



1. תמצית מנהלים

ניירות העבודה של הביקורת הפנימית מהווים את התשתית המקצועית שעליה נשענת עבודת המבקר הפנימי. הם אינם בגדר אוסף מסמכים טכניים או חומרי רקע בלבד, אלא תיעוד תהליך הביקורת ותוצר מקצועי עצמאי, המשקף את תהליכי החשיבה, התכנון, איסוף הראיות, הפעלת שיקול הדעת, גיבוש הממצאים והבטחת (בקרת) האיכות של הביקורת הפנימית.

ניירות העבודה הם לפיכך נכס מקצועי מהותי של פונקציית הביקורת הפנימית, הנמצא במשמורתה ובאחריותה המקצועית. אין משמעות הדבר בהכרח בעלות קניינית נפרדת מזו של הארגון, אלא אחריות ייחודית של פונקציית הביקורת הפנימית לניהול הניירות, לשמירה על שלמותם, להגנה על המידע הכלול בהם ולפיקוח על השימוש בהם.

ההבחנה בין ניירות העבודה לבין דוח הביקורת הסופי היא הבחנה יסודית. בעוד דוח הביקורת נועד לשקף בפני הנהלה, ועדת הביקורת והגורמים המוסמכים את הממצאים והמסקנות שעברו תהליך מקצועי מסודר, ניירות העבודה מתעדים את התהליך שבאמצעותו הגיע המבקר למסקנותיו, לרבות השערות שנבחנו, ממצאים שלא הבשילו, סוגיות שנותרו בבירור, הערכות ביניים, טיוטות והתכתבויות פנימיות.

חשיפה בלתי מבוקרת של ניירות עבודה לגורמים שמחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית, לרבות גורמי הנהלה, בעלי תפקידים בארגון וגורמי פיקוח ורגולציה, עלולה לפגוע בעצמאות ובאי-תלות הביקורת, באיכות תהליך המקצועי, בנכונותם של מבוקרים לשתף פעולה עם המבקרים ובמהימנות האופן שבו מובנות תוצאות הביקורת.

רגישות מיוחדת קיימת בתקופה שבה עבודת הביקורת טרם הושלמה, טרם מוצג תהליכי אימות הממצאים וקבלת ההתייחסויות, או טרם הושלם הליך הדיווח, דיון ואישור בוועדת הביקורת/ דירקטוריון בהתאם למנגנוני הממשל התאגידי החלים בארגון. בתקופה זו עלולה חשיפת מידע גולמי או מסקנות ביניים ליצור מצג חלקי, בלתי מאוזן ולעיתים מטעה, אשר אינו משקף את עמדתה המקצועית הסופית של הביקורת הפנימית.

עמדת נייר עמדה זה היא כי יש לקיים עיקרון של סודיות וחיסיון מקצועיים, הגבלת גישה ושמירה על שליטת המבקר הפנימי בתהליך התיעוד, העיבוד והמסירה של ניירות העבודה. העברת ניירות עבודה (במקרים חריגים) לגורמים אחרים אינה צריכה להיות פעולה שגרתית או אוטומטית, אלא מהלך מבוקר, בעל מטרה מוגדרת, המתחשב בשלב התקדמות הביקורת, בסיכונים המקצועיים ובצורך הממשי בגילוי המידע.

עיקרון זה אינו מיועד למנוע פיקוח אפקטיבי, להסתיר ליקויים או לגרוע מסמכויותיהם של גורמי פיקוח ורגולציה. תכליתו להבטיח כי המידע המועבר יהיה מהימן, רלוונטי, מדויק ובשל מבחינה מקצועית, וכי העברתו לא תפגע ביכולתה של הביקורת הפנימית לבצע את תפקידה באופן עצמאי, בלתי-תלוי, אובייקטיבי ואפקטיבי.

2. מעמדם המקצועי של ניירות העבודה

ניירות העבודה הם התשתית שבאמצעותה ניתן להבין, לשחזר ולהעריך את עבודת הביקורת. במסגרת זו הם עשויים לכלול תוכניות ביקורת, הערכות סיכונים, תיעוד ראיונות ("מקורות מידע"), מסמכי מקור, תוצאות בדיקות, ניתוחי נתונים, הערכות מקצועיות, טיוטות ממצאים, השגות שהועלו עליהם ותיעוד של הליכי הפיקוח והבטחת (בקרת) האיכות.



חשיבותם אינה נובעת רק מהמידע המצוי בהם, אלא מהקשר המקצועי שנוצר בין פריטי המידע השונים. מסמך בודד או ממצא ראשוני עשויים לקבל משמעות שונה כאשר הם נבחנים לצד ראיות נוספות, הסברי הגורמים המבוקרים והנסיבות הארגוניות הרלוונטיות.

תקן 14.6 בתקנים המקצועיים הגלובליים של הביקורת הפנימית (IIA), שנכנסו לתוקף בינואר 2025, קובע בין היתר את החובה בתיעוד מידע וראיות, כדי לתמוך בתוצרי מטלת הביקורת. תיעוד זה מאפשר לאיש מקצוע מתאים לעקוב אחר העבודה והבסיס למסקנותיה, לצד סקירה ושמירה של התיעוד בהתאם לדרישות החלות על המבקר.

מכאן נגזרים שלושה עקרונות מקצועיים:

- **אחריות למשמורת:** פונקציית הביקורת הפנימית נדרשת לשמור על תיק ניירות עבודה שלם, מאורגן ומוגן, ולאפשר גישה למי שהוסמך לכך, בהתאם לעיקרון מקצועי 5 (שמירה על סודיות) בתקנים המקצועיים הגלובליים.
- **שמירה על הקשר המקצועי:** אין לראות במידע הכלול בניירות העבודה - ממצא עצמאי ומוגמר רק משום שהוא תועד. יש להבחין בין עובדה מאומתת, אינדיקציה ראשונית, השערת ביקורת, הערכת סיכון ומסקנה סופית. לפיכך, יש לוודא שתוכנו אינו נכלל בדוח הסופי מבלי שאושר לכלול אותה, בהתאם להוראות עקרונות 14 ו-15 בתקנים המקצועיים הגלובליים.
- **הגנה מפני שימוש שאינו תואם את הייעוד:** ניירות העבודה נערכים בראש ובראשונה כדי לאפשר ביצוע ביקורת איכותית, ביסוס מסקנות ובקרה על עבודת המבקרים. שימוש בהם למטרות אחרות מחייב זהירות, שכן הם לא בהכרח נערכו באופן המתאים לאותן מטרות.

לפיכך, עצם קיומו של מידע בנייר עבודה אינו מקנה לו מעמד של עמדה מקצועית סופית של הביקורת הפנימית.

3. ניירות העבודה הם נכס מקצועי של פונקציית הביקורת הפנימית

ההתייחסות לניירות העבודה כאל נכס מקצועי של פונקציית הביקורת הפנימית נשענת על תפקידה הייחודי במערך הממשל התאגידי.

הביקורת הפנימית היא פונקציית הבטחה (שומר סף) בלתי-תלויה, שתפקידה לספק הערכה מקצועית ואובייקטיבית ביחס לממשל התאגידי, לניהול הסיכונים ולמערכת הבקרה הפנימית. כדי לבצע תפקיד זה נדרשים למבקר הפנימי מרחב פעולה מקצועי, יכולת לקיים בירור בלתי תלוי ואפשרות לגבש את מסקנותיו ללא התערבות חיצונית בלתי ראויה.

ניירות העבודה הם המקום שבו תהליכים אלה מתהווים ומתועדים בפועל. הם משקפים לא רק את המידע שנאסף אלא גם את שיקול הדעת המקצועי שהופעל לגביו, לרבות החלטות על הרחבת בדיקות, בחינת הסברים חלופיים, הערכת מהימנותן של ראיות והכרעה בין פרשנויות מקצועיות שונות. שליטת פונקציית הביקורת הפנימית בניירות העבודה היא, לכן, חלק ממנגנון ההגנה על עצמאותה ואי-תלותה התפקודית.

יש להבחין בין המידע הארגוני עצמו, שהאחריות לניהולו עשויה להיות בידי גורמי ההנהלה, לבין תהליך הבדיקה והניתוח של הביקורת הפנימית.

מסמך ארגוני אשר נמסר למבקר אינו הופך בהכרח לנכס בלעדי של הביקורת הפנימית. לעומת זאת, בחירת המדגם, הערות המבקר על המסמך, הצלבתו עם ראיות נוספות, הפרשנות המקצועית שניתנה לו והמסקנות הראשוניות שנגזרו ממנו הם חלק מהתיעוד ומתוצר העבודה המקצועי של פונקציית הביקורת הפנימית.



הבחנה זו חיונית במיוחד כאשר גורם חיצוני מבקש לקבל את מלוא תיק ניירות העבודה של הביקורת, במקום לקבל מידע מקורי המצוי בארגון או את תוצרי הביקורת שנועדו לדיווח.

הקפדה על חיסיון ומשמורת מקצועית של ניירות העבודה אינה פריבילגיה של המבקר הפנימי; היא תנאי המסייע לו לשאת באחריותו המקצועית כלפי הארגון ומוסדות הממשל התאגידי שלו.

4. הסיכונים המקצועיים הכרוכים בחשיפת ניירות עבודה

4.1 השפעה על שיקול הדעת של המבקר

בירור ביקורתי אינו מתקדם בקו ישר. ממצאים ראשוניים נבחנים, מסקנות משתנות ולעיתים יש צורך להרחיב את הבדיקה. חשיפת ניירות עבודה, גם לאחר שהסתיימה הביקורת, טומנת בחובה מספר סיכונים מקצועיים, על אחת כמה וכמה חשיפה מוקדמת של ניירות עבודה לגורמים בעלי עניין עלולה ליצור לחצים ישירים או עקיפים על המבקר, לרבות דרישות להסביר מסקנות שטרם גובשו, בקשות לשנות את מתודולוגיית הבדיקה או ניסיונות להשפיע על היקף הבירור.

גם כאשר אין ניסיון מכוון להתערב בעבודת המבקר, עצם הידיעה כי כל רישום ראשוני עשוי להיחשף מחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית, עלולה להשפיע על אופן התייעוד ועל חופש החשיבה המקצועית.

התוצאה האפשרית היא מעבר מתייעוד מקצועי פתוח ויסודי לתייעוד מתגונן וזהיר יתר על המידה, שנועד להתמודד עם חשיפה עתידית ולא בהכרח לשרת את צורכי הביקורת והארגון.

4.2 פגיעה בחופש הבירור והחשיבה הביקורתית

על המבקר להיות רשאי (באופן חופשי לחלוטין) - להעלות אפשרויות, לבדוק השערות ולהסירן מן הפרק לאחר בירור עובדות. תיעוד של כיוון בדיקה שלא אומת אינו מעיד על כשל; הוא עשוי להעיד דווקא על בדיקה יסודית.

אם כל הערת עבודה יכולה להיקרא מחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית כממצא מוגמר, עלולים להצטמצם הן התייעוד השוטף והן האפשרות לבחון בדיעבד כיצד התקבלו ההחלטות המקצועיות.

4.3 פגיעה ביחסי האמון ובשיתוף הפעולה עם המבוקרים

הביקורת הפנימית נשענת במידה רבה על יכולתה לקבל מידע מלא, אמין, מדויק ובלתי מסונן מעובדי הארגון ומנהליו.

במהלך הביקורת עשויים מבוקרים וגורמים נוספים למסור מידע רגיש, להצביע על חולשות, לשתף בהתלבטויות ניהוליות או להציג חששות וסיכונים שטרם הבשילו לכדי ממצאים.

כאשר קיימת ציפייה כי רישומי השיחות, הערכות הביניים והמידע הגולמי יופצו לגורמים נוספים, עלולה להיווצר רתיעה משיתוף פעולה פתוח, ובתוך כך מסירת תשובות פורמליות ומצומצמות, הימנעות מהעלאת חששות או העדפת תקשורת כתובה שעברה סינון ואישור.

ההשלכה ארוכת הטווח עשויה להיות פגיעה באחד ממקורות הערך החשובים ביותר של הביקורת הפנימית: יכולתה לזהות סיכונים ובעיות באמצעות שיח מקצועי פתוח, גם כאשר המידע אינו נוח לארגון או להנהלתו. העיקרון דומה לעיתונאים ששומרים על מקורות המידע שלהם, ואינם חושפים אותם.



4.4 פגיעה בהקשר, במהימנות ובפרשנות הממצאים

נייר עבודה עשוי לתעד חלק מן התמונה בלבד. תוצאת בדיקה חריגה, למשל, עשויה להתברר בהמשך כטעות בנתונים, כחריג בעל הסבר תקין, כבעיה נקודתית או כליקוי מערכתי משמעותי. ללא הכרת היקף המדגם, מגבלות הבדיקה, המידע המשלים והתייחסויות הגורמים המבוקרים, עלולה להתקבל מסקנה שגויה לגבי משמעותו של הממצא.

העברת ניירות עבודה ללא הקשר מקצועי מלא יוצרת סיכון של הסתמכות על מידע חלקי, של ייחוס משקל מופרז לממצאים ראשוניים ושל יצירת פער בין התמונה העולה מחומרי הגלם לבין מסקנות הביקורת הסופיות.

4.5 פגיעה בהבטחת (בקרת) האיכות המקצועית

תהליך הכנת דוח ביקורת כולל בדרך כלל שלבים של בדיקה, סקירה, דיון, איתגור מקצועי ואישור. הערות הסקירה, ההתלבטויות ושינויי הנוסח אינם בהכרח עדות לחוסר עקביות; לעיתים קרובות הם דווקא ביטוי להבטחת איכות אפקטיבית. חשיפתם ללא הבחנה עלולה ליצור רושם שגוי כאילו עצם שינוי הממצא או תיקונו מעיד על חולשה מקצועית. בנסיבות אלה עלול להיווצר תמריץ שלילי לתיעוד מחלוקות מקצועיות, לתיקון טעויות ולבחינה ביקורתית של מסקנות ראשוניות. תוצאה כזו סותרת את הצורך לקיים תהליך ביקורת מתועד, שקוף כלפי הממונים המקצועיים עליו ונתון להבטחת (בקרת) איכות שוטפת.

5. חשיבות שלב הביקורת בעת מסירת מידע

הסיכון המקצועי הכרוך בחשיפת ניירות עבודה מתעצם כאשר הביקורת נמצאת בתהליך ביצוע, כאשר הממצאים טרם אומתו במלואם, וכאשר דוח הביקורת טרם הובא לדיון / אישור במסגרת מנגנוני הממשל התאגידי של הארגון.

יש להבחין בין שלושה שלבים עיקריים בהתפתחות תהליכי ותוצרי הביקורת:

#	שלב הביקורת	מעמד המידע	הסיכון בחשיפה
1	ביצוע הביקורת ואיסוף הראיות	מידע גולמי, השערות, בדיקות וממצאים ראשוניים	סיכון גבוה לפרשנות שגויה ולהשפעה על עבודת הביקורת
2	גיבוש טיוטת דוח ובירור הממצאים	מסקנות מתפתחות, תגובות מבוקרים, הערות סקירה ושינויים	סיכון להקדמת המסקנה לתהליך האימות והאיזון המקצועי
3	השלמת הדוח והליך הדיווח למוסדות המוסמכים	ממצאים ומסקנות שעברו בקרת איכות ואישור מקצועי	סיכון מופחת ביחס לדוח הסופי, אך ניירות העבודה עצמם עדיין מחייבים הגנה

5.1 מסירה לפני השלמת הבדיקה

כל עוד דוח הביקורת אינו סופי, המבקר עשוי להידרש לבדיקות משלימות, לאימות נתונים, לקבלת הסברים, לבחינה מחודשת של חומרת הממצאים ואף לשינוי מסקנותיו. **חשיפת החומר בשלב זה עלולה להוביל למספר תוצאות בלתי רצויות:**

- היא עלולה ליצור **קיבוע מוקדם של מסקנות**. מרגע שממצא ראשוני הוצג לגורם חיצוני, עלול להיווצר לחץ, גם אם בלתי מכוון, להותיר את המסקנה על כנה, אף אם מידע חדש מצדיק את שינויה. בכך עלול להיפגע אחד מעקרונות היסוד של ביקורת מקצועית: נכונות לעדכן עמדה בעקבות ראיות חדשות.
- היא עלולה להביא ליצירת **דיון חיצוני בממצאים בטרם ניתנה לגורמים המבוקרים הזדמנות מלאה להציג את התייחסותם**. היעדר התייחסות זו עלול להוביל להערכה שאינה מבוססת על מכלול העובדות והנסיבות, ובנוסף לפגום בעיקרון 'זכות השימוע' של המבוקרים.



- חשיפה מוקדמת עלולה **לשבש את סדרי העבודה** שנועדו להבטיח כי ועדת הביקורת תקבל תמונה שלמה, מבוקרת ומאוזנת. קיים הבדל מהותי בין הצגת סוגיה קריטית המחייבת טיפול מיידי לבין העברת תיק ניירות עבודה בלתי גמור, המכיל מכלול של אינדיקציות, השערות והערות.
- חשיפה בלתי מבוקרת עלולה ליצור מצב שבו הביקורת הפנימית נדרשת לנהל במקביל שני תהליכים: האחד, בירור מקצועי של הממצאים; והשני, מתן הסברים לגורמים חיצוניים על ממצאים שעדיין מצויים בשלבי התגבשות. מצב זה עשוי להסיט משאבים ולהקשות על השלמת הביקורת.

5.2 שלב הדיווח לוועדת הביקורת

ועדת הביקורת מהווה גורם מרכזי בפיקוח על עבודת הביקורת הפנימית, בשמירה על עצמאותה ואי-תלותה ובהבטחת התייחסות נאותה לממצאיה. יש חשיבות לכך שהליך הדיווח לוועדת הביקורת יהיה מסודר, יאפשר הצגת הממצאים בהקשרם המלא וייתן ביטוי להסברים, להסתייגויות ולמסקנות המקצועיות של המבקר. מנקודת מבט מקצועית, רצוי בכלל להימנע מהעברה שגרתית של ניירות עבודה לגורמים מחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית בטרם הושלמו תהליכי האימות, הסקירה, האישור המקצועי והדיווח בהתאם למתכונת החלה בארגון.

במקומות שבהם דוח הביקורת נדרש לעבור דיון או אישור של ועדת הביקורת, טרם הפצתו לגורמים נוספים, ראוי לתת משקל מיוחד להשלמת שלב זה. במקומות שבהם הדוח מאושר מקצועית קודם לכן, ההגנה על ניירות העבודה ממשיכה להתקיים גם לאחר הוצאת הדוח הסופי.

העיקרון הוא שהעברת ניירות עבודה אינה צריכה לעקוף את תהליכי הבקרה, האימות והדיווח שנקבעו לעבודת הביקורת הפנימית. בנוסף, אין בעיקרון זה כדי למנוע דיווח דחוף על סיכונים מהותיים, חשדות חמורים או ממצאים המחייבים טיפול מיידי, בהתאם לחובות הדיווח ולסמכויות החלות.

6. מסירת ניירות עבודה לגורמי פיקוח ורגולציה

סוגיית מסירת ניירות עבודה לרגולטורים מחייבת איזון מקצועי מיוחד.

מחד גיסא, לרגולטורים תפקיד חיוני בהבטחת פעילות תקינה של גופים מפוקחים. הם נדרשים להעריך את מערכות הבקרה, את איכות הממשל התאגידי ואת יכולתו של הארגון לזהות סיכונים ולטפל בממצאים. מאידך גיסא, הביקורת הפנימית אינה בהכרח זרוע ביצועית של הרגולטור, ועבודתה אינה מיועדת מלכתחילה להחליף בדיקה רגולטורית עצמאית.

הביקורת הפנימית פועלת במסגרת התפקיד והסמכויות שנקבעו לה בדין ובארגון, תוך שמירה על עצמאותה (אי-תלותה) המקצועית ועל אחריותה כלפי הגורמים המוסמכים בממשל התאגידי. העברה בלתי מובחנת של ניירות עבודה לרגולטור עלולה לטשטש את הגבול שבין אחריות הרגולטור לפיקוח לבין אחריות המבקר הפנימי לקיום תהליך הביקורת.

6.1 זכות לקבל מידע לעומת דרישה לקבלת כל ניירות העבודה

מבחינה מקצועית, יש להבחין בין צורך לגיטימי של רגולטור לקבל מידע לצורכי פיקוח, לבין הטענה כי לשם כך יש להעביר אליו את מלוא תיק ניירות העבודה של הביקורת.

במקרים רבים המבקר הפנימי יכול לתת מענה אפקטיבי לצורך הפיקוח באמצעות דוחות ביקורת סופיים, סיכומי ממצאים ומסקנות, פירוט אופן הטיפול בממצאים (ביקורת מעקב), מידע על מתודולוגיית הביקורת או הסברים מקצועיים הנערכים על ידו.

במקרים שבהם נדרשת בחינה של איכות עבודת הביקורת עצמה, ייתכן שיהיה צורך בעיון מדגמי או ממוקד בניירות עבודה כדי לבחון את סבירות הראיות ואת תקינות הליכי הביקורת. אולם גם אז ראוי שההליך יתנהל באופן המאפשר לשמור על ההקשר המקצועי ועל שלמות התייעוד.



ההבחנה אינה בין שקיפות להסתרה, אלא בין מסירת מידע לצורך פיקוח אפקטיבי לבין חשיפה בלתי מידתית של תהליך העבודה הפנימי.

6.2 הסתמכות על מידע שטרם הושלם

נייר עבודה שנערך במהלך הביקורת עשוי לשקף את הערכת המבקר במועד מסוים, ולא את מסקנתו הסופית. כאשר מידע כזה נמסר לגורם מפקח, קיים סיכון שהוא ייתפס כממצא מבוסס של הביקורת הפנימית, גם אם הוגדר מלכתחילה כראשוני או כפוף לבדיקה נוספת. הסיכון מתעצם כאשר המידע מועבר ללא הסבר ישיר של המבקר וללא הצגת המגבלות המתודולוגיות של הבדיקה. מצב זה עלול להביא להיווצרות החלטות הפיקוח הנשענות על תשתית שטרם הושלמה בפן המקצועי. כתוצאה מכך **עלולים להיפגע לא רק תהליך הביקורת והארגון, אלא גם איכות המידע שעליו מבוסס הפיקוח הרגולטורי.**

6.3 שמירה על חלוקת האחריות בארגון

יש להדגיש כי כאשר רגולטור מבקש מידע ארגוני המצוי גם בניירות העבודה, ראוי לבחון תחילה - האם ניתן לספקו ממערכות הארגון או מבעלי התפקידים האחראים למידע המקורי. אין הכרח שהביקורת הפנימית תשמש צינור חלופי למסירת מידע אשר מצוי באחריות ההנהלה. כאשר ניירות העבודה הופכים למקור שגרתי וישיר לקבלת מידע בידי גורמים חיצוניים, עשוי להיווצר שינוי לא רצוי בתפקיד הביקורת הפנימית. במקום שפונקציית הביקורת הפנימית תתמקד בבחינת מערכות הניהול והבקרה ובהצגת הערכה מקצועית עצמאית (בלתי תלויה), היא עלולה להידרש להתנהל כגורם האוסף ומכין נתונים עבור דרישות חיצוניות. הדבר עלול להשפיע על סדרי העדיפויות, על הקצאת המשאבים ועל עצמאות (אי-תלות) תכנון הביקורות וביצוען.

6.4 שיתוף פעולה לצד שמירה על עצמאות (אי-תלות) הביקורת

שמירה על סודיות ניירות העבודה אינה עומדת בסתירה לחובת שיתוף הפעולה עם רגולטורים, מקום שחובה כזו חלה, או לרצון לקיים מערכת יחסים מקצועית ועניינית עם רשויות הפיקוח. להפך, שיתוף פעולה איכותי מבוסס על מידע אמין, מדויק, שלם ומוצג בהקשרו הנכון. לפיכך, הגישה המקצועית המומלצת היא העדפת דיאלוג מקצועי, מענה ממוקד ומסירת תוצרים שהבשילו, על פני העברה גורפת של ניירות עבודה. כאשר קיימת דרישה מחייבת למסירת חומרי ביקורת, יש לפעול בהתאם לה. לצד זאת, ניתן לנהל את אופן המסירה בצורה שמצמצמת ככל האפשר את הסיכונים המקצועיים, שפורטו במסמך זה, להבהיר את מעמד המידע, לזהות מסמכים בשלבי טיוטה, להבחין בין עובדות להשערות, לשמור על מסלול תיעוד ולהעמיד לרשות הרגולטור הסבר מקצועי מתאים. המטרה אינה להגביל פיקוח לגיטימי, אלא למנוע מצב שבו עצם פעולת הפיקוח פוגעת בתנאים המאפשרים לביקורת הפנימית להפיק מידע מקצועי איכותי ואמין.

7. העיגון בתקנים המקצועיים הבינלאומיים

תקני הביקורת הפנימית הגלובליים של ה-IIA, במהדורת 2024 שנכנסה לתוקף ב-9 בינואר 2025, מספקים מסגרת מקצועית משמעותית לדיון בסודיות ניירות העבודה ובאופן ניהולם.



התקנים המרכזיים לעניין נייר עמדה זה מובאים בטבלה:

תקן	עיקרון מקצועי	משמעות לנייר העמדה
5.2 – הגנה על מידע	שמירה על סודיות, פרטיות, בעלות על מידע ובקרה על חשיפתו	בסיס להגבלת גישה ולניהול מבוקר של מסירת ניירות עבודה
7.1 – אי-תלות ארגונית	הבטחת יכולת הביקורת למלא את תפקידה ללא התערבות בלתי ראויה	תמיכה בהגנה על אי-התלות בגיבוש הממצאים
8.3 איכות-הערכות חיצוניות ופנימיות	הבטחת אפקטיביות פונקציית הביקורת הפנימית	עמידה בדרישות התקנים המקצועיים
11.2 – תקשורת אפקטיבית	הצגת מידע מדויק, אובייקטיבי, ברור, שלם ובמועד המתאים	חשיבות ההבחנה בין מידע ראשוני לדיווח מבוסס
11.3 – תקשורת תוצרי הביקורת (דיווח על תוצאות)	אחריות לניהול הדיווח ואישור התקשורת הסופית	הסדרת זהות מקבלי המידע ואופן הפצתו
12.3 – פיקוח ושיפור ביצועי הביקורת	פיקוח מקצועי, סקירת עבודת הביקורת ושיפורה	חשיבות שמירת ניירות העבודה כתשתית להבטחת (בקרת) איכות
14.6 – תיעוד (מטלת) הביקורת	תיעוד, סקירה, אישור ושימור הראיות והניתוחים	ביסוס מעמדם של ניירות העבודה כנכס מקצועי מנוהל
15.1 – דוח (דיווח) סופי של מטלת הביקורת	מסירת תקשורת סופית שעברה בדיקה ואישור	העדפת תוצרים מקצועיים מוגמרים על פני הפצת חומרי ביניים

תקן 5.2 חשוב במיוחד לסוגיה הנדונה, שכן הוא מתייחס לא רק לחובת סודיות כללית, אלא גם לניהול המידע שהביקורת מקבלת ומייצרת, לרבות שמירת רשומות ביקורת, גישה אליהן והעברתן לגורמים פנימיים וחיצוניים.

תקן 14.6 מדגיש את חשיבותם של ניירות העבודה כמערכת תיעוד מקצועית המאפשרת להעריך את איכות הביקורת ואת הבסיס למסקנותיה.

תקנים 11.3 ו-15.1 מעגנים את האחריות המקצועית לגיבוש, לאישור ולהפצת הדיווח על תוצאות הביקורת.

במבט משולב, התקנים תומכים בגישה שלפיה ניירות העבודה הם מערכת מקצועית מבוקרת, ולא מאגר מידע הפתוח באופן אוטומטי לכל גורם בעל עניין.

עם זאת, חשוב לציין: התקנים אינם קובעים חיסיון מוחלט של ניירות העבודה מפני רגולטורים, ואינם שוללים את האפשרות למסירתם כאשר קיימת לכך חובה או הצדקה מקצועית מתאימה. הם מספקים בסיס מוצק לניהול חשיפה מבוקר ואחראי.

8. חוק הביקורת הפנימית כרקע לעמדה המקצועית

חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992, מהווה מקור חשוב להבנת מעמדו, תפקידו וסמכויותיו של המבקר הפנימי בישראל.

ההתייחסות לחוק במסגרת נייר זה אינה נועדה להציג ניתוח משפטי של חיסיון מסמכים, אלא להצביע על העקרונות המוסדיים והמקצועיים העולים ממנו.



סעיף 4 לחוק מגדיר את תפקידיו (תחומי הביקורת) של המבקר הפנימי, וסעיף 4(ב) קובע כי המבקר יערוך את הביקורת לפי תקנים מקצועיים מקובלים.

סעיף 9 מעניק למבקר הפנימי סמכויות רחבות לקבלת מידע ומסמכים לצורך ביצוע תפקידו. במקביל, סעיף 9(ה) קובע חובה לשמור בסוד מסמכים ומידע שהגיעו אליו עקב מילוי תפקידו, בכפוף לחריגים הקבועים בחוק.

סעיף 10 מתייחס למעמדם של דוחות, חוות דעת ומסמכים שהוכנו במהלך עבודת המבקר מבחינת השימוש בהם כראיות בהליכים משפטיים. הסעיף אינו יוצר כשלעצמו איסור גורף על עצם מסירת המסמכים לכל גורם.

מבחינה מקצועית, השילוב בין סמכויות הגישה הרחבות של המבקר, חובת הסודיות החלה עליו והדרישה לפעול על פי תקנים מקצועיים מבטא תפיסה של אחריות מיוחדת כלפי המידע המצוי בידיו.

המחוקק הכיר בכך שהמבקר נדרש להיחשף למידע רגיש ולעבד אותו לצורך מילוי תפקידו. היכולת לקבל מידע בהיקף רחב מחייבת משטר מקביל של שמירת סודיות וניהול אחראי של המידע.

מתוך תפיסה זו ניתן לגזור הצדקה מקצועית לשמירה על ניירות העבודה ולהגנה על תהליכי הבירור הפנימיים.

חשוב להדגיש שההגנה המקצועית על ניירות העבודה אינה בהכרח זהה לחיסיון משפטי מפני גילוי. כמו כן, היקף תחולת החוק, ההוראות הענפיות וסמכויות הרגולטור עשויים להשתנות בהתאם לסוג הגוף המבוקר. על כן, העמדה המקצועית המוצגת כאן כפופה לחובות גילוי ולדרישות פיקוח מחייבות החלות בהתאם לעניין.

9. מדיניות מקצועית מומלצת לניהול ניירות העבודה ולמסירתם

לצורך יישום העקרונות שהוצגו, מוצע לאמץ מדיניות ארגונית ברורה לניהול הגישה לניירות העבודה ולהעברתם לגורמים מחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית. מדיניות זו צריכה להישען על העקרונות הבאים:

9.1 גישה מוגבלת לפי תפקיד וצורך

ניירות העבודה ינוהלו כחומר מקצועי פנימי. גישה תינתן לגורמים שהוסמכו לכך ולפי צורכי התפקיד, תוך שמירה על כללי אבטחת מידע.

9.2 מעורבות המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי יהיה מעורב בבחינת בקשות למסירת ניירות עבודה ובקביעת הדרך להצגת התוכן המקצועי, בכפוף לדין ולנהלים החלים. כאשר גורמים נוספים בארגון, או מי מטעמם, נדרשים להשתתף בתהליך, רצוי שהחלוקה ביניהם תהיה מוגדרת מראש.

9.3 זהירות מיוחדת לגבי חומר מביקורת מתנהלת

לפני השלמת הביקורת, ראוי להימנע, ככל שהדין והנסיבות מאפשרים, מהפצה של טיוטות, השערות עבודה והערות סקירה. מסירה נחוצה תלווה בהבהרה מתאימה על מצב הבדיקה.

9.4 התאמת היקף המסירה לצורך

יש לברר מה מטרת הבקשה והאם אפשר לתת לה מענה באמצעות דוח סופי, מסמך מקור, סיכום או עיון בחלקים רלוונטיים של תיק ניירות העבודה, במקום בהעברה גורפת.



9.5 הצגת הקשר, מגבלות והגנה על מקורות

בעת מסירת חומר יובהר, לפי הצורך, מטרתו המקורית, מועד עריכתו, שלב הביקורת וההבחנה בין עובדות שנבדקו לבין הערכות ביניים. כשיש ענין של הגנה על מקורות או דומה לכך, ניתן להשחיר או לתת פאראפרזה ולציין בצורה מפורשת שכך נעשה, ולהשאיר אפשרות לבחינה האם נדרש לחשוף גם פרטים אלו בבדיקה משלימה (בהמשך).

9.6 תיעוד מסירת ניירות עבודה ובקרת גישה

מסירה של ניירות עבודה תתועד באופן שיאפשר לדעת איזה מידע נמסר, למי, מתי, באיזה אופן, לאיזו מטרה, באיזה שלב של הביקורת ובאילו תנאים. יש להפעיל אמצעי אבטחת מידע מתאימים ולצמצם העברה חוזרת או הפצה בלתי נחוצה.

9.7 שיתוף פעולה מלא עם גורמי פיקוח מוסמכים

המדיניות והמתודולוגיות לא יישמשו בסיס לסירוב בלתי מוצדק למסירת מידע, להסתרת ממצאים מהותיים או לעיכוב דיווחים מחייבים. כאשר חלה חובה למסור ניירות עבודה, יש לקיימה, לצד נקיטת אמצעים מקצועיים לשמירת שלמות המידע והצגתו הנכונה.

10. סיכום העמדה המקצועית

הביקורת הפנימית ממלאת תפקיד חיוני בהבטחת תקינות פעולתו של הארגון ובחיזוק הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ומערכות הבקרה. כדי שתוכל למלא תפקיד זה באפקטיביות, יש להבטיח את יכולתה לקיים הליך מקצועי בלתי-תלוי (עצמאי), יסודי ומתועד, המאפשר העלאת השערות, בחינת ראיות, קיום דיון ביקורתי, שינוי מסקנות וביצוע הבטחת (בקרת) איכות ללא חשש מחשיפה בלתי מבוקרת של תוצרי ביניים.

ניירות העבודה הם התשתית שעליה נשען הליך זה. הם משמשים לא רק להוכחת הבסיס לממצאי הביקורת, אלא גם לשימור הזיכרון המקצועי, לבקרה על איכות העבודה, להפקת לקחים ולפיתוח הידע המצטבר של פונקציית הביקורת הפנימית.

מכאן נובעת **ההצדקה להתייחס אליהם כאל נכס מקצועי מובהק של פונקציית הביקורת הפנימית, המצוי במשמורתו ובאחריותה.**

לחשיפתם הבלתי מבוקרת עלולות להיות השלכות רחבות: **פגיעה באי-התלות (בעצמאות) המבקר, צמצום חופש הבירור, החלשת נכונותם של עובדים לשתף פעולה, יצירת פרשנויות שגויות לממצאים ראשוניים ופגיעה באפקטיביות של הבטחת (בקרת) האיכות.**

סיכונים אלה מקבלים משנה תוקף כאשר הביקורת מצויה בשלבי ביצוע או גיבוש הדוח, בטרם הושלמו תהליכי האימות והסקירה ובטרם מוצה הליך הדיווח לגורמים המוסמכים, ובכללם ועדת הביקורת, בהתאם למתכונת החלה בארגון.

גם ביחסים שבין הביקורת הפנימית לבין רגולטורים, ראוי לקיים הבחנה בין הזכות לפיקוח וקבלת מידע לבין הצורך בחשיפה גורפת של תיעוד העבודה הפנימי. פיקוח אפקטיבי אינו מחייב בהכרח גישה בלתי מוגבלת לכל שלבי החשיבה והבירור המקצועיים של המבקר.

שמירה על סודיות ניירות העבודה אינה מיועדת להרחיק את הביקורת מפיקוח, אלא דווקא לחזק את מהימנותה, אי-תלותה (עצמאותה) ואחריותה. לפיכך, **העמדה המקצועית של לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל היא כי ניירות העבודה של הביקורת הפנימית ייהנו ממשטר מוגבר של סודיות מקצועית, משמורת מבוקרת והגבלת גישה, תוך הכרה באחריותו המרכזית של המבקר הפנימי לשמירה עליהם ולניהול מסירתם.**



העברת ניירות עבודה לגורמים אחרים, לרבות רגולטורים, צריכה ככלל להתבסס על צורך ענייני ומוגדר, להיעשות באופן מידתי ומבוקר ולהביא בחשבון את שלב התקדמות הביקורת ואת הסיכונים הנלווים לחשיפה. זאת, מבלי לגרוע מחובות גילוי ודיווח מחייבות.

ההגנה על ניירות העבודה אינה הגנה על המבקר מפני פיקוח — אלא הגנה על תהליך הביקורת מפני פגיעה באיכותו, באי-תלות (עצמאותו) ובאמינות תוצריו.

11. מקורות מקצועיים מרכזיים

1. The Institute of Internal Auditors (IIA) — Global Internal Audit Standards, 2024 Edition. [2024-7726-GUI-Global-IA-Standards-Hebrew-2.pdf](https://www.theiia.org/global-internal-audit-standards-2024-edition)
2. IIA — Communicating Final Engagement Results. מדריך מקצועי בנוגע לגיבוש ולדיווח על תוצאות ביקורת. ספטמבר 2025. [Communicating Final Engagement Results | The IIA](#)
3. IIA — Communicating Results of Internal Audit Services. הנחיות בדבר גיבוש מסקנות והצגת תוצאות שירותי ביקורת פנימית. דצמבר 2025. [Communicating Results of Internal Audit Services](#)
4. חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992. [חוק הביקורת הפנימית, תשנ"ב-1992](#)

הבהרה

נייר זה מציג עמדה המבוססת על עקרונות הביקורת הפנימית ועל התקנים המקצועיים. ההתייחסויות לדין ולרגולציה מובאות כרקע ואינן קובעות קיומו של חיסיון או את היקף חובת הגילוי במקרה מסוים. בעניינים אלה יש לפעול לפי ההוראות המחייבות ולקבל ייעוץ משפטי לפי הצורך.

נייר העמדה של לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

- **הובן על-ידי הוועדה למענה לשאלות מקצועיות של חברים בראשותו של ר"ח מיכאל מוריס, CIA (יו"ר הוועדה למענה לשאלות מקצועיות של חברים ודירקטור)**
- **נסקר ואושר על-ידי הוועדה המקצועית בראשותו של ר"ח דורון רונן, CIA (יו"ר הוועדה המקצועית ונשיא)**