



ראיות הביקורת

מהי ראית ביקורת?

ראית ביקורת¹ היא מידע המשמש את צוות הביקורת כדי לתקף ולבסס את הממצאים וכדי לאפשר הסקת מסקנות ברמת ודאות מספקת. ראיות הביקורת כוללת את המסמכים או את תוצרי הפעולות להלן, שאיסופם וניתוחם יבוצע בהתאם לפרק בנושא כלי ביקורת. ראית ביקורת אינה כפופה לדיני הראיות.

ראייה להיעדר תיעוד בגוף המבוקר: לעתים עוסקים ממצאי הביקורת במחדלים כמו היעדר תוכניות עבודה, היעדר עבודת מטה והיעדר תיעוד. ראית הביקורת בנסיבות אלה תהיה אישור בכתב של הגוף המבוקר שאין ברשותו המסמכים הדרושים. אם הגוף המבוקר לא השיב לבקשת צוות הביקורת לאישור היעדר תיעוד, לא ניתן יהיה להסיק כי אין תיעוד ובדוח הביקורת יצויין כי לבקשת משרדנו לא הונפק תיעוד דבר המעלה חשש שהתיעוד אינו קיים.

הערכת ראיות ביקורת

תקן בין-לאומי 100 הקובע עקרונות יסוד בביקורת המגזר הציבורי ובהם השגה והערכה אובייקטיבית של ראיות ביקורת כדי לאפשר השוואה לנורמות. תקן בין-לאומי ISSAI 3000² מרחיב את העיקרון וקובע כי "על המבקר להשיג ראיות ביקורת **מספיקות ומתאימות** כדי לבסס את ממצאי הביקורת, להסיק מסקנות על יעד(י) הביקורת ועל שאלות הביקורת ולגבש המלצות כשהדבר רלוונטי ומותר על פי הסמכות של המוסד העליון לביקורת".

להלן פירוט של שתי אמות המידה שבהן צריכות לעמוד ראיות הביקורת:

1. **מתאימות (Appropriate):** עיקרון **איכותי** הקובע כי על ראיות הביקורת להיות רלוונטיות, תקפות ומהימנות.

¹ תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר ראיות ביקורת ו-ISSAI 3920.
² סעיף 101.





- ראיות רלוונטיות - הן ראיות הקשורות בקשר לוגי לשאלות הביקורת ולמטרותיה.
 - ראיות תקפות - ראיות היוצרות בסיס סביר להערכת הנושא הנבדק. במילים אחרות, ראיות תקפות מייצגות את עולם התוכן שהן אמורות לייצג ומספקות תמונה מלאה המאפשרת להסיק מסקנות על הפער בין המצב הקיים ובין הנורמה.
 - ראיות מהימנות - ראיות הנתמכות בנתונים מאמתים ממגוון מקורות או מובילות לאותם הממצאים בבחינות חוזרות ונשנות. לא ניתן להסתמך על אמירה סתמית של גורם בגוף המבוקר.
- קיימות ראיות הנחשבות מעצם טבען בעלות מהימנות נמוכה, ולפיכך נדרשות ראיות נוספות לביסוס ממצא הביקורת.

2. **מספיקות (Sufficient):** עיקרון **כמותי** הקובע כי על הצוות לאסוף כמות מספיקה של ראיות שיתמכו בממצא.

חוסר בראיות הביקורת יכול לנבוע בין היתר מתכנון לקוי של הביקורת, למשל: מדגם לא מייצג, מספר דל של תצפיות, איסוף נתונים משנה מסוימת בלבד כשמדובר בתהליך מתמשך. על צוות הביקורת לוודא כי ממצא הביקורת אכן מגובה בכמות מספקת של ראיות.

מאידך, חוסר בראיות ביקורת יכול לנבוע מתיעוד לקוי של הגוף מבוקר ולהצביע כאמור על ליקוי בפני עצמו, כמו אי-רישום פרוטוקולים או אי-שמירת מסמכים.

דגשים להערכת ראיות הביקורת

- ככלל, מוצע לבסס את המהימנות של המידע באמצעות אלה:
 - הצלבנו עם נתונים ממקורות אחרים ועצמאיים המאששים את נכונותו.
 - בביקורת המבוססת על ניתוח אינדוקטיבי (הסקת מסקנה מהפרט אל הכלל) יש לבחון היטב את המקרים הפרטניים שבהם נמצאה חריגה מהנורמה, את היקפם ואת משקלם לעומת המקרים שבהם לא נמצאה חריגה. יש לוודא כי מדובר בהיקף מקרים המעידים על מגמה של חריגה מהנורמה.
 - שקילת איכותו (טיבו של מקור המידע, האקטואליות שלו, אמצעי מסירתו ועוד). אין לכלול ממצאים משוערים ובלתי מבוססים בטיטת הדוח.
 - יש לתת את הדעת על מכלול של היבטים הנוגעים למהימנות הראיה, כגון הימצאותם של שם חתימה ותאריך על גבי המסמך; מעמדו של המסמך - טיוטה או מסמך פורמלי; הבחנה בין דעה או תפיסה העולה במהלך דיון לבין סיכום או החלטות שהתקבלו בו; הבחנה בין מסמך המבטא





עמדות ורעיונות לבין מסמך המנחה לביצוע פעולות; עמדה ארגונית לעומת עמדה אישית;
מעמדו הארגוני של הגורם החתום על המסמך.

○ אם מבקשים להשתמש בתרשומת שיחה לתיקוף וביסוס ממצא, יש להעביר למי שהתקיימה
עמו השיחה תרשומת של השיחה לקבלת אישורו, סמוך ככל הניתן למועד הפגישה.

