

ביקורת פנימית, לחץ חיצוני

סקר בינלאומי מעלה ששליש מן המבקרים הפנימיים נתונים ללחצים לשנות ואף להשמיט ממצאים. סקר משלים בישראל מעלה תמונה דומה < תומר כהן



סקר שערך ד"ר לארי ריטנברג מקרן המחקר של איגוד המבקרים הפנימיים העולמי מגלה, כי קרוב לרבע מן המבקרים הפנימיים טוענים, כי הופעלו עליהם לחצים לשנות או להעלים ממצאי ביקורת. סקר דומה שנערך בארץ מראה, כי המצב בישראל לא טוב יותר.

בסקר העולמי (L.E. Rittenberf, "Pres-sure to Change or Suppress Audit Findings", Ethics and Pressure, 3, pp 23-31), שנערך בשנת 2015, השתתפו 14,518 מבקרים מ-166 ארצות. 26% מהמשיבים היו מבקרים פנימיים ראשיים, 13% היו ראשי צוותי ביקורת ברמת דירקטורים, 17% היו ראשי צוותי ביקורת ברמת מנהלים, ו-44% היו חברי צוות הביקורת. 19% ממשתתפי הסקר הגיעו מצפון אמריקה, 14% מדרום אמריקה והקאריביים, 23% מאירופה, 8% מצפון אפריקה והמזרח התיכון, 6% מאפריקה שמדרום לסהרה, 5% מדרום אסיה ו-25% ממזרח אסיה והפסיפיק.

הסקר הציג שלוש שאלות הקשורות בלחץ לשנות או להשמיט ממצאי ביקורת:

< האם עמדת המצב בו הנחו אותך להשמיט ממצא או דוח ביקורת או לשנותו באופן מהותי?

< האם היית אומר שבדרך קבע (לפחות פעם בשנה) הונחית להשמיט ממצא או דוח ביקורת או לשנותו באופן מהותי?

< מה היה מקור הלחץ שהופעל עליך להשמיט ממצא או דוח ביקורת או לשנותו באופן מהותי?

האיזורים והתדירות

בכל האיזורים הגיאוגרפיים מופעל לחץ מהותי על מבקרים פנימיים לשנות או להש-

תומר כהן, MBA,

אלקלעיימונרוב בקרה וניהול סיכונים

פעם אחת, 19% נוספים אמרו שהם "מעדיפים שלא לענות". פילוח של איזור זה העלה, כי בדרום-מזרח אסיה אישרו 28% שהופעלו עליהם לחצים ו-13% סירבו לענות, בעוד בסין (כולל טייוואן והונג-קונג) היחס היה הפוך - 9% שאישרו ו-26% סירבו לענות.

במזרח התיכון ובצפון אפריקה אמרו 25% שהופעלו עליהם לחצים, ועוד 13% סירבו לענות. השיעור הנמוך ביותר היה בצפון אמריקה: 25% ועוד 6% את בחירתם של חלק מהמשתתפים שלא לענות ניתן לתלות בלחץ שאולי הופעל עליהם שלא להגיב בעניין - לחץ שיכול היה להגיע ממקור חיצוני או ממקור פנימי.

חלק גדול מהמשיבים ענו, כי הם חווים על בסיס קבוע לחץ לשנות ממצאי ביקורת. כאשר בוצע פילוח לפי בעלי תפקידים בעניין השאלה האם הופעל עליהם לחץ לשנות נתונים, עלו תוצאות מעניינות: המבקרים הפנימיים הראשיים הראו נכונות רבה יותר

מיט ממצאי ביקורת. לרוב, התגובות באזורים היו תואמות עם ממוצע עולמי של 23% שהודו בכך שחוו לחץ לשנות או להעלים ממצאי ביקורת, אך עם זאת משתתפים רבים השיבו שהם "מעדיפים שלא לענות". שיעור המשיבים שדיווחו שהופעלו עליהם לחצים להשמיט או לשנות ממצאים, יחד עם אלה שהעדיפו שלא לענות, עומד על 34%. כלומר: שלישי מהמשתתפים נחשפו או מסרבים להשיב אם נחשפו ללחצים להשמיט או לשנות ממצאי ביקורת.

השיעור הגבוה ביותר של מי שאישרו שנחשפו ללחצים היה באפריקה שמדרום לסהרה (31% ועוד 8% שסירבו לענות), ואחריהם דרום אמריקה (27% ועוד 8%). באירופה השיעור היה 26% ועוד 9%.

התוצאות במזרח אסיה והפסיפיק מעניינות במיוחד. למרות שרק 15% מהמשיבים הודו שהופעלו עליהם לחצים להשמיט או לשנות ממצאי ביקורת חשובים לפחות

לענות על השאלה יחסית לשאר המשתתפים, ובאופן מעניין הם הצביעו על כך שהם נתונים לחץ גדול יותר מאחרים. 29% מהם אמרו שחוו לחצים (ועוד 5% שלא ענו), לעומת 20% (ועוד 14%) מאנשי צוות הביקורת, 25% (וכעוד 13%) מראשי צוות ביקורת בדרגת מנ'ר ו-26% (ועוד 9%) מראשי צוות ביקורת בדרגת דירקטור או סניור-מנ'ר. מבחינה מגדרית כמעט ואין הבדל: 25% מהגברים דיווחו על לחץ ו-10% סירבו לענות, אל מול 22% ו-13% מהנשים (בהתאמה). לעומת זאת, קיים הבדל מבחינת הגיל. עד גיל 29 דיווחו על לחץ 21% (ועוד 13% סירבו לענות), השיא הוא בגילאי 30-49 (24% ועוד 11%), הוא יורד לאחר מכן ל-23% ועוד 8% בגילאי 50-59 – ושב ועולה (28% ועוד 6%) בגילאי 60 ומעלה.

המעמד והסיבות

הסקר גם בדק האם קיומן של הסמכות מקצו-עיות, כדוגמת מבקר פנימי מוסמך (CIA), הוא גורם שמשפיע על רמת הלחץ המופעלת על המבקר הפנימי לשנות את ממצאיו. המסקנה היא, שהלחץ על בעלי הסמכה מקצועית נמוך יותר. 23% מהמבקרים בעלי ההסמכה המקצועית ענו כי הופעל עליהם לחץ לשנות את ממצא הביקורת, ורק 5% בחרו שלא לענות על השאלה (ובסך הכל 28%). לעומת זאת, בין המבקרים ללא הסמכה, 28% ענו שהופעל עליהם לחץ ועוד 7% נמנעו מלענות על השאלה (ובסך הכל 35%). עוד נמצא, כי רמת הלחץ המופעלת מושפעת מגודלה של פונקציית הביקורת הפנימית. ככל שפונקציית הביקורת הפנימית גדולה יותר, וכתוצאה מכך בעלת סבירות גבוהה לעמוד יותר על שלה, כך קטנה רמת הלחץ המופעלת עליה לשנות או להשמיט ממצאים. אולם יש להזכיר, כי ככל שהלחץ המדווח קטן, כך גדל שיעור המשיבים שמעדיפים שלא לענות על השאלה.

כאשר יש במחלקה עד תשעה עובדים, רמת הלחץ הכוללת (חשו בלחץ ועוד מסר-בים להשיב) היא 35%-36%. במחלקות בנות 10-49 רמת הלחץ היא 33%-34%. כאשר מועסקים בביקורת הפנימית 50-499 עובדים יורד הלחץ ל-31%, ואם יש עד 999 עובדים – הוא יורד שוב ל-28%. לעומת זאת, מ-1,000

עובדים ומעלה הוא שב ועולה ל-39%. לדעת ריטנברג, ככל שהלחץ מחלחל לתודעתם של המבקרים, יש צורך בשיפור שני גורמים קשורים. הראשון הוא ממשל תאגידי ותמיכה כוללת בביקורת הפנימית, והשני הוא הלך חשיבה המוכוון לשיפור מתמיד של איכות עבודת הביקורת הפנימית וערכה. עם זאת חשוב להבין, כי לעולם לא ניתן יהיה להגיע למצב בו לא מופעל לחץ כלל. לחץ עשוי להתקיים בגלל חילוקי דעות לגיטימיים לגבי ממצאי ביקורת, או לחילוף פין מטבעו של האדם שלא אוהב להיות נתון לביקורת. אך כיוון שלחצים אלה אינם ניתנים למניעה, דוחות ביקורת פנימית צריכים לספק הקשרים מלאים לכל הממצאים ולתאר את ההשלכות הפוטנציאליות של כל נושא שדווח.

הסיבות וההשלכות

הסקר בדק גם את מקורות הלחץ והתור-צאות מובאות בטבלה המצורפת. כצפוי, רוב הלחץ שהופעל על מבקרים פנימיים ראשיים

הגיע מהנהלה או ממקור פנימי אחר, כאשר שלוש המקורות הנפוצים ביותר היו המנכ"ל, סמנכ"ל הכספים ומנהלי התפעול. 87% מהמבקרים הפנימיים הראשיים שהשתתפו בסקר נקבו לפחות באחד משלושת הגורמים הללו כמקור לחץ. באופן מפתיע, 18% מהמבקרים הפנימיים הראשיים חוו לחץ גם מצד הדירקטוריון ועודות הביקורת. בנוסף, חברי צוות הביקורת השיבו בתדירות גבוהה יותר יחסית למבקרים הפנימיים הראשיים, כי הם "לא רוצים לענות". תשובותיהם של ראשי צוותי הביקורת ממוקמות בין תשובותיהם של המבקרים הפנימיים הראשיים לתשובותיהם של חברי צוות הביקורת. ראשי צוותי הביקורת עלו-לים למצוא את עצמם נתונים לחץ לשנות ממצאים מצד גורמים בתוך מחלקת ביקורת הפנים. במקרה כזה סביר שמקור הלחץ יהיה המבקר הפנימי הראשי, אך הם עלולים לחוות לחץ גם מכל שאר המקורות שצוינו, וזאת בנוסף לחץ מצד המבקר הפנימי הראשי. תוצאה לא צפויה היתה שיעור הגבוה של חברי צוות הביקורת (44%) וראשי

מקור הלחץ לשנות או להשמיט ממצאי ביקורת

מקור הלחץ	מבקר פנימי ראשי	ראש צוות ביקורת ברמת מנ'ר או דירקטור	חברי צוות הביקורת	סך הכל
מחלקת ביקורת הפנים	9%	34%	44%	31%
המנכ"ל	38%	24%	15%	25%
מנהלי התפעול	25%	26%	21%	24%
סמנכ"ל הכספים	24%	18%	11%	17%
מקורות פנימיים אחרים	10%	16%	14%	13%
מקור חיצוני לארגון	2%	3%	3%	2%
הדירקטוריון	12%	9%	7%	9%
יועץ משפטי או כללי	6%	6%	4%	5%
ועדת הביקורת	6%	5%	5%	5%
קצין ציות ראשי	3%	3%	3%	3%
מנהל סיכונים ראשי	3%	4%	2%	2%
מעדיף שלא לענות	8%	10%	15%	11%

ניתן היה לציין יותר מתשובה אחת



הצוותים (34%) שצינו, כי מחלקת הביקורת הפנימית היא הגורם העיקרי שמפעיל עליהם לחץ. הנתונים לא סיפקו הסבר לתורצאות האלה, אך מנסיונו האישי של ריטנברג, לחצים העולים מתוך פונקציית הביקורת הפנימית יכולים לנבוע משילוב של מספר גורמים:

< ניסיון מקצועי מועט עלול להביא עובדים בדרגים זוטרים להעלות נושאים שאינם מהותיים לביקורת, ולא להבחין בנושאים הקשורים לממצאי ביקורת פוטנציאליים.
< הצוות לא הסביר את עצמו באופן ברור בנושאי ביקורת בטיוטות של דוחות הביקורת, עקב יכולות כתיבה נמוכות וכושר ביטוי דל.
< העדר תקשורת טובה בין המבקר הפנימי לצוות הביקורת שלו.
< צוות העובדים בעל רמה נמוכה של מיומנות אירגונית.

מהם התנאים שגורמים להנהלה או לדי-רקטוריון להפעיל לחץ על מבקר הפנים להשיג מיט או לשנות ממצא ביקורת? נבהיר, כי חלק מהלחץ יכול פשוט לנבוע מהתחום האפור – חילוקי דעות באשר לעובדות או להשקחותיהן. רוב המשתתפים בסקר ציינו, כי הסיבה להפעלת לחץ נובעת מחשש ההנהלה ש"הממצאים יציגו את ההנהלה באור שלילי". תשובה זו ניתנה בידי 77% מהנשאלים העובדים בפונקציית ביקורת פנימית גדולה ו-70% מהעובדים בפונקציות ביקורת קטנות ובי-נוניות. 4% ו-8% בהתאמה השיבו שמדובר במחלוקות עם המבקר החיצוני או סמנכ"ל הכספים בנושאי דיווח כספיים, ו-9% ו-6% שמדובר בשימוש בלתי נאות בכספי החברה. יתר המשיבים ציינו סיבות אחרות.

בעולם מושלם, מבקרים פנימיים תמיד יהיו בטוחים באשר לעובדות הקשורות לממצאי הביקורת שלהם, בתמיכת ועדת הביקורת (או גוף מקביל לה) ובכך שכל הממצאים יקבלו התייחסות הולמת. אולם, איננו חיים בעולם מושלם ולהתנגדות לחץ העלים או לשנות ממצאי ביקורת על-לוח השלכות כגון קיצוצים בשכר, העברה לתפקידים אחרים, פיטורין או אילוץ לפרישה מוקדמת, קיצוץ תקציב, מניעת השתתפות באספות חשובות, דחייה מצד גורמים מסוימים בארגון. הנשאלים הצביעו בין היתר על ההשלכות הבאות:

< ירידה בתקשורת עם ההנהלה הבכירה.
< אפליה באמצעות רכילות והעברת ביקורת.
< אי מתן עבודה.
< העברת מחלקת הביקורת הפנימית למיקור חוץ.
< תנאי עבודה עוינים והפעלת לחץ שאף עלול לגרום לבעיות בריאותיות.
< הקפאת העלאות שכר לעובדי מחלקת הביקורת הפנימית, בזמן ששכרם של העובדים האחרים עולה.
< סירוב להגדיל את מצבת העובדים במחלקת הביקורת הפנימית.

המצב בישראל

בהמשך לסקר שנערך על ידי CBOK, ערכנו סקר בקרב 100 מבקרים פנימיים ובו הוצגו להם 12 שאלות. 35% השיבו, כי הופעלו עליהם לחצים להעלים או לשנות את ממצאי הביקורת; 71% מהמשיבים בחיוב אמרו שהלחצים היו עקיפים. עוד התברר, כי ב-24% מהמקרים הלחצים הופעלו בתקופות ספציפיות, כמו לפני מכירה, מיזוג או פרסום דוחות כספיים.

נתוני הסקר אינם מצביעים על כך שמב-קרים נכנעו ללחצים שהופעלו, אך פרסום מים בתקשורת מלמדים לאחרונה על פגיעה

במעמד של מבקרי הפנים בארגונים. לא אחת אנו עדים למקרים בהם פוטרו מבקרים פנימיים עקב רצונם לבדוק נושא מסוים, או משום שלא הסכימו לגנוז דוח אשר לא עלה בקנה אחד עם רצונותיה של הנהלת החברה. נושא מרכזי אותו מנסים מנהלים למנוע מהמבקרים לבדוק, או שהם עצמם נמנעים מלעסוק בו כדי להימנע מחיכוך עם ההנהלה, הוא אישור עסקאות בעלי עניין.

נושאי משרה בחברה, לרבות שומרי הסף, נתונים תחת השפעה ישירה או עקיפה של בעל השליטה. יכולתם למנוע מבעל השליטה להפיק תועלת אישית מעסקה עם צדדים קשורים, תלויה אך ורק ברמת היושרה והמקצועיות של חברי ועדת הביקורת והדירקטורים הבלתי-תלויים.

בשירות המדינה, כאשר למנכ"ל יש סמכות להכריע בשאלת מעמדו התעסוקתי של מבקר הפנים, להאריך את תקופת ניסיונו או להביא לסיום העסקתו, נתון מבקר הפנים לחסדיהם של הגורמים שאותם הוא אמור לבקר. מן הראוי, שנציבות שירות המדינה ומשרד המשפטים יהיו מעורבים בהחלטות על גורלו התעסוקתי, במיוחד כאשר קיימת סכנה שיהיה מי שינסה לאיים עליו כדי להח-

לישו. ●