

התקנים הגלובאליים של הביקורת פנימית™



The Institute of
Internal Auditors

פורסם ביום 9 בינואר 2024

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית והחומרים הקשורים אליהם מוגנים לפי דיני זכויות היוצרים ומנוהלים על ידי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית - The Institute of Internal Auditors, Inc ("IIA"). © 2024. כל הזכויות שמורות ל-IIA.

אין להעתיק, לצלם, לשכפל, לתרגם או להעביר לכל מצע פיזי או אלקטרוני, או לכל פורמט הקריא בידי מכונה, אף חלק מהחומרים, כולל מיתוג, גרפיקה ולוגואים, הזמינים בפרסום זה, בחלקם או במלואם, ללא רשות מפורשת ממועד היעוץ המשפטי הראשי של ה-IIA -, copyright@theiia.org, הפצה למטרות מסחריות אסורה בהחלט.

למידע נוסף, יש לקרוא את ההצהרה שלנו בנוגע להעתקה, הורדה והפצה של חומרים, אשר זמינה באתר ה-IIA, בכתובת: www.theiia.org/Copyright.

תוכן עניינים

5	תודות
5	אודות המסגרת הגלובאלית של הפרקטיקות המקצועיות (International Professional Practices Framework)
7	עקרונות הבסיס של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית
10	מילון מונחים
15	נושא א': תכלית הביקורת הפנימית
16	נושא ב': אתיקה ומקצועיות
16	עיקרון 1 הפגנת יושרה
17	תקן 1.1 כנות ואומץ מקצועי
18	תקן 1.2 ציפיות אתיות של הארגון
19	תקן 1.3 התנהגות חוקית ומקצועית
20	עיקרון 2 שמירה על אובייקטיביות
20	תקן 2.1 אובייקטיביות אישית
21	תקן 2.2 הגנה על האובייקטיביות
24	תקן 2.3 גילוי על פגיעה באובייקטיביות
25	עיקרון 3 הפגנת יכולת
25	תקן 3.1 יכולת
27	תקן 3.2 התפתחות מקצועית מתמשכת
29	עיקרון 4 הפעלת זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)
29	תקן 4.1 עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית
30	תקן 4.2 זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)
32	תקן 4.3 ספקנות מקצועית
33	עיקרון 5 שמירה על סודיות
33	תקן 5.1 שימוש במידע
34	תקן 5.2 הגנה על מידע
36	נושא ג': ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית
38	עיקרון 6 הסמכה מטעם מועצת המנהלים (הדירקטוריון)
38	תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית
40	תקן 6.2 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית
42	תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים (הדירקטוריון) והנהלה הבכירה
44	עיקרון 7 מעמד בלתי-תלוי
45	תקן 7.1 אי-תלות ארגונית
48	תקן 7.2 כישוריו המקצועיים של המבקר הפנימי הראשי
50	עיקרון 8 פיקוח מועצת המנהלים (הדירקטוריון)
50	תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים
53	תקן 8.2 משאבים
54	תקן 8.3 איכות
56	תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית

59	נושא ד': ניהול פונקציית הביקורת הפנימית
59	עיקרון 9 תכנון אסטרטגי
60	תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות (GRC)
62	תקן 9.2 אסטרטגיית הביקורת הפנימית
63	תקן 9.3 מתודולוגיות
65	תקן 9.4 תוכנית עבודת הביקורת הפנימית
68	תקן 9.5 תיאום והסתמכות
70	עיקרון 10 ניהול משאבים
70	תקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים
71	תקן 10.2 ניהול משאבי אנוש
74	תקן 10.3 משאבים טכנולוגיים
75	עיקרון 11 תקשר באופן אפקטיבי
75	תקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין
77	תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית
78	תקן 11.3 תקשור תוצרי הביקורת
81	תקן 11.4 שגיאות והשמטות
82	תקן 11.5 תקשור ביחס לקבלת סיכונים
83	עיקרון 12 הגבר האיכות
84	תקן 12.1 הערכת איכות פנימית
86	תקן 12.2 מדידת ביצועים
87	תקן 12.3 פיקוח ושיפור ביצוע מטלת ביקורת
90	נושא ה': ביצוע שירותי הביקורת הפנימית
91	עיקרון 13 תכנן באפקטיביות את מטלות הביקורת
91	תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת
93	תקן 13.2 סקר סיכונים במטלת הביקורת
96	תקן 13.3 יעדי מטלת הביקורת והיקפה
98	תקן 13.4 תבחינים להערכה
99	תקן 13.5 משאבי מטלת הביקורת
100	תקן 13.6 תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת)
102	עיקרון 14 בצע את מטלת הביקורת
102	תקן 14.1 איסוף מידע לניתוח והערכה
104	תקן 14.2 ניתוחים וממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת
105	תקן 14.3 הערכת הממצאים
107	תקן 14.4 המלצות ותוכניות פעולה ליישום
108	תקן 14.5 מסקנות מטלת הביקורת
109	תקן 14.6 תיעוד מטלת הביקורת
110	עיקרון 15 דווח את תוצרי מטלת הביקורת ונטר אחר יישום תוכניות הפעולה
111	תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת
112	תקן 15.2 וידוא יישום המלצות או תוכניות פעולה
114	יישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי

לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (ה- IIA) מודה למחזיקי העניין אשר סיפקו הנחיות וסיוע בפיתוח התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית™. ה- IIA מודה במיוחד לחברי המועצה הבינלאומית של תקני הביקורת הפנימית (IIASB) - קבוצה בינלאומית של מבקרים פנימיים אשר תרמו מזמנם וממומחיותם בנדיבות, על מנת להבטיח שהתקנים יעלו את רמת מקצוע הביקורת הפנימית. ה- IIA מודה למועצה המפקחת של ה- IPPF על תפקידה החיוני בוידוא כי תהליך קביעת התקנים משרת את האינטרס הציבורי, למועצת ההסמכות המקצועיות (PCB) על ייעוץ, ולסגל ה- IIA וליועצים הטכניים על הבטחת יישום וניהול מוצלחים של כל היבטי הפרויקט.

אודות המסגרת הגלובאלית של הפרקטיקות המקצועיות (International Professional Practices Framework)

המסגרת הגלובאלית של הפרקטיקות המקצועיות מספקת תוכנית מבנית ומערכת עקבית אשר מאפשרות פיתוח, פרשנות ויישום אחידים של ידע שהינו שימושי לתחום או למקצוע. המסגרת הגלובאלית של הפרקטיקות המקצועיות (IPPF®) מהווה את גוף הידע המוסמך, המקודם על ידי ה- IIA, עבור הפרקטיקה המקצועית של הביקורת הפנימית. מסגרת ה- IPPF כוללת את התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, דרישות נושאות והנחיות כלליות.

מסגרת ה- IPPF מתייחסת לפרקטיקות מקובלות של ביקורת פנימית, תוך שהיא מאפשרת - לאנשי מקצוע ומחזיקי עניין ברחבי העולם - גמישות ויכולת תגובה לצרכים מתמשכים לביקורת פנימית באיכות גבוהה, בסביבות מגוונות ובארגונים בעלי תכליות, גדלים ומבנים שונים.

<p>התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית מנחים את הפרקטיקה המקצועית העולמית של הביקורת הפנימית, ומשמשים כבסיס להערכה ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית. בלב התקנים עומדים 15 עקרונות מנחים, אשר מאפשרים ביקורת פנימית אפקטיבית. כל עיקרון נתמך בתקנים המכילים דרישות, שיקולים ליישום התקנים ודוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים. יחד, יסודות אלה מסייעים למבקרים פנימיים לעמוד בעקרונות ולממש את תכלית הביקורת הפנימית.</p>	<p>חובה</p>
<p>דרישות נושאות נועדו לשפר את העקביות והאיכות של שירותי הביקורת הפנימית הקשורים לנושאי ביקורת ספציפיים, ולתמוך במבקרים הפנימיים המבצעים מטלות ביקורת באותם תחומי סיכון. חובה על מבקרים פנימיים לציית לדרישות הללו כאשר נושא מטלת הביקורת הינו באחד מהנושאים בגינם הוגדרו הדרישות..</p> <p>דרישות נושאות מחזקות את הרלוונטיות המתמשכת של הביקורת הפנימית, תוך התייחסות ל סיכון המתפתח בקרב תעשיות ומגזרים.</p>	

הנחיות גלובאליות תומכות בתקנים בכך שהן מספקות מידע, עצה ופרקטיקות מקובלות בלתי מחייבים לביצוע שירותי ביקורת פנימית. ה- IIA מאמץ את ההנחיות הגלובאליות באמצעות תהליכי סקירה ואישור פורמליים.

ההנחיות הפרקטיות הגלובאליות מספקות מידע מפורט הכולל גישות מפורטות, פירוט של כל שלבי התהליכים ודוגמאות על נושאים כדוגמת:

- שירותי הבטחה וייעוץ.
- תכנון, ביצוע ותקשורת במסגרת מטלת ביקורת.
- שירותים פיננסיים.
- סיכוני הונאות וסיכונים מתפשטים אחרים.
- אסטרטגיית פונקציית הביקורת הפנימית וניהולה.
- המגזר הציבורי.
- קיימות.

הנחיות גלובאליות לביקורת טכנולוגיות המידע (@GTAG) מספקות למבקרים את הידע לבצע שירותי הבטחה וייעוץ ביחס לטכנולוגיית המידע בארגון ולסיכונים ולבקורות אבטחת המידע.



עקרונות הבסיס של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית של לשכת המבקרים הפנימיים (IIA) מגדירים את הפרקטיקה המקצועית העולמית של הביקורת הפנימית, ומשמשים כבסיס להערכת ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית. בלב התקנים עומדים 15 עקרונות מנחים, אשר תורמים לעריכת ביקורת פנימית אפקטיבית. כל עיקרון נתמך על ידי תקנים הכוללים דרישות, שיקולים ליישום התקנים ודוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים. יחד, יסודות אלה מסייעים למבקרים פנימיים לעמוד בעקרונות ולממש את תכלית הביקורת הפנימית.

ביקורת פנימית והאינטרס הציבורי

האינטרס הציבורי כולל את האינטרסים החברתיים והכלכליים ורווחתה הכללית של חברה אנושית והארגונים הפועלים באותה חברה (לרבות אלה של מעסיקים, עובדים, משקיעים, קהילת העסקים והכספים, לקוחות וצרכנים, רגולטורים, והממשלה). שאלות של אינטרס ציבורי הינן תלויות הקשר, ועליהן לקחת בחשבון אתיקה, הוגנות, ערכים ונורמות תרבותיות, והשפעות שונות אפשריות על אנשים וקבוצות-משנה מסיימות בחברה אנושית.

הביקורת הפנימית משחקת תפקיד חיוני בשיפור יכולתו של ארגון לשרת את האינטרס הציבורי. בה בעת שהתפקיד העיקרי של הביקורת הפנימית הינו לחזק את תהליכי הממשל, ניהול הסיכונים והבקרה, השפעותיה חורגות מעבר לגבולות הארגון. הביקורת הפנימית תורמת ליציבות ולקיימות הכלולות של הארגון, בכך שהיא מספקת הבטחה לגבי יעילות תפעולית, אמינות הדיווח, ציות לחוקים ו/או תקנות, הגנה על נכסים, והתרבות האתית. דבר זה, בתורו, מעודד את אמון הציבור וביטחונו בארגון ובמערכות הרחבות יותר בהן הוא מהווה חלק.

ה-IIA מחויב לקביעת תקנים הכוללים גם התייחסות של הציבור, ובמטרה להועיל לציבור. המועצה הבינלאומית של תקני הביקורת הפנימית (IIASB) אחראית למיסוד התקנים לטובת הציבור, ולשמירה עליהם. דבר זה מושג באמצעות תהליך נאות מתמשך ונרחב, עליו מפקח גוף עצמאי - מועצת הפיקוח על המסגרת הגלובאלית של הפרקטיקות המקצועיות (IPPF). תהליך זה כולל בקשה לקבלת התייחסות ולקיחה בחשבון של האינטרסים של מחזיקי עניין שונים - כולל אנשי מקצוע בביקורת הפנימית, מומחים בתעשייה, גופים ממשלתיים, רשויות רגולטוריות, נציגי ציבור, ואחרים - כך שהתקנים ישקפו את סדרי העדיפויות והצרכים השונים של החברה האנושית.

שימות התקנים ומרכיביהם

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית קובעים עקרונות, דרישות, שיקולים ודוגמאות לפרקטיקה המקצועית של הביקורת הפנימית, ברחבי העולם. התקנים חלים על כל אדם או פונקציה אשר מספקים שירותי ביקורת פנימית, בין אם ארגון מעסיק מבקרים פנימיים (שכירים) במישרין, מתקשר עמם באמצעות ספק שירותים חיצוני (מיקור חוץ), או שניהם. הארגונים המקבלים שירותי ביקורת פנימית שונים אלה מאלה בהשתייכות המגזרית והענפית, בתכלית, בגודל, במורכבות, ובמבנה שלהם.

תקנים אלה חלים על פונקציית הביקורת הפנימית ועל המבקרים הפנימיים עצמם, כולל על המבקר הפנימי הראשי. בעוד המבקר הפנימי הראשי אחראי ליישום ולציות של פונקציית הביקורת הפנימית עם כל העקרונות והתקנים החלים עליה, כל המבקרים הפנימיים אחראים לעמוד בעקרונות ובתקנים הרלוונטיים לתחומי האחריות של תפקידם, אשר מפורטים בעיקר בנושא ב': אתיקה ומקצועיות, ובנושא ה': ביצוע שירותי הביקורת הפנימית.

התקנים מאורגנים בחמישה נושאים.

- נושא א': תכלית הביקורת הפנימית.
- נושא ב': אתיקה ומקצועיות.
- נושא ג': ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית.
- נושא ד': ניהול פונקציית הביקורת הפנימית.
- נושא ה': ביצוע שירותי הביקורת הפנימית.

נושאים ב' עד ה' כוללים את המרכיבים הבאים:

- עקרונות: תיאורים נרחבים של דרישות ושיקולים קשורים.
- תקנים, אשר כוללים:
 - דרישות: פרקטיקות חובה לביקורת הפנימית.
 - שיקולים ליישום התקנים: פרקטיקות נפוצות ומקובלות שמומלץ לשקול בעת יישום הדרישות.
 - דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים: דרכים להוכיח כי דרישות התקנים יושמו.

התקנים משתמשים במילה "חייב" בפסקאות הדרישות, ובמילים "ראוי" ו"רשאי", לציון פרקטיקות נפוצות ומקובלות בפסקאות השיקולים ליישום התקנים. כל תקן מסתיים ברשימת דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות. הדוגמאות אינן מהוות דרישות ואינן מהוות את הדרכים היחידות להוכחת העמידה בדרישות; הן ניתנות על מנת לסייע לפונקציית ביקורת פנימית להתכונן להערכות איכות, אשר מתבססות על ראיות כהכחה לעמידה בדרישות. התקנים עושים שימוש במונחים מסוימים כמוגדר במילון המונחים המצורף. כדי להבין וליישם את התקנים באופן נכון, יש להבין ולאמץ את המשמעויות והשימוש הספציפיים של המונחים, כמתואר במילון המונחים.

הוכחת עמידה בדרישות התקנים

הדרישות, השיקולים ליישום התקנים והדוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים נועדו לסייע למבקרים פנימיים לעמוד בתקנים. בעוד שקיימת ציפייה לעמידה בדרישות התקנים, לעתים ייתכן שמבקרים פנימיים לא יהיו מסוגלים לעמוד בדרישה ספציפית, אך עדיין יעמדו בכוונת התקן. נסיבות שיתכן שידרשו התאמות לעיתים קרובות למגבלת במשאבים או היבטים מסוימים של מגזר, ענף ו/או תחום שיפוט. בנסיבות יוצאות דופן כאמור, יש לנקוט בצעדים נוספים על מנת לעמוד בכוונת התקן הרלוונטי. המבקר הפנימי הראשי אחראי לתיעוד ותקשור ההסברים לסטייה מהתקן, ושל הפעולות החלופיות שננקטו, וזאת כלפי הגורמים המתאימים. דרישות ומידע רלוונטיים מופיעים בתקן 4.1 עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, ובנושא ג': ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית, לרבות העקרונות והתקנים שלו. הנסיבות המצריכות התאמות מגוונות מכדי למנות את כולן, אך הפסקה הבאה מכירה בשני תחומים אשר מעלים שאלות באופן קבוע: פונקציית ביקורת פנימית קטנות, ופונקציית ביקורת פנימית במגזר הציבורי.

יישום התקנים לגבי פונקציית ביקורת פנימית קטנות

יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לעמוד באופן מלא בדרישות התקנים עשויה להיות מושפעת מגודלה או מגודל הארגון. כאשר המשאבים מוגבלים, השלמת מטלות ביקורת מסוימות עלולה להיות מאתגרת. בנוסף, אם פונקציית הביקורת הפנימית מורכבת מחבר (מבקר) אחד בלבד, קיום תוכנית הבטחת ושיפור איכות נאותה ידרוש סיוע חיצוני לפונקציית

הביקורת הפנימית. (ר' גם תקנים 10.1 ניהול משאבים פיננסיים, 12.1 הערכת איכות פנימית, 12.3 פיקוח ושיפור ביצוע מטלות הביקורת.)

יישום התקנים לגבי פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי

למרות שהתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית חלים על כל פונקציות הביקורת הפנימית, מבקרים פנימיים במגזר הציבורי עובדים בסביבה פוליטית, עם מבני ממשל, ארגון ומימון שונים מאלה שבמגזר הפרטי. ייתכן שאופיים של מבנים אלה והתנאים הקשורים יושפעו מתחום השיפוט והדרג השלטוני בהם פועלת פונקציית הביקורת הפנימית. בנוסף, מונחים מסוימים המשמשים במגזר הציבורי שונים מאלה שבמגזר הפרטי. הבדלים אלה יכולים להשפיע על האופן בו פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי מיישמות את התקנים. הפרק "יישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי", המופיע לאחר נושא ה': ביצוע שירותי הביקורת הפנימית, מתאר אסטרטגיות לעמידה בדרישות בנסיבות ובתנאים הייחודיים לביקורת הפנימית במגזר הציבורי.

מילון מונחים

אובייקטיביות [objectivity] – גישה שכלתנית שאינה-מוטית ואינה מושפעת מלחצים, המאפשרת למבקרים פנימיים לפעול בשיקול דעת מקצועי, למלא את תחומי האחריות שלהם, ולהשיג את תכלית הביקורת הפנימית ללא פשרות.

אי-תלות [independence] – העדר מצבים שעלולים לפגום ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית ליישם את תחומי אחריותה בביקורת הפנימית באופן בלתי מוטה.

ביקורת פנימית [internal auditing] – שירות הבטחה וייעוץ בלתי-תלוי ואובייקטיבי שנועד להוסיף ערך ולשפר את פעילות הארגון. הביקורת הפנימית מסייעת לארגון להשיג את יעדיו באמצעות גישה שיטתית ומובנית להערכת ושיפור האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC).

בקרה [control] - כל פעולה הננקטת על ידי ההנהלה, מועצת המנהלים וגורמים אחרים, על מנת לנהל סיכונים ולהגדיל את הסבירות שהיעדים והמטרות שנקבעו - יושגו.

גורם שורש [root cause] – נושא הליבה או סיבת השורש להבדל/פער בין תבחין ההערכה (הקריטריון הרצוי / הנורמה המקובלת) והמצב בפועל בפעילות המבוקרת.

הבטחה [assurance] - היגד שנועד להגביר את רמת הביטחון של מחזיקי העניין לגבי תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) בארגון ביחס לנושא, למצב קיים, לתחום פעילות או לפעילות מבוקרת, בהשוואה לנורמות מקובלות.

הונאה [fraud] – כל מעשה מכוון המאופיין ברמאות, הסתרה, היעדר כנות, ניצול לרעה של נכסים או מידע, זיוף, או הפרת אמון שבוצעו על ידי יחידים או ארגונים כדי להבטיח יתרון אישי או עסקי בלתי הוגן או בלתי חוקי.

המגזר הציבורי [public sector] – ממשלות וכל רשות, ארגון או גוף אחר בשליטה ציבורית או במימון ציבורי, המספקים תוכניות, טובין או שירותים לציבור.

הממונה על מטלת ביקורת [engagement supervisor] – מבקר פנימי האחראי לפיקוח על מטלת הביקורת, תפקיד אשר עשוי לכלול הכשרה וסיוע למבקרים פנימיים, וכמו כן סקירה ואישור של תוכנית הביקורת עבור מטלת הביקורת, של ניירות העבודה, של הדוח הסופי, ושל ביצועי הביקורת. אפשר שהמבקר הפנימי הראשי יהיה הממונה על מטלת הביקורת או יאציל תחומי אחריות אלה.

הנהלה בכירה [senior management] – אורגן הניהול הבכיר ביותר של הארגון, אשר נושא באחריות הכוללת כלפי מועצת המנהלים ביחס לביצוע ההחלטות האסטרטגיות של הארגון; לרוב, קבוצה של אנשים הכוללת את המנהל הכללי (המנכ"ל) או את ראש הארגון.

הערכת סיכונים [risk assessment] – זיהוי וניתוח סיכונים הרלוונטיים להשגת יעדי הארגון. מהותיות הסיכונים מוערכת בדרך כלל במונחים של השלכה והסתברות.

השלכה [impact] – התוצאה או ההשפעה של אירוע. לאירוע יכולה להיות השפעה חיובית או השפעה שלילית על השגת האסטרטגיה או היעדים העסקיים של הארגון.

חייב [must] – התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית עושים שימוש במונח "חייב" כדי לציין דרישה בלתי מותנית.

ישרה [integrity] – התנהגות המאופיינת בדבקות בעקרונות מוסריים ואתיים, כולל הפגנת כנות ואומץ מקצועי לפעול על בסיס העובדות הרלוונטיות.

יכולת [competency] - ידע, כישורים ומיומנויות.

יעדי מטלת ביקורת [engagement objectives] - היגדים המבטאים את תכלית מטלת הביקורת ומתארים את המטרות הספציפיות שיש להשיג.

כתב האמנה של הביקורת הפנימית ("צ'רטר") [internal audit charter] – מסמך רשמי הכולל את הגדרת המנדט של פונקציית הביקורת הפנימית, מעמדה הארגוני, יחסי הכפיפות הארגונית (לצורכי דיווח), היקף העבודה, סוגי השירותים, והגדרות נוספות.

מבקר פנימי ראשי [chief audit executive] - המנהל האחראי על ניהול אפקטיבי של פונקציית הביקורת הפנימית ועל הבטחת ביצוע איכותי של שירותי הביקורת הפנימית, בהתאם לדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית. הגדרת התפקיד ו/או תחומי האחריות הספציפיים של המבקר הפנימי הראשי עשויים להשתנות מארגון לארגון.

מדריך הביקורת הפנימית [internal audit manual] - תיעוד שמייצר המבקר הפנימי הראשי המגדיר את המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית (מדיניות, תהליכים ונהלים), ואשר נועד להדריך ולהנחות מבקרים פנימיים בפונקציית הביקורת הפנימית.

מהותיות [significance] – החשיבות היחסית של נושא בהקשר שבו הוא נבחן, תוך התייחסות להיבטים כמותיים ואיכותיים, כגון סדר גודל, אופי, רלוונטיות והשלכה. שיקול דעת מקצועי מסייע למבקרים פנימיים בהערכת המהותיות של נושאים ביחס ליעדים הרלוונטיים.

מועצת המנהלים [board] - הגוף הארגוני הבכיר ביותר המופקד על הממשל התאגידי, כגון:

- דירקטוריון.
- ועדת ביקורת.
- מועצת נגידים (מושלים) או חבר נאמנים.
- קבוצת נבחרים או מינויים פוליטיים.
- גוף אחר בעל סמכות על פונקציות הממשל הרלוונטיות.

בארגון בו קיים יותר מגוף בכיר אחד, המונח "מועצת המנהלים" מתייחס לגוף או לגופים המוסמכים להאציל לפונקציית הביקורת הפנימית את הסמכות, הגדרת התפקיד ותחומי האחריות המתאימים. אם אף אחד מהאמורים לעיל אינו קיים, יש לקרוא את המונח "מועצת המנהלים" כמתייחס לקבוצה או לאדם הפועלים כגוף הבכיר ביותר בארגון. דוגמאות לכך כוללות את ראש הארגון ואת ההנהלה הבכירה.

מחזיק עניין [stakeholder] – צד בעל עניין ישיר או עקיף בפעילויות ובתוצאות של הארגון. מחזיקי עניין יכולים לכלול את מועצת המנהלים, ההנהלה, העובדים, הלקוחות, הספקים, בעלי המניות, רשויות רגולטוריות, מוסדות פיננסיים, ר"ח ומבקרים חיצוניים, הציבור, ואחרים.

מטלת ביקורת [engagement] – מטלת ביקורת פנימית או פרויקט ביקורת פנימית ספציפיים, הכוללים משימות או פעילויות מרובות שתוכננו על מנת להשיג מספר יעדים קשורים. ר' גם "שירותי הבטחה" ו-"שירותי ייעוץ".

מטריצת סיכון ובקרה [risk and control matrix] – כלי עזר בעת ביצוע ביקורת פנימית. כלי זה לרוב מאפשר לקשר בין יעדים עסקיים, סיכונים, תהליכי בקרה, ומידע מהותי, כדי לתמוך בתהליך הביקורת הפנימית.

מיקור חוץ [outsourcing] – התקשרות עם ספק שירות חיצוני בלתי-תלוי של שירותי ביקורת פנימית. מיקור חוץ מלא של פונקציית הביקורת מתייחס להתקשרות עם ספק חיצוני לקבלת כל השירותים של פונקציית הביקורת הפנימית, ומיקור חוץ חלקי (נקרא גם "מיקור משולב") מצביע על כך שרק חלק מהשירותים הינם במיקור חוץ.

ממצא [finding, (או observation)] – במטלת ביקורת, קביעה כי קיים פער בין תבחיני ההערכה ("הנורמה") לבין המצב הקיים של הפעילות המבוקרת. ייתכן גם שימוש במונחים אחרים.

ממשל תאגידי [governance] – השילוב של תהליכים ומבנים המיושמים על ידי מועצת המנהלים כדי ליידע, לכוון, לנהל ולנטר את פעילויות הארגון לשם השגת יעדיו.

מנדט הביקורת הפנימית [internal audit mandate] – הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית, אשר מקורם בהחלטות של מועצת המנהלים ו/או על פי חוק ו/או תקנות.

מסקנת מטלת ביקורת [engagement conclusion] – שיקול דעת מקצועי של מבקרים פנימיים ביחס ל ממצאי מטלת ביקורת במבט כולל (מתכלל). מסקנת מטלת הביקורת צריכה לציין האם רמת הביצוע מספקת או בלתי מספקת.

מתודולוגיות [methodologies] – מדיניות, תהליכים ונהלים שנקבעו על ידי המבקר הפנימי הראשי, על מנת להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית ולשפר את האפקטיביות שלה.

ניגוד עניינים [conflict of interest] – מצב, פעילות או יחסים מקצועיים שעשויים להשפיע, או שנראים כמשפיעים, על יכולת מבקר פנימי ליישם שיקול דעת מקצועי ואובייקטיבי או לבצע פעולות בתחומי אחריותו באופן אובייקטיבי.

ניהול סיכונים [risk management] – תהליך לזיהוי, הערכה, ניהול ובקרה של אירועים או מצבים פוטנציאליים, על מנת לספק הבטחה סבירה לגבי השגת יעדי הארגון.

ניירות עבודה [workpapers] – תיעוד של עבודת הביקורת הפנימית, אשר נערך בעת תכנון ובעת ביצוע מטלות הביקורת. תיעוד זה מספק את המידע התומך בממצאים ובמסקנות של מטלת הביקורת.

סבירות [likelihood] – ההסתברות שאירוע נתון יתרחש.

סובלנות לסיכון [risk tolerance] – טווח השונות שיהיה מקובל בתוצאות ובביצועים, בהשוואה להשגת היעדים.

סיכון [risk] – ההשפעה החיובית או השלילית של אי-ודאות, על השגת היעדים.

סיכון שורשי (סיכון מובנה) [inherent risk] – השילוב של גורמי סיכון פנימיים וחיצוניים הקיימים כתוצאה מהיעדר כל פעולה מצד ההנהלה.

סיכון שיורי [residual risk] – החלק של הסיכון השורשי שנותר לאחר יישום פעולות ההנהלה.

ספק שירות חיצוני [external service provider] – משאב מחוץ לארגון המספק ידע, מיומנויות, ניסיון ו/או כלים רלוונטיים לתמיכה בשירותי הביקורת הפנימית.

פסקנות מקצועית [professional skepticism] – תשאלו והערכו ביקורתית של מהימנות המידע.

פונקציית הביקורת הפנימית [internal audit function] – אדם מקצועי או קבוצת אנשים בעלי התמקצעות האחראים לספק לארגון שירותי הבטחה וייעוץ.

פעילות מבוקרת [activity under review] - נושא מטלת ביקורת פנימית. לדוגמה: תחום, ישות, פעילות, פונקציה, תהליך או מערכת.

ציות [compliance] - עמידה בחוקים, בתקנות, בחוזים, במדיניות, בנהלים ובדרישות אחרות.

ראוי [should] – המונח "ראוי", כפי שמופיע ב'שיקולים ליישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית', מתייחס לפרקטיקות מועדפות אך שאינן מחייבות.

רשאי [may] – המונח "רשאי", בו נעשה שימוש בשיקולים ליישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, מתייחס לפרקטיקות (שיטות עבודה) אפשריות (אופציונאליות) ליישום דרישות התקנים.

שירותי הבטחה [assurance services] – שירותים שבאמצעותם מבקרים פנימיים מבצעים הערכות אובייקטיביות כדי לספק הבטחה. דוגמאות לשירותי הבטחה כוללות מטלות ביקורת פיננסיות, תפעוליות או ביצועיות, טכנולוגיות, ומטלות ביקורת של ציות. מבקרים פנימיים יכולים לספק הבטחה מוגבלת או סבירה ביחס לנסיבות, כתלות באופי, בתזמון ובהיקף של הנהלים המבוצעים.

שירותי ייעוץ (שירותי יעץ, מתן עצה) [advisory services] - שירותים בהם מספקים מבקרים פנימיים ייעוץ למחזיקי העניין של ארגון, מבלי לספק הבטחה ומבלי לשאת בתחומי אחריות ניהוליים. האופי וההיקף של שירותי הייעוץ תלויים בהסכם עם מחזיקי העניין הרלוונטיים. להלן מספר דוגמאות: ייעוץ לגבי תכנון ויישום של מדיניות, תהליכים, מערכות ומוצרים חדשים; מתן שירותי ביקורת חקירתית; מתן הדרכה; וסיוע בדיונים לגבי סיכונים ובקורות. "שירותי מתן עצה" ידועים גם בשם "שירותי ייעוץ".

תבחין (קריטריון) [criteria] – במטלת ביקורת, הגדרת המצב הרצוי (נורמה) של הפעילות המבוקרת (נקרא גם "תבחין הערכה").

תהליכי בקרה [control processes] - המדיניות, הנהלים והפעילויות אשר הוגדרו ואשר מיושמים כדי לנהל סיכונים, כך שיהיו ברמת הסובלנות לסיכון של הארגון.

תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות [quality assurance and improvement program] – תוכנית שנקבעה על ידי המבקר הפנימי הראשי, כדי להעריך ולוודא את עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, לעמוד ביעדי הביצוע, ולחתור לשיפור מתמיד. התוכנית כוללת הערכות פנימיות וחיצוניות.

תוכנית מטלת הביקורת ("תוכנית ביקורת") [engagement work program] – מסמך המגדיר את המשימות שיש לבצע כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת, את המתודולוגיה והכלים הדרושים, ואת המבקרים הפנימיים שהוקצו לביצוע המשימות. תוכנית הביקורת מבוססת על מידע שהתקבל במהלך תכנון מטלת הביקורת.

תוכנית עבודת הביקורת הפנימית ("תוכנית עבודה") [internal audit plan] – מסמך, שנוצר על ידי המבקר הפנימי הראשי, המגדיר את מטלות הביקורת ושירותי הביקורת הפנימית האחרים שצפויים להתבצע במהלך פרק זמן נתון. התוכנית צריכה להיות מבוססת-סיכונים ודינמית, ולשקף התאמות נדרשות בעיתוי הולם כמענה לשינויים המשפיעים על הארגון.

תוצרי הביקורת הפנימית [results of internal audit services] – תוצרים, כגון מסקנות מטלת הביקורת, נושאים מרכזיים (כגון שיטות עבודה אפקטיביות או סיבות שורש), ומסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון.

תוצרי מטלת ביקורת [engagement results] - הממצאים והמסקנה של מטלת ביקורת. תוצרי מטלת הביקורת יכולים גם לכלול המלצות ו/או תוכניות פעולה.

תיאבון לסיכון [risk appetite] – סוגי וכמות הסיכונים שארגון מוכן לקחת על עצמו בחתירה להשגת האסטרטגיות והיעדים שלו.

תכנון מטלת ביקורת [engagement planning] – תהליך שבמהלכו מבקרים פנימיים אוספים מידע, מעריכים ומתעדפים סיכונים הרלוונטיים לפעילות המבוקרת, קובעים את יעדי מטלת הביקורת והיקפה, מזהים תבחינים (קריטריונים) להערכה, ומכינים תוכנית ביקורת עבור מטלת הביקורת.

תקופתית [periodically] - במרווחים קבועים, בהתאם לצרכי הארגון, לרבות פונקציית הביקורת הפנימית.



נושא א': תכלית הביקורת הפנימית

הגדרת התכלית נועדה לסייע למבקרים פנימיים ולמחזיקי עניין בביקורת הפנימית בהבנת ובביטוי ערכה של הביקורת הפנימית.

הגדרת התכלית

ביקורת פנימית משפרת את יכולת הארגון ליצור, להגן ולשמר ערך, בכך שהיא מספקת למועצת המנהלים ולהנהלה שירותי הבטחה, ייעוץ, תובנות ותחזיות בלתי-תלויים ומבוססי סיכונים.

ביקורת פנימית מחזקת בארגון את הבאים:

- הצלחה בהשגת יעדיו
- תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- קבלת החלטות ופיקוח.
- מוניטין ואמינות מול מחזיקי העניין.
- יכולת לשרת את האינטרס הציבורי.

ביקורת פנימית אפקטיבית ביותר כאשר:

- היא מבוצעת על ידי אנשי מקצוע מוכשרים, תוך עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, שנקבעו לטובת הציבור.
- פונקציית הביקורת הפנימית הינה בלתי-תלויה מבחינת מיקומה הארגוני, ובעלת אחריות ישירה כלפי מועצת המנהלים.
- המבקרים הפנימיים אינם נתונים להשפעה בלתי נאותה, והם מחויבים לביצוע הערכות אובייקטיביות.



נושא ב': אתיקה ומקצועיות

העקרונות והתקנים בנושא אתיקה ומקצועיות של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית באים במקום קוד האתיקה הקודם של ה- IIA, ומתווים את הציפיות ההתנהגותיות ממבקרים פנימיים מקצועיים, כולל מבקרים פנימיים ראשיים, אנשים אחרים, וכל ישות המספקת שירותי ביקורת פנימית. עמידה בעקרונות ובתקנים אלה בונה אמון במקצוע הביקורת הפנימית, יוצרת תרבות אתית בפונקציית הביקורת הפנימית, ומהווה בסיס להסתמכות על עבודתם ושיקול דעתם של מבקרים פנימיים.

כל המבקרים הפנימיים נדרשים לעמוד בתקני האתיקה והמקצועיות. אם מצופה ממבקרים פנימיים שיצייתו לקודים אחרים של אתיקה, התנהגות או התנהלות, כגון אלה של ארגון, עדיין מצופה מהם לעמוד בעקרונות ובתקני האתיקה והמקצועיות המופיעים כאן. העובדה שהתנהגות מסוימת אינה מוזכרת בעקרונות ותקנים אלה, לאו דווקא שוללת את היותה בלתי מקובלת או בלתי נאותה.

בעוד מבקרים פנימיים אחראיים לעמוד בעקרונות ובתקנים בעצמם, מצופה מהמבקר הפנימי הראשי לתמוך ולקדם את העמידה בעקרונות ובתקנים בנושא אתיקה ומקצועיות, על ידי מתן הזדמנויות להכשרה ולהדרכה. המבקר הפנימי הראשי רשאי לבחור להאציל תחומי אחריות מסוימים לניהול העמידה בעקרונות ובתקנים, אך הוא שומר על אחריותיות לגבי האתיקה והמקצועיות של פונקציית הביקורת הפנימית.

עיקרון 1 הפגנת יושרה

מבקרים פנימיים מפגינים יושרה בעבודתם ובהתנהגותם.

יושרה משמעה התנהגות המאופיינת בדבקות בעקרונות מוסריים ואתיים, כולל הפגנת כנות והאומץ לפעול על בסיס העובדות הרלוונטיות, אפילו למול לחצים לפעול אחרת, או כאשר פעולה כאמור עלולה לגרור השלכות אישיות או ארגוניות שליליות אפשריות. במונחים פשוטים, מצופה ממבקרים פנימיים שידברו אמת ושיעשו את הדבר הנכון, אפילו כשזה לא נוח או קשה.

יושרה היא אבן הפינה של יתר עקרונות האתיקה והמקצועיות, כולל אובייקטיביות, יכולת, זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר), וסודיות. יושרתם של מבקרים פנימיים חיונית לבניית אמון ולזכייה בכבוד.

תקן 1.1 כנות ואומץ מקצועי

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לבצע את עבודתם בכנות ובאומץ מקצועי.

מבקרים פנימיים חייבים להיות דוברי אמת, מדויקים, ברורים, פתוחים ומכבדים בכל מערכות היחסים או התקשורת המקצועיות, אפילו כשהם מבטאים ספקנות או מציעים נקודת מבט נוגדת. למבקרים פנימיים אסור לבטא אמירות שקריות, מטעות או מוליכות שולל, או להסתיר או להשמיט ממצאים או מידע רלוונטי אחר מהתקשורת או הדיווחים שלהם. מבקרים פנימיים חייבים לגלות את כל העובדות המהותיות הידועות להם, אשר אם לא יגלו, עלולות להשפיע על יכולת הארגון לקבל החלטות מושכלות.

מבקרים פנימיים חייבים להפגין אומץ מקצועי בכך שיתקשרו אמת וינקטו בצעדים נאותים, אפילו כאשר הם ניצבים אל מול דילמות ומצבים קשים.

המבקר הפנימי הראשי חייב לשמור על סביבת עבודה בה מבקרים פנימיים חשים שהם זוכים לתמיכה כאשר הם מבטאים תוצרי מטלת ביקורת לגיטימיים ומבוססי-עובדות, בין אם אלה חיוביים או שליליים.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שמבקרים פנימיים ישפרו את המודעות וההבנה שלהם לגבי כנות ואומץ מקצועי, בכך שיחפשו הזדמנויות לקבל השתלמות/הכשרה מקצועית מתמשכת (CPE) הקשורה לאתיקה. בעוד השתלמות/הכשרה מסייעת ליצור מודעות במצבים היפותטיים, הכשרה במקום העבודה (OJB), חונכות (מנטורינג) ופיקוח מאפשרים למבקרים פנימיים ללמוד ולתרגל מיומנויות כגון נימוסים (טקט) ותקשורת מכבדת, אשר נדרשים כדי ליישם אומץ מקצועי באפקטיביות במצבי אמת. כאשר מבקרים פנימיים נתקלים במצבים אשר מאתגרים את הכנות או האומץ המקצועי שלהם, ראוי שהם ידונו בנסיבות אלה עם הממונה עליהם, על מנת להחליט על דרך הפעולה הטובה ביותר.

כדי לתמוך במבקרים פנימיים, על המבקר הפנימי הראשי ליזום הזדמנויות להשתלמות/הכשרה ולהדרכה, וכמו כן דיונים במצבים היפותטיים ובמצבים אמיתיים אשר דורשים קבלת החלטות אתיות. ניהול אפקטיבי של פונקציית הביקורת הפנימית כולל פיקוח נאות על מטלת ביקורת וסקירות תקופתיות של ביצועי מבקרים פנימיים. לדוגמה, כאשר הממונה על מטלת הביקורת מאשר תוכניות ביקורת או סוקר ניירות עבודה של מטלת ביקורת, הוא רשאי לתת הנחיות מתאימות כדי לסייע למבקרים פנימיים בהתייחסות למצבים אפשריים או מצבים שבהם נתקלו, אשר עלולים לסכן את הכנות או היושרה שלהם. כחלק מהערכת הביצועים של מבקרים פנימיים, המבקר הפנימי הראשי רשאי לבקש משוב לגבי הכנות והאומץ המקצועי שלהם - ממחזיקי עניין עמם עומדים המבקרים הפנימיים בקשר.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית הכשרה אשר כוללת השתלמות/הכשרה והדרכה בתחום האתיקה.
- מסמכים המעידים על נוכחותם או השתתפותם של מבקרים פנימיים בהשתלמות/הכשרה ובהדרכה בתחום האתיקה.

- הערכות ביצועים המציגות פְּנוֹתוֹאוֹמֶץ מקצועי כיעדים.
- משוב ממחזיקי עניין מרכזיים לגבי הפְּנוֹתוֹאוֹמֶץ של המבקרים הפנימיים.

תקן 1.2 ציפיות אתיות של הארגון

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להבין ולכבד את הציפיות האתיות הלגיטימיות של הארגון, לעמוד בהן ולתרום להן, וחייבים להיות מסוגלים לזהות התנהלות המנוגדת לציפיות אלה.

מבקרים פנימיים נדרשים לעודד ולקדם תרבות מבוססת אתיקה בארגון. כאשר מבקרים פנימיים מזהים התנהגות בארגון אשר אינה תואמת לציפיות האתיות של הארגון, הם חייבים לדווח על החשש בהתאם למדיניות ולנהלים החלים

שיקולים ליישום התקנים

הציפיות האתיות של ארגון לרוב מתועדות בקוד אתיקה, קוד התנהגות, ו/או מסמכי מדיניות הקשורים להתנהגות מקצועית ולהתנהלות אתית. מדיניות כאמור, יחד עם יעדי ותהליכי הארגון לקידום האתיקה והערכים שלו, מהווים בסיס לתרבות אתית.

תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית יכולה לכלול הערכות של הסיכונים הקשורים לאתיקה של הארגון, כדי לקבוע האם המדיניות ותהליכי הבקרה הקיימים מתייחסים לסיכונים אלה באופן נאות ואפקטיבי. לדוגמה, מדיניות הארגון יכולה להגדיר את התבחינים (הקריטריונים) והתהליכים לתקשור/דיווח ולטיפול בנושאים אתיים, הצדדים שעומדים צריך לתקשור/לדווח, והנהל להעלאת נושאים בלתי פתורים לגורמים בכירים יותר. ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי יקבע מתודולוגיה לטיפול בנושאים אתיים וידון במתודולוגיה עם מועצת המנהלים ועם ההנהלה הבכירה, כדי לוודא התאמה בין הגישות.

ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו סיכונים ובקורות בתחום האתיקה, במהלך מטלות ביקורת ספציפיות. כאשר מבקרים פנימיים מזהים התנהגות בארגון אשר אינה תואמת לציפיות האתיות של הארגון, ראוי כי יתקשרו/ידווחו את החששות בהתאם למתודולוגיה שהתווה המבקר הפנימי הראשי, אשר מתחשבת במדיניות ובתהליכים של הארגון, וכמו כן בחוקים ו/או תקנות.

אם המבקרים הפנימיים סבורים שחבר הנהלה בכירה התנהג באופן שאינו תואם לציפיות האתיות של הארגון - בין אם אלה מתועדות בקוד התנהגות, קוד אתי או אחרת - ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידווח על ההפרה למועצת המנהלים. אם חשש אתי נוגע ליושב ראש מועצת המנהלים, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידווח על החשש למועצת המנהלים כולה. ראוי שמבקרים פנימיים יעקבו אחר כל נושא אתי הקשור למועצת המנהלים או להנהלה הבכירה, ויוודאו כי ננקטו הפעולות הנאותות על מנת לטפל בחשש.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רישומים לגבי השתתפות מבקרים פנימיים בסדנאות, אירועי הכשרה/השתלמות, או פגישות בהן נדונו ציפיות ונושאים אתיים.
- טפסים חתומים על-ידי מבקרים פנימיים (פרטניים), המצהירים על הבנתם ומחויבותם לציית למדיניות ולנהלים האתיים של הארגון.

- תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, תוכנית ביקורת (למטלת ביקורת), או ניירות עבודה המציגים התייחסות ליעדים, לסיכונים ולתהליכי הבקרה הקשורים לאתיקה של הארגון.
- תיעוד המוכיח שנושאים אתיים דווחו באופן אפקטיבי למועצת המנהלים, להנהלה הבכירה ולרגולטורים, בהתאם למדיניות הארגון ולחוקים ו/או לתקנות הרלוונטיים.

תקן 1.3 התנהגות חוקית ומקצועית

דרישות

אסור למבקרים פנימיים להיות מעורבים או להוות צד לכל פעילות בלתי חוקית או אשר פוגעת בשמו הטוב של

הארגון או של מקצוע הביקורת הפנימית, או אשר עלולה לפגוע בארגון או בעובדיו. מבקרים פנימיים חייבים להבין ולציית לחוקים ו/או לתקנות הרלוונטיים לענף ולתחומי השיפוט בהם פועל הארגון, לרבות מתן גילוי ככל הנדרש.

כאשר מבקרים פנימיים מזהים הפרות חוק או רגולציה, הם חייבים לדווח על אירועים אלה לאנשים או לישויות בעלי סמכות לנקוט בצעדים מתאימים, כפי שמצוין בחוקים ובתקנות, וכן במדיניות ובנהלים רלוונטיים.

שיקולים ליישום התקנים

אם מדיניות הארגון אינה מפורטת וספציפית מספיק כדי לטפל במצבים בהם נתקלת פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי רשאי לפתח וליישם מתודולוגיה אשר תציין את הפעולות אשר מצופות ממבקרים פנימיים לנקוט בהן בתגובה להפרות חוק או רגולציות המגיעות לידיעתם. המתודולוגיה יכולה לכלול נוהל לוודא כי ננקטו הפעולות המתאימות כדי לטפל בהפרה.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ימסד מתודולוגיה על מנת לוודא שהמבקרים הפנימיים כפופים לפיקוח נאות, עומדים בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, ומתנהגים בהתאם לערכים אתיים ומקצועיים.

דוגמאות להתנהגויות פסולות כוללות, בין השאר:

- בריונות, הטרדה או אפליה.
- שקר, רמייה או הולכת שולל במכוון, לרבות הצגת מצג שווא לגבי היכולות או הכישורים המקצועיים של אדם (כגון טענה להחזקה בתעודת הסמכה או הצגת תעודה לאחר פקיעת התואר/ההסמכה, או כשהיא אינה בתוקף, בוטלה, או מעולם לא התקבלה).
- הפקת תקשורת או דיווחים שקריים ביודעין, או הרשאה או עידוד אחרים לעשות כן, לרבות צמצום, הסתרה או השמטה של ממצאים, מסקנות או דירוגים של ביקורת פנימית מדוחות מטלת ביקורת או הערכות מקיפות.
- עצימת עין לפעילויות בלתי חוקיות, אשר הארגון יכול לסבול או לאפשר.
- שידול או גילוי מידע מסווג ללא הרשאה נאותה.
- ביצוע שירותי ביקורת פנימית עם פגיעה בלתי מוצהרת באובייקטיביות או באי תלות.
- הצהרה כי פונקציית הביקורת הפנימית פועלת בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, כאשר הצהרה זו

- אינה מבוססת.
- אי-קבלת אחריות לטעויות.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד מהשתתפות מבקרים פנימיים בהכשרות/השתלמויות לגבי חוקים, תקנות, והתנהגות אתית ומקצועית.
- הצהרות מבקרים פנימיים על הבנתם ומחויבותם לפעול בהתאם לציפיות החוקיות והמקצועיות הרלוונטיות.
- מתודולוגיות מתועדות לטיפול בהתנהגות בלתי חוקית או בלתי ראויה מצד מבקרים פנימיים, והפרות חוק או תקנות על ידי אנשים מסויימים בארגון.
- תקשורת/תכתובת מתועדת בין מבקרים פנימיים והממונים עליהם, ו/או יועצים משפטיים, אשר מתייחסת לחששות ביחס לפעולות בלתי חוקיות או בלתי מקצועיות.
- חתימה על כך שניירות העבודה נסקרו.
- דוח סופי של מטלת הביקורת, אשר לווני.

עיקרון 2 שמירה על אובייקטיביות

מבקרים פנימיים שומרים על גישה חסרת פניות וללא משוא פנים בביצוע שירותי ביקורת פנימית ובקבלת החלטות.

אובייקטיביות היא גישה תפיסתית חסרת פניות, המאפשרת למבקרים פנימיים להפעיל שיקול דעת מקצועי, למלא את תחומי האחריות שלהם, ולהשיג את תכלית הביקורת הפנימית ללא פשרות. פונקציית ביקורת פנימית בעלת מעמד בלתי-תלוי תומכת ביכולתם של מבקרים פנימיים לשמור על אובייקטיביות.

תקן 2.1 אובייקטיביות אישית

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לשמור על אובייקטיביות מקצועית בביצוע כל ההיבטים של שירותי הביקורת הפנימית. אובייקטיביות מקצועית דורשת ממבקרים פנימיים ליישם דפוס מחשבה חסר פניות וללא משוא פנים ולקבל ולהפעיל שיקול דעת על בסיס הערכה שקולה של מכלול הנסיבות הרלוונטיות.

מבקרים פנימיים חייבים להיות מודעים להטיות אפשריות ולנהל אותן.

שיקולים ליישום התקנים

אובייקטיביות משמעה שמבקרים פנימיים מבצעים את עבודתם ללא פשרות ומבלי להכפיף את שיקול דעתם לאחרים. התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, יחד עם המדיניות וההכשרה שקובע המבקר הפנימי הראשי, תומכים באובייקטיביות על ידי הצבת דרישות, נהלים והנחיות אשר קובעים גישה שיטתית וממוסדת לאיסוף והערכת מידע, כדי לתת הערכה מאוזנת

של הפעילות המבוקרת. הכשרה יכולה לסייע למבקרים פנימיים להבין טוב יותר תרחישים הפוגעים באובייקטיביות, וכיצד להתייחס אליהם באופן מיטבי.

ביצוע הערכות אובייקטיביות דורש דפוס מחשבה חסר פניות, ללא הטיות וללא השפעות לא ראיות, דבר חיוני למתן הבטחה וייעוץ אובייקטיביים למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה. ראוי שמבקרים פנימיים יפתחו מודעות לדרכים בהן מצבים, פעילויות ומערכות יחסים עלולים להשפיע על יכולתם לשמור על אובייקטיביות.

ראוי שמבקרים פנימיים יביאו בחשבון את הנטייה האנושית לפרש לא נכונה מידע, להניח הנחות או לטעות, ובכך לפגוע ביכולת להעריך מידע וראיות באופן אובייקטיבי.

דוגמאות להטיות כוללות, בין השאר:

- הטיית ביקורת עצמית - היעדר נקודת מבט ביקורתית כשאדם סוקר את עבודתו שלו, דבר שעלול לגרום להתעלמות מטעויות או מחסרונות.
- הטיית היכרות מוקדמת - הנחת הנחות על בסיס ניסיון עבר, דבר אשר עלול לפגוע בספקנות המקצועית.
- הטיה לא מודעת או דעה קדומה - פרשנות שגויה של מידע על בסיס דעות מוקדמות לגבי תרבות, מוצא אתני, מגדר, אידיאולוגיה, גזע או מאפיינים אחרים, אשר עלולה לגרום לשיקול דעת לא מושכל.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- התייחסויות בכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר) לאחריות מבקרים פנימיים בנוגע לשמירה על אובייקטיביות.
- מדיניות ונהלים הקשורים לאובייקטיביות.
- תיעוד של הכשרות מתוכננות והכשרות שהושלמו בנושא אובייקטיביות, לרבות רשימת משתתפים.
- טופסי הצהרה, המאשרים את מודעות מבקרים פנימיים לחשיבותה של האובייקטיביות ולחובה לגלות כל פגיעה פוטנציאלית בה.
- גילויים מתועדים של ניגודי עניינים אפשריים או פגיעות אחרות באובייקטיביות.
- הערות מסקירות ממונה והדרכה (מנטורינג) של מבקרים פנימיים.

תקן 2.2 הגנה על האובייקטיביות

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לזהות ולהימנע או להפחית פגיעות ממשיות, אפשריות או נתפסות באובייקטיביות. אסור למבקרים פנימיים לקבל כל פריט מוחשי או בלתי מוחשי, כגון מתנה, פרס או הטבה, אשר עלולים לפגוע, או להיתפס כפוגעים, באובייקטיביות.

מבקרים פנימיים חייבים להימנע מניגוד עניינים, ואסור להם להיות מושפעים באופן בלתי ראוי בשל האינטרסים שלהם או של אחרים, לרבות ההנהלה הבכירה או אנשים אחרים בעלי סמכות, או מהסביבה הפוליטית או היבטים אחרים של סביבתם.

בעת ביצוע שירותי ביקורת פנימית:

- מבקרים פנימיים חייבים להימנע מהערכת פעילויות ספציפיות להן היו אחראים בעבר. ההנחה היא שהאובייקטיביות נפגעה כאשר מבקר פנימי מספק שירותי הבטחה לפעילות עבורה נשא המבקר הפנימי באחריות בתקופה בת 12 החודשים האחרונים (במשך השנה שקדמה).
 - כאשר פונקציית הביקורת הפנימית מספקת שירותי הבטחה, במקום בו בעבר סיפקה שירותי ייעוץ, המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא כי אופי שירותי הייעוץ אינו פוגע באובייקטיביות, וחייב להקצות משאבים על מנת לשמור על אובייקטיביות אישית. מטלות ביקורת של הבטחה, עבור פונקציות בהן המבקר הפנימי הראשי נושא באחריות, חייבות להיות נתונות לפיקוח של צד בלתי-תלוי מחוץ לפונקציית הביקורת הפנימית.
 - אם על מבקרים פנימיים לספק שירותי ייעוץ הקשורים לפעילויות עבורן הן נשאו באחריות בעבר, עליהם לגלות/לדווח את הפגיעות האפשריות לצד המבקש את השירותים, לפני קבלת מטלת הייעוץ.
- המבקר הפנימי הראשי חייב לקבוע מתודולוגיות עבור טיפול בפגיעה באובייקטיביות. מבקרים פנימיים חייבים לדון בפגיעות ולנקוט בצעדים נאותים, על פי המתודולוגיות הרלוונטיות.

שיקולים ליישום התקנים

פגיעה באובייקטיביות מתרחשת כאשר מצבים, פעילויות ומערכות יחסים מקצועיות עלולים להשפיע על שיקול דעתם והחלטותיהם של מבקרים פנימיים, באופן אשר עלול לשנות את ממצאי הביקורת הפנימית ומסקנותיה. פגיעות באובייקטיביות עלולות להתרחש, למעשה או למראית עין, אפילו כאשר הן אינן מכוונות. פגיעה באובייקטיביות עלולה להיתפס ככזו על ידי אחרים, אפילו כאשר לא התרחשה פגיעה בפועל. ראוי שמבקרים פנימיים יפעילו שיקול דעת לגבי נסיבות נוספות אשר עלולות לפגוע באובייקטיביות או שעלולות להיתפס כפוגעות באובייקטיביות.

ניגודי עניינים הינם מצבים בהם למבקר הפנימי יש אינטרס מקצועי או אישי מתחרה, אשר עלול להקשות עליו למלא את חובות/תפקידי הביקורת הפנימית ללא משוא פנים. ניגודי עניינים עלולים ליצור מראית עין של אי-נאותות, אשר עלולה לערער את האמון במבקר הפנימי, בפונקציית המבקר הפנימי, ובמקצוע הביקורת הפנימית, אפילו אם לא נגרם כל מעשה בלתי נאות או לא אתי.

דוגמאות לניגוד עניינים כוללות מצבים, פעילויות ומערכות יחסים מקצועיות, אשר עלולים, בפועל או למראית עין:

- להיות מנוגדים או להתחרות בענייני הארגון.
- ליצור פוטנציאל לרווח פיננסי או רווח אישי אחר בלתי נאות.
- להתקיים אך ורק כדי להגן על אדם מפני נזק או אובדן ממש או אפשרי.
- להעניק העדפה לקרובי משפחה (נפוטזים) או לאנשים מסוימים.

ראוי שהמתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית יכללו את הציפיות והדרישות מהמבקרים הפנימיים, בנוגע לדברים הבאים:

- קבלת מתנות, הטבות ופרסים.
- זיהוי מצבים אשר עלולים לפגוע באובייקטיביות.
- תגובה נאותה ברגע שנודע על פגיעה.

לארגונים רבים ישנה מדיניות לגבי קבלת מתנות, פרסים והטבות, כגון מדיניות המגבילה את ערך המתנות שניתן לקבל. בשל חשיבותה של האובייקטיביות בפרקטיקה של הביקורת הפנימית, ייתכן שתהיה למבקר הפנימי הראשי מדיניות מגבילה יותר מאשר זו של הארגון. ראוי שמבקרים פנימיים יציתו למדיניות המחמירה יותר, וישקלו בזהירות אם קבלת מתנה, פרס או הטבה עלולים להיתפס כמשפיעים על שיקול דעתם או כניתנים בתמורה לקבלת ממצאים, מסקנות או תוצאות ביקורת פנימית חיוביים.

מדיניות הארגון ו/או פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לאסור על פעילויות או מערכות יחסים מסוימות אשר עלולות ליצור ניגוד עניינים. ראוי שמבקרים פנימיים יהיו מודעים לכך שמערכות יחסים אישיות מחוץ למקום העבודה, ויחסים המערבים קשרים פיננסיים, כגון השקעות, עלולים להוות או להיראות כניגוד עניינים.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ינקוט באמצעי זהירות על מנת להפחית את הפגיעות האפשריות באובייקטיביות, אשר עלולות להיגרם מתכנון הערכות ביצועים והסדרי תגמול, בנוסחים ותמריצים. דוגמאות להסדרי תגמול אשר עלולים לפגוע באובייקטיביות כוללות:

- ביסוס הערכות ביצועים ותגמול בעיקר על סקרים או משובים מהנהלת הפעילות המבוקרת.
- מדידת ביצועים כנגד מספר הממצאים שזוהו במהלך מטלות הביקורת, צמיחת ההכנסות של הפעילות המבוקרת, או החיסכון בעלויות או צמצום משרות שבוצעו בפעילות המבוקרת.
- מתן אפשרות להנהלה להעניק תגמול עקיף בצורה של מתנות ותשרים.

ראוי שמבקרים פנימיים יישמו את הבנתם לגבי מושג האובייקטיביות והמדיניות והנהלים הרלוונטיים, על מנת להעריך האם כל מצב, פעילות או יחסים מקצועיים עלולים לפגוע, או להיתפס בפוגעים, באובייקטיביות שלהם. ראוי להביא בחשבון את תפיסותיהם של אנשים אחרים.

דרישות ביחס לציוות ולפיקוח על מטלות ביקורת נועדו כדי לוודא שהמבקרים הפנימיים המצוותים למטלת ביקורת לא היו אחראים לאחרונה לכל היבט שהוא של הפעילות המבוקרת; דבר אשר עלול להטות את נקודת המבט שלהם, ליצור עבורם אינטרס מובנה בתוצאה מסוימת, או ליצור מראית עין או רושם של פגיעה באובייקטיביות שלהם. עבור כל מטלת ביקורת, ראוי שהמבקרים הפנימיים המבצעים והמפקחים על מטלת הביקורת יהיו בלתי-תלויים ביחס לפעילות המבוקרת.

בתכנון משאבים לביקורת פנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי, או הממונה היעודי שהוגדר למטלת הביקורת, ידונו במטלת הביקורת עם מבקרים פנימיים, על מנת לזהות כל פגיעה באובייקטיביות, אפשרית או בפועל. ראוי שהדיון יביא בחשבון כל פגיעה עליה ניתן גילוי בעבר.

כחלק מתהליך הפיקוח על מטלות ביקורת, ניירות עבודה נסקרים על מנת לוודא שהממצאים והמסקנות נתמכים כראוי. פיקוח על מטלת ביקורת מספק גם הזדמנויות למבקרים פנימיים מנוסים יותר לתת משוב והנחייה (מנטורינג) על חששות אפשריים בנוגע לאובייקטיביות (ר' גם תקן 12.3 **הבטחת ושיפור ביצועי מטלות ביקורת, ותקן 13.5 משאבי מטלת ביקורת**).

אם לא ניתן להימנע מפגיעה, יש לבצע לגביה גילוי ולצמצם את הפגיעה כמתואר בתקן 2.3 **גילוי על פגיעה באובייקטיביות**.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מדיניות ונהלים לזיהוי פגיעות אפשריות והגנות נדרשות.
- תיעוד של הכשרות בנושא אובייקטיביות.
- תיעוד בו מבקרים פנימיים מצהירים כי אין להם כל פגיעה ידועה, או שהם נתנו גילוי לגבי הפגיעות האפשריות.

- מקורות משוב בנוגע להתרשמות מהאובייקטיביות של מבקרים פנימיים, כגון סקרים בקרב מחזיקי העניין בפונקציית הביקורת הפנימית.
- הערות מסקירות ממונה מטלת ביקורת.
- תוכנית תגמול.
- פרוטוקולים מיישבות מועצת מנהלים בהן נדונו פגיעות באובייקטיביות.
- תוכניות המציגות הוראות חלופיות למימוש פעילויות תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, כאשר לא ניתן להימנע מפגיעות באובייקטיביות.
- תוצאות הערכות איכות חיצוניות שבוצעו על ידי מעריך בלתי-תלוי.

תקן 2.3 גילוי על פגיעה באובייקטיביות

דרישות

במקרה של פגיעה באובייקטיביות, בפועל או למראית עין, חובה לגלות את פרטי הפגיעה לצדדים המתאימים.

אם מבקרים פנימיים נעשים מודעים לפגיעה אשר עלולה להשפיע על האובייקטיביות שלהם, הם חייבים לגלות את פרטי הפגיעה למבקר הפנימי הראשי או לממונה היעודי שהוגדר למטלת הביקורת. אם קבע המבקר הפנימי הראשי כי ישנה פגיעה המשפיעה על יכולתו של מבקר פנימי לבצע את חובותיו באופן אובייקטיבי, אזי המבקר הפנימי הראשי חייב לדון בפגיעה עם הנהלת הפעילות המבוקרת, מועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה, ולקבוע את הצעדים המתאימים לפתרון המצב.

אם פגיעה אשר משפיעה על האמינות או האמינות הנחזית של הממצאים, ההמלצות ו/או המסקנות של מטלת הביקורת, מתגלה לאחר שהושלמה מטלת ביקורת, המבקר הפנימי הראשי חייב לדון בחשש זה עם הנהלת הפעילות המבוקרת, מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ו/או מחזיקי עניין אחרים שמושפעים מכך, ולקבוע את הצעדים הנאותים לפתרון המצב (ר' גם תקן 11.4 שגיאות והשמטות).

אם נפגעה האובייקטיביות של המבקר הפנימי הראשי, בין אם בפועל או למראית עין, המבקר הפנימי הראשי חייב לגלות את הפגיעה למועצת המנהלים (ר' גם תקן 7.1 אי-תלות ארגונית).

שיקולים ליישום התקנים

הדרישות לגילוי על פגיעה באובייקטיביות מוגדרות לרוב במתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית, ומתארות את הפעולות בהן יש לנקוט כדי לטפל בכל פגיעה באובייקטיביות. הגישה הכללית לגילוי וצמצום פגיעות באובייקטיביות נקבעת לרוב על ידי המבקר הפנימי הראשי, בהסכמה עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה.

אם לא ניתן להימנע מפגיעה באובייקטיביות, המבקר הפנימי הראשי רשאי לשקול אפשרויות לניהול הפגיעה, לרבות:

- ציוות מחדש של מבקרים פנימיים, על מנת לגרוע (מהציוות) ממטלת הביקורת את המבקר הפנימי אשר האובייקטיביות שלו נפגעה.
- קביעת לוח זמנים חדש למטלת הביקורת, כדי להבטיח שתהיה מצוותת באופן נאות.

- התאמת היקף מטלת הביקורת.
- מיקור חוץ של ביצוע או פיקוח על מטלת הביקורת.

כאשר עולה חשש במהלך תכנון מטלת ביקורת, המתייחס אך ורק למראית עין של פגיעה, המבקר הפנימי הראשי רשאי לבחור לדון בחשש זה עם הנהלת הפעילות המבוקרת ו/או הנהלה הבכירה, להסביר מדוע החשיפה לסיכון מינימלית וכיצד היא תנוהל, ולתעד את הדיון ואת ההחלטה הסופית לגבי המשך הדרך.

תקן 7.1 **אי-תלות ארגונית** מספק דרישות ומידע נוספים, הקשורים לנטילת תפקידים או תחומי אחריות על ידי המבקר הפנימי הראשי, מעבר לביקורת פנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מתודולוגיות ביקורת פנימית לגילוי פגיעה באובייקטיביות.
- תיעוד המגלה את קיומה, או מאשר את היעדרה, של פגיעה באובייקטיביות.
- רישומים של גילוי פגיעות באובייקטיביות והתגובה של הגורמים המתאימים ו/או אישורם לצמצום הפגיעה.

עיקרון 3 הפגנת יכולת

מבקרים פנימיים מיישמים את הידע, המיומנויות והכישורים הנדרשים כדי לבצע את תפקידיהם ותחומי האחריות שלהם בהצלחה.

הפגנת יכולת דורשת פיתוח ויישום הידע, המיומנויות והכישורים - לצורך מתן שירותי ביקורת פנימית. משום שמבקרים פנימיים מספקים מגוון רחב של שירותים, היכולות הנדרשות מִשתנות ממבקר פנימי אחד למשנהו. בנוסף להחזקת או להשגת היכולות הנדרשות לביצוע שירותים, מבקרים פנימיים משפרים את האפקטיביות והאיכות של השירותים בכך שהם שואפים לפיתוח מקצועי.

תקן 3.1 יכולת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להחזיק או להשיג את היכולות הנדרשות כדי למלא את תחומי האחריות שלהם בהצלחה. היכולות הנדרשות כוללות את הידע, המיומנויות והכישורים המתאימים לתפקיד ולתחומי האחריות המתאימים לרמת הניסיון שלהם. מבקרים פנימיים חייבים להחזיק או לפתח ידע בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית של ה-**IIA**.

מבקרים פנימיים חייבים לעסוק אך ורק באותם שירותים עבורם הם מחזיקים או יכולים להשיג את היכולות הנדרשות.

כל מבקר פנימי אחראי לפיתוח מתמשך וליישום היכולות הנדרשות על מנת לבצע את תחומי האחריות המקצועיים שלו. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא שפונקציית הביקורת הפנימית, בכללותה, מחזיקה ביכולות הנדרשות כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית המתוארים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), או חייב להשיג את היכולות הנדרשות כאמור (ר' גם תקן 7.2 המבקר הפנימי הראשי - כישורים מקצועיים, ותקן 10.2 ניהול משאבי אנוש).

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שמבקרים פנימיים יפתחו יכולות הקשורות לנושאים הבאים:

- תקשורת ושיתוף פעולה.
- תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- פונקציות עסקיות, כגון ניהול פיננסי וטכנולוגיות מידע (IT).
- סיכונים רווחים, כגון הונאה.
- כלים וטכניקות לאיסוף, ניתוח והערכת נתונים.
- הסיכונים וההשלכות האפשריות של תנאים כלכליים, סביבתיים, משפטיים, פוליטיים וחברתיים שונים.
- חוקים, תקנות ופרקטיקות רלוונטיים לארגון, למגזר ולענף.
- מגמות ונושאים מתפתחים הקשורים לארגון ולביקורת פנימית.
- פיקוח והנהגה.

כדי לפתח ולהפגין יכולות, מבקרים פנימיים רשאים:

- להשיג הסמכות מקצועיות מתאימות, כגון הסמכת "מבקר פנימי מוסמך - CIA", והסמכות ותארים אחרים.
- לזהות הזדמנויות לשיפור ויכולות הדורשות פיתוח, על בסיס משוב ממחזיקי עניין, מעמיתים וממונים.
- לחפש הכשרה מתאימה לא רק לגבי מתודולוגיות של ביקורת פנימית, אלא גם לגבי פעילויות עסקיות רלוונטיות לארגון. הזדמנויות הכשרה יכולות לכלול הרשמה לקורסים, עבודה עם מנטור, או ציוות למטלות חדשות בכפוף לפיקוח במהלך מטלת ביקורת.

בעוד שמבקרים פנימיים אחראים להבטחת ההתפתחות המקצועית הפרטנית שלהם, ורשאים להעריך את המיומנויות וההזדמנויות להתפתחות שלהם עצמם, ראוי שגם המבקר הפנימי הראשי יתמוך בהתפתחות המקצועית של מבקרים פנימיים. המבקר הפנימי הראשי רשאי למסד רמת ציפיות מינימליות להתפתחות מקצועית, וראוי שהוא יעודד השגת כישורים מקצועיים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יקצה מימון להדרכה ולהתפתחות מקצועית במסגרת תקציב הביקורת הפנימית, ושהוא יספק הזדמנויות, הן פנימיות והן חיצוניות, באמצעות השתלמות מקצועית מתמשכת (CPE), הדרכה/השתלמויות וכנסים (ר' גם תקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים ותקן 10.2 ניהול משאבי אנוש).

על מנת להבטיח שלפונקציית הביקורת הפנימית בכללותה יש את היכולות הנדרשות כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי:

- יתחזק ידע לגבי יכולות מבקרים פנימיים לצורך הקצאת עבודה, זיהוי צרכי הדרכה, וגיוס מבקרים פנימיים לאישו משרות פנויות.
- ישתתף בסקירות ביצועים של מבקרים פנימיים פרטניים.

- יזהה תחומים בהם ראוי לשפר את יכולות פונקציית הביקורת הפנימית.
- יעודד את הסקרנות האינטלקטואלית של מבקרים פנימיים וישקיע בהכשרה ובהזדמנויות אחרות לשיפור ביצועי הביקורת הפנימית.
- יבין את היכולות של ספקים אחרים של שירותי הבטחה וייעוץ, וישקול אם להסתמך על ספקים אלה כמקור ליכולות נוספות או מיוחדות שאינן זמינות בפונקציית הביקורת הפנימית.
- ישקול התקשרות עם ספק שירותים חיצוני בלתי-תלוי כאשר פונקציית הביקורת הפנימית, בכללותה, אינה בעלת היכולות הנדרשות כדי לבצע את השירותים המבוקשים.
- יישם באפקטיביות תוכנית להבטחת ולשיפור האיכות.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד המפרט את ההסמכות, ההשכלה, הניסיון, העבר התעסוקתי וכישורים מקצועיים אחרים של מבקרים פנימיים.
- הערכות עצמיות של מבקרים פנימיים את יכולותיהם, ותוכניות פיתוח מקצועי.
- תיעוד ביחס להשתלמות מקצועית מתמשכת (CPE) של מבקרים פנימיים, כגון קורסים, כנסים, סדנאות וסמינרים.
- תיעוד לגבי סקירות ביצועים של מבקרים פנימיים.
- סקירות מתועדות של ממונה מטלות ביקורת פנימית, סקרים לאחר ביצוע מטלות ביקורת פנימית שמילאו מחזיקי עניין של הביקורת הפנימית, וסוגים אחרים של משוב המציינים את היכולות שהופגנו על ידי מבקרים פנימיים ספציפיים ועל ידי פונקציית הביקורת הפנימית.
- תוצאות של הערכות איכות פנימיות וחיצוניות.
- תיעוד של יכולות רלוונטיות הנדרשות למימוש תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, ניתוח של פערי משאבים, וזיהוי של ההכשרה והתקציב הנחוצים להשלמת הפערים.
- תיעוד, כגון מיפוי הבטחה (ביקורת), אשר מפרט את יכולותיהם של ספקים אחרים של שירותי הבטחה וייעוץ, עליהם ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תסתמך.

תקן 3.2 התפתחות מקצועית מתמשכת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לשמר ולפתח באופן מתמשך את יכולותיהם, על מנת לשפר את אפקטיביות ואת איכות שירותי הביקורת הפנימית. מבקרים פנימיים חייבים לפעול להשגת התפתחות מקצועית מתמשכת, כולל השכלה והדרכה/השתלמות. מבקרים פנימיים פעילים (בפרקטיקה), אשר הוסמכו מקצועית בהסמכה בביקורת פנימית, חייבים לפעול לפי מדיניות ההשתלמות המקצועית המתמשכת (CPE) ולמלא כל דרישה נוספת החלה על ההסמכות שלהם.

שיקולים ליישום התקנים

התפתחות מקצועית מתמשכת יכולה לכלול לימוד עצמי, הכשרה בתפקיד (OJT), הזדמנויות ללמידת מיומנויות חדשות במטלות מיוחדות (כגון תוכניות ברוטציה), הנחיה (מנטורינג), משוב ממונה, וחינוך בתשלום או בחינם. על מנת לשפר את איכות הביצוע של שירותי הביקורת הפנימית, ראוי שמבקרים פנימיים יחפשו הזדמנויות ללמוד על מגמות ופרקטיקות מובילות, וכמו כן על נושאים מתפתחים, סיכונים, מגמות ושינויים, אשר יכולים להשפיע על הארגונים עבורם הם עובדים ועל מקצוע הביקורת הפנימית.

מבקרים פנימיים אחראים על פיתוח היכולות שלהם, וראוי כי הם יחפשו הזדמנויות ללמידה. אולם, המבקר הפנימי הראשי אחראי ליכולות פונקציית הביקורת הפנימית, וראוי כי הוא יתקצב ויתכנן הזדמנויות להכשיר וללמד את צוות הביקורת הפנימית. לדוגמה, מבקרים פנימיים יכולים לפתח ידע חדש, כאשר הם נתונים לפיקוח נאות וכאשר הם מצוותים למטלות ביקורת פנימית, המערבות תהליכים או תחומים בהם הניסיון שלהם מוגבל. ראוי כי מבקרים פנימיים יחפשו ויקבלו בברכה - הזדמנויות לפיקוח ולהנחיה (מנטורינג), באמצעותן יוכלו לקבל משוב, הנחייה ותובנה מבוססים.

הסמכות מקצועית רבות דורשות מספר מינימלי של שעות השתלמות מקצועית מתמשכת (CPE), במהלך תקופה מסוימת, כגון מדי שנה. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול יישום תוכנית, הדורשת ממבקרים פנימיים להשיג סוגים והיקפים מסוימים של השתלמות מקצועית מתמשכת.

ראוי שמבקרים פנימיים בעלי הסמכות מקצועיות, כגון הסמכת "מבקר פנימי מוסמך - CIA", יהיו מודעים לדרישות הספציפיות של הגוף המסמיך לשמירה על הסמכתם. לכישלון באשר לעמידה בדרישות כאמור עלולות להיות השלכות, לרבות איסור להציג את עצמם כבעלי הסמכות. ראוי שכל המבקרים הפנימיים יפתחו תוכנית ולוח זמנים להכשרה והדרכה מתמשכים.

כחלק מההשתלמות המקצועית המתמשכת (CPE) הנדרשת, לשכת המבקרים הפנימיים IIA דורשת מבעלי הסמכות שלה להשלים הכשרה בנושאי אתיקה. למרות שדרישה זו קשורה ספציפית להסמכות של לשכת המבקרים הפנימיים IIA, ראוי שכל אנשי מקצוע הביקורת הפנימית ישתתפו כשגרה בהכשרה או בהשתלמות מקצועית מתמשכת ממוקדת אתיקה.

מנויים לשירותי חדשות, סדנאות רשת (וובינרים) ואירועים מקצועיים מספקים למבקרים פנימיים הזדמנויות להישאר מעודכנים ביחס להתפתחויות עכשוויות במקצוע הביקורת הפנימית ובענפים הרלוונטיים לארגונים עבורם הם עובדים. ניתן להשתמש בהכשרה כדי להכיר טכנולוגיות חדשות ושינויים בפרקטיקות הביקורת הפנימית.

ראוי כי יוזמות התפתחות מקצועית יכללו סקירה והערכה קבועות של מסלול הקריירה של מבקרים פנימיים, ואת הדרישות להתפתחות מקצועית. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יבטיח כי תוכניות ותקציבים להשתלמויות ישקפו איזון בין השקעה ביכולות של פונקציית הביקורת הפנימית בכללותה, ומתן הזדמנויות למבקרים פנימיים להשיג את המטרות הפרטניות שלהם לצמיחה מקצועית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכניות מתועדות להשתתפות באירועי הכשרה, כנסים מקצועיים והשתלמות מקצועית מתמשכת אחרת.
- תיעוד של השתלמויות מקצועיות מתמשכות (CPE) שהשלימו מבקרים פנימיים, והתעודות/הסמכות שהם קיבלו.
- סקירות ביצועים של מבקרים פנימיים ו/או תוכניות פיתוח מקצועי.
- ראייה למעורבות פעילה ב-IIA ובארגונים מקצועיים רלוונטיים אחרים, כגון שירותים בהתנדבות.

עיקרון 4 הפעלת זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)

מבקרים פנימיים מפעילים זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר) בתכנון ובביצוע שירותי ביקורת פנימית.

התקנים, אשר מגלמים את הפעלת הזהירות המקצועית הראויה, דורשים:

- עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- התחשבות באופי, בנסיבות ובדרישות העבודה שיש לבצע.
- יישום ספקנות מקצועית על מנת להעריך ולאמוד מידע באופן ביקורתי.

זהירות מקצועית ראויה דורשת תכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית בהקפדה, בשיקול הדעת ובספקנות בהם ניחנים מבקרים פנימיים זהירים וכשירים. בעת הפעלת זהירות מקצועית ראויה, מבקרים פנימיים פועלים לטובת העניין של מקבלי שירותי הביקורת הפנימית, אך לא מצופה מהם להיות חסינים מטעויות.

תקן 4.1 עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לתכנן ולבצע שירותי ביקורת פנימית בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.

המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית חייבות להיות מבוססות ומתועדות וכן להישמר בהתאם לתקנים. מבקרים פנימיים חייבים לפעול בהתאם לתקנים ולמתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית, בעת תכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית, וכאשר הם מדווחים על תוצאות הביקורת.

אם נעשה שימוש בתקנים ביחד עם דרישות שפורסמו על ידי גופים אחרים בעלי סמכות, דיווחי הביקורת הפנימית חייבים לציין גם את השימוש בדרישות האחרות, בהתאם למקרה.

אם חוקים או תקנות אוסרים על מבקרים פנימיים או על פונקציית הביקורת הפנימית - לציית לחלק כלשהו מהתקנים, נדרש לציית לכל שאר חלקי התקנים, וחובה לבצע גילוי נאות.

כאשר מבקרים פנימיים אינם מסוגלים לעמוד בדרישה מסוימת, המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד ולתקשר/ לדווח תיאור של הנסיבות, הפעולות החלופיות שנקטו, השפעת הפעולות, וההיגיון (רציונל) מאחוריהן. דרישות הקשורות לגילוי אי-עמידה בדרישות התקנים מפורטות בתקן 8.3 איכות, בתקן 12.1 הערכת איכות פנימית, ובתקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יסקור את התקנים מדי שנה ויתאים את המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית, בהתאם לכך. אם ישנן אי-התאמות (או חוסר עקביות) בין התקנים לבין הדרישות שפורסמו גופים אחרים בעלי סמכות, ייתכן שמבקרים פנימיים ופונקציית הביקורת הפנימית יידרשו או יבחרו לציית לדרישות המחמירות יותר.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי או הממונה שהוגדר למטלת הביקורת יודאו כי תוכניות הביקורת של מטלת הביקורת תואמות לדרישות התקנים, וכי מטלות הביקורת הפנימית מבוצעות בהתאם לדרישות התקנים.

בעוד שקיימת ציפייה לעמידה בדרישות התקנים, מבקרים פנימיים או פונקציית הביקורת הפנימית עלולים מעת לעת לא להיות מסוגלים לעמוד בדרישה מסוימת, אך עדיין לנקוט בפעולות חלופיות על מנת להשיג את העיקרון הרלוונטי. לרוב, נסיבות כאמור קשורות למגזרים, ענפים ותחומי שיפוט ספציפיים. באמצעות תיעוד הנסיבות, הפעולות החלופיות שנקטו, ההשפעה, וההיגיון (רציונל), המבקר הפנימי הראשי מספק מידע על מנת לתמוך בהערכת האיכות החיצונית, כך שפונקציית הביקורת הפנימית תהיה מסוגלת להשיג עמידה בעיקרון, אפילו כאשר העמידה בתקן אינה אפשרית.

אם מבקרים פנימיים אינם מסוגלים לעמוד בתקן מסויים בעת ביצוע מטלת ביקורת פנימית, ראוי שהם ידונו, עם המבקר הפנימי הראשי או עם הממונה שהוגדר למטלה זו, בסיבות לאי-העמידה ובהשפעת אי-העמידה על מטלת הביקורת. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי (או הממונה שהוגדר למטלה) יספק הנחיות ביחס לגורמים (להם יש לדווח) ולאופן הדיווח על אי-העמידה (ר' תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

בנוסף, חוקים, תקנות, מתודולוגיות של ביקורת פנימית, ומסמכי מדיניות של הארגון, יכולים לספק מפרטים על מנת לקבוע - מתי וכיצד יש לגלות אי-עמידה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית, תוך ציון מועד העדכון האחרון.
- אם רלוונטי, דוחות סופיים של מטלת הביקורת ותקשורת/דיווח למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה, כאשר נעשה גילוי על אי-עמידה.
- תיעוד המתייחס לחוקים ו/או לתקנות שמבקרים פנימיים נדרשים לצייט להם, ואשר מנעו מהם לעמוד בתקנים.
- תיעוד המתייחס לדרישות מגופים אחרים בעלי סמכות, להן מצייתת פונקציית הביקורת הפנימית בנוסף לתקנים.
- תוצאות התוכנית להבטחת ולשיפור האיכות.

תקן 4.2 זהירות מקצועית ראוייה (זמ"ר)

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים ליישם זהירות מקצועית ראוייה (זמ"ר) על ידי הערכת האופי, הנסיבות והדרישות של השירותים שעליהם לספק, כולל:

- אסטרטגיית הארגון ויעדיו.
- האינטרסים של הגורמים להם ניתנים שירותי הביקורת הפנימית, והאינטרסים של מחזיקי עניין אחרים.
- הנאותות והאפקטיביות של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- עלות ביחס לתועלות האפשריות (עלות-תועלת) של שירותי הביקורת הפנימית שיש לבצע.
- ההיקף ולוח הזמנים של העבודה הנדרשת על מנת להשיג את יעדי מטלת הביקורת.
- מורכבות, מהותיות או משמעותיות יחסית של הסיכונים המתייחסים לפעילות המבוקרת.

- ההסתברות של שגיאות משמעותיות, הונאה, אי-ציות וסיכונים אחרים אשר עלולים להשפיע על יעדים, פעולות או משאבים.
- שימוש בטכניקות, כלים וטכנולוגיות מתאימים.

שיקולים ליישום התקנים

ביצוע שירותים בזהירות מקצועית ראויה דורש ממבקרים פנימיים לשקול ולהבין את תכלית הביקורת הפנימית ואת האופי של שירותי הביקורת הפנימית שיש לספק. ראוי שמבקרים פנימיים יחלו בהבנת כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, ואת הגורמים המסייעים לקבוע אילו מטלות ביקורת יכללו בתוכנית העבודה. בתכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית, מבקרים פנימיים לוקחים בחשבון גם את האינטרסים של לקוחות הארגון ומחזיקי עניין אחרים (לרבות הציבור), המושפעים מפעולות הארגון. אינטרסים כאמור כוללים את הציפיות (כגון פרקטיקות עסקיות הוגנות וישרות) והצרכים (כגון בטיחות) של מחזיקי עניין, וכן החשיפה האפשרית לסיכונים בסיסיים, אשר ייתכן שלא יהיו קשורים באופן ברור לאסטרטגיה וליעדים של הארגון.

שיקולים של זהירות מקצועית ראויה כוללים את הנסיבות וההיבטים של הסיכון אשר המבקר הפנימי הראשי חייב לשקול בביצוע הערכת הסיכונים עליה מתבססת תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית. הנסיבות הרלוונטיות כוללות את האסטרטגיה והיעדים של הארגון, ואת הנאותות והאפקטיביות של תהליכי הממשל, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון.

בנוסף, מבקרים פנימיים שוקלים נסיבות אלה ביחס לפעילות המבוקרת במהלך תכנון מטלת הביקורת, כמתואר **בנושא ה'**: **ביצוע שירותי הביקורת הפנימית**. המורכבות, המהותיות והמשמעותיות של הסיכונים המוערכים הינן יחסיות. ייתכן שסיכון לא יהיה מהותי או משמעותי לארגון ככלל, אבל יהיה מהותי או משמעותי במטלת ביקורת פנימית או לפעילות מבוקרת. לפיכך, הבנת המורכבות, המהותיות והמשמעותיות לפי ההקשר, נחוצה על מנת להעריך כהלכה סיכונים רלוונטיים ולקבוע איזה סיכונים יש לתעדף לצורך הערכה בהמשך.

זהירות מקצועית ראויה דורשת גם שקילת העלויות (כגון דרישות המשאבים) של שירותי הביקורת הפנימית כנגד התועלות האפשריות. לדוגמה, אם הבקורות בפעילות מבוקרת אינן מוגדרות כראוי, סביר להניח שהתועלת מהערכה מלאה של אפקטיביות הבקורות הללו - לא תצדיק את העלויות. מבקרים פנימיים שואפים לספק את הערך או התועלת המרביים להשקעת הארגון בשירותי ביקורת פנימית. בנוסף, תכנון קפדני דורש ממבקרים פנימיים לשקול את הטכניקות, הכלים והטכנולוגיות, ואת ההיקף וההגשה במועד של העבודה שתידרש על מנת להשיג את יעדי מטלת הביקורת באופן היעיל ביותר. ראוי כי מבקרים פנימיים, ובמיוחד המבקר הפנימי הראשי, ישקלו את השימוש בתוכנת ניתוח נתונים ובטכנולוגיות אחרות אשר תומכות בתהליכי הסקירה וההערכה.

פיקוח ראוי על מטלת ביקורת ותוכנית הבטחת ושיפור איכות מקדמים את הזהירות המקצועית הראויה (ר' תקן 8.3 **איכות**, תקן 8.4 **הערכת איכות חיצונית**, ועיקרון 12 **הגברת האיכות, והתקנים הקשורים לו**).

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תרשומות תכנון המתעדות את האסטרטגיה והיעדים של הארגון והפעילות המבוקרת.
- הערכות מתועדות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- תרשומות המציגות הערכת סיכונים, כולל שגיאות, אי-ציות והונאה.
- תרשומות מפגישות או מדיונים לגבי עלות ותועלת אפשריים של שירותי ביקורת פנימית, ושל ההיקף וההגשה במועד של עבודת מטלת הביקורת.
- ניירות עבודה המציגים סקירת ממונה של מטלות ביקורת.
- סקירות ביצועים של מבקרים פנימיים.
- תרשומות מפגישות, הכשרה או דיונים אחרים לגבי זהירות מקצועית ראויה.
- משוב ממחזיקי עניין המתבקש באמצעות סקרים או כלים אחרים.
- הערכות פנימיות וחיצוניות המבוצעות כחלק מתוכנית הבטחת ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.

תקן 4.3 ספקנות מקצועית

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להפעיל ספקנות מקצועית נאותה בתכנון ובביצוע שירותי ביקורת פנימית.

על מנת להפעיל ספקנות מקצועית, מבקרים פנימיים חייבים:

- לשמור על גישה הכוללת חשיבה חקרנית.
- להעריך באופן ביקורתי את מהימנות המידע.
- להיות כנים וישרים בהעלאת חששות ושאלות לגבי מידע בלתי עקבי.
- לאסוף ראיות נוספות כדי להפעיל שיקול דעת לגבי מידע והצהרות שעלולים להיות חלקיים, בלתי עקביים, שקריים או מטעים.

שיקולים ליישום התקנים

ספקנות מקצועית מאפשרת למבקרים פנימיים להפעיל שיקול דעת אובייקטיבי על בסיס עובדות, מידע והיגיון, ולא על סמך אמון או אמונה. ספקנות היא גישה בה תמיד שואלים או מטילים ספק לגבי הנכונות והתוקף של טענות, הצהרות ומידע אחר מבקרים פנימיים מיישמים ספקנות מקצועית כאשר הם מחפשים ראיות שתומכות ואשר מתקפות הצהרות של ההנהלה, במקום פשוט לסמוך על המידע המוצג כנכון או כמקורי ללא שאלות או ספק. ספקנות מקצועית דורשת סקרנות וכן נכונות לחקור מעבר לפני השטח של נושא מסוים.

באיסוף ובניתוח מידע, ראוי שמבקרים פנימיים יפעילו ספקנות מקצועית, על מנת לקבוע האם המידע רלוונטי, אמין ומספק. אם מבקרים פנימיים מחליטים שהמידע חלקי, לא עקבי, שקרי או מטעה, ראוי שהם יבצעו ניתוח נוסף על מנת לזהות את המידע הנכון והשלם הנדרש כדי לתמוך בתוצאות מטלת הביקורת. תיקוף נוסף ניתן על ידי המבקר הפנימי הראשי או הממונה המוגדר על מטלת הביקורת, באמצעות סקירה ואישור של ניירות עבודה ו/או תקשור/דיווחים לגבי מטלת הביקורת.

ראוי שמבקרים פנימיים ראשיים יסייעו למבקרים פנימיים בבניית היכולת שלהם בקשר לספקנות מקצועית. סדנאות והזדמנויות הכשרה אחרות יכולות לסייע למבקרים פנימיים בפיתוח ובלימוד - כיצד ליישם ספקנות מקצועית, ובהבנת החשיבות של הימנעות מהטיות ושמירה על חשיבה פתוחה וסקרנית. מבקרים פנימיים יכולים ללמוד לזהות מידע לא עקבי, חלקי, שקרי ו/או מטעה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של הכשרות רלוונטיות מתוכננות וכאלה שהושלמו, לרבות רשימת משתתפים.
- ניירות עבודה, המציינים את גישת המבקר הפנימי להערכה ולתיקוף של מידע שנאסף במהלך מטלת ביקורת.
- תיעוד על כך שמידע שקרי או מטעה טופל כממצא במטלת ביקורת.
- ניירות עבודה ותקשור/דיווחים בגין מטלת ביקורת, שנסקרו, נחתמו (או נחתמו בראשי תיבות) על ידי הממונה על מטלת הביקורת.

עיקרון 5 שמירה על סודיות

מבקרים פנימיים משתמשים ומגינים על מידע באופן נאות.

משום שלמבקרים פנימיים יש גישה בלתי מוגבלת לנתונים, רשומות ומידע אחר הנדרש על מנת לממש את המנדט של הביקורת הפנימית, לעיתים קרובות הם מקבלים מידע סודי, קנייני ו/או כזה שמאפשר זיהוי אישי (ר' גם עיקרון 6 הסמכה מטעם מועצת המנהלים (הדירקטוריון), והתקנים הקשורים לו). דבר זה כולל מידע בצורה פיזית ודיגיטלית, וכמו כן מידע המופק מתקשורת בעל פה, כגון דיונים בפגישות רשמיות ובלתי רשמיות. מבקרים פנימיים חייבים לכבד את הערך והבעלות של המידע שהם מקבלים, בכך שישתמשו בו אך ורק למטרות מקצועיות, ויגנו עליו מפני גישה או גילוי לא מורשים, בין אם פנימיים או חיצוניים.

תקן 5.1 שימוש במידע

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לפעול בהתאם למדיניות, לנהלים, לחוקים ולתקנות הרלוונטיים בעת שימוש במידע. אסור להשתמש במידע עבור רווח אישי או באופן מנוגד או מזיק ליעדים הלגיטימיים והאתיים של הארגון.

שיקולים ליישום התקנים

למבקרים פנימיים יש גישה בלתי מוגבלת למידע, על מנת לאפשר להם לספק שירותי ביקורת פנימית ללא הפרעה. אולם, כל מבקר פנימי אחראי לשימוש ולטיפול נאותים במידע. עלולות להיות השלכות (לא מכוונות) לשימוש ולטיפול בלתי נאותים במידע סודי, קנייני ו/או כזה המאפשר זיהוי אישי, כגון נזק למוניטין וקנסות בשל הפרת חוקים ו/או תקנות.

המדיניות והנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית חלים באופן כללי על טיפול ושימוש במידע על ידי מבקרים

פנימיים, לאורך מחזור חייו של המידע, מנקודת הגישה אליו, דרך איסופו והעברתו, ועד לאחסונו ו/או להשמדתו. בנוסף, ראוי שמבקרים פנימיים יהיו מודעים ויצייתו לכל מדיניות או נוהל הקשורים למידע של צד שלישי, אליו ייתכן שתהיה להם גישה.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון עם מבקרים פנימיים לגבי מדיניות, נהלים וציפיות הקשורים לשימוש נאות במידע הנגיש להם. המבקר הפנימי הראשי רשאי לדרוש ממבקרים פנימיים להצהיר על הבנתם באמצעות הצהרות חתומות או נוסחים אחרים.

בטיפול בנתונים רגישים ו/או אישיים, ראוי כי פונקציית הביקורת הפנימית תפעיל אמצעי אבטחה דיגיטליים נאותים. דוגמאות לכך כוללות בקורות אוטומטיות כגון סיסמאות והצפנה.

דוגמאות לשימוש בלתי נאות במידע כוללות שימוש, מכירה או שחרור מידע/ידע פנים פיננסי, אסטרטגי או תפעולי של הארגון, על מנת ליידע החלטות קניית או מכירת מניות, או על מנת ליצור מוצר מתחרה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- בקורות ביחס לגישה ולשימוש במידע, שתוכנו ופועלות באפקטיביות.
- תיעוד של מדיניות, נהלים והכשרה רלוונטיים הקשורים לשימוש נאות במידע.
- פרוטוקולים מפגישות במהלך נדון השימוש הנאות במידע.
- רישום נוכחות בהכשרה לגבי שימוש במידע.
- תיעוד בו מצהירים מבקרים פנימיים על הבנת מדיניות, נהלים, חוקים ותקנות רלוונטיים.
- סקירות ביצועים אשר מוכיחות ציות למדיניות, לנהלים, לחוקים ולתקנות הרלוונטיים.

תקן 5.2 הגנה על מידע

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להיות מודעים לאחריות שלהם להגנה על מידע, ולהפגין כבוד לסודיות, לפרטיות ולבעלות לגבי מידע שנאסף במהלך ביצוע שירותי ביקורת פנימית, או כתוצאה מיחסים מקצועיים.

מבקרים פנימיים חייבים להבין ולציית לחוקים, לתקנות, למדיניות ולנהלים הקשורים לסודיות, לאבטחת ולפרטיות מידע, החלים על הארגון ועל פונקציית הביקורת הפנימית. שיקולים רלוונטיים ספציפית לפונקציית הביקורת הפנימית כוללים:

- החזקה, שמירה ומחיקת רשומות מטלת ביקורת.
- העברת רשומות מטלת ביקורת לגורמים פנימיים וחיצוניים.
- טיפול במידע סודי, גישה אליו והעתקתו, כאשר הוא אינו נדרש עוד.

אסור למבקרים פנימיים לגלות מידע סודי לצדדים בלתי מורשים, אלא אם קיימת אחריות חוקית או מקצועית לעשות כן.

מבקרים פנימיים חייבים לנהל את הסיכון לחשיפת או לגילוי מידע באופן בלתי מכוון.

המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית והיחידים המסייעים לפונקציית הביקורת הפנימית פועלים על פי אותן דרישות הגנה.

שיקולים ליישום התקנים

המידע שנאסף, שנעשה בו שימוש, ושמופק על ידי פונקציית הביקורת הפנימית מוגן על פי חוקים ותקנות, ועל פי המדיניות והנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית, אשר לרוב מכסים אבטחה, גישה, שמירה ומחיקה פיזית ודיגיטלית של מידע.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתייעץ עם יועץ משפטי על מנת להבין טוב יותר את ההשלכות של דרישות והגנות חוקיות ורגולטוריות (לדוגמה, חיסיון משפטי וחסיון עורך דין-לקוח). המדיניות והנהלים של הארגון יכולים לדרוש כי רשויות מסוימות יסקרו ויאשרו מידע עסקי לפני פרסומו מחוץ לארגון.

ניתן לנטר גישה למידע על מנת לוודא ציות למתודולוגיות. מידע יכול להיות מוגן מפני גילוי מכוון או בלתי מכוון באמצעות בקורות, כגון הצפנת נתונים, הגנה בסיסמה, הפצת דוא"ל, מגבלות על שימוש ברשתות חברתיות, ומגבלות על גישה פיזית למידע. כאשר מבקרים פנימיים אינם זקוקים עוד לגישה למידע, ראוי לבטל הרשאות דיגיטליות ולטפל בעותקים פיזיים בהתאם למתודולוגיות שנקבעו.

דוגמאות למידע שיכול להיות מוגן מפני גילוי כוללות משכורות של פרטים ורשומות של עניינים אישיים.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעריך ויאשר באופן תקופתי את הצורך של מבקרים פנימיים בגישה למידע, והאם בקורות הגישה פועלות באפקטיביות.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד המוכיח יישום של מתודולוגיות רלוונטיות.
- תיעוד לגבי יישום מנגנונים אשר מגבילים גישה ומפחיתים את הסיכון של עקיפת בקורות רווחות.
- רשומות נוכחות בהכשרה לגבי הגנת מידע.
- תיעוד בו מצהירים מבקרים פנימיים על הבנת מדיניות, נהלים, חוקים ותקנות רלוונטיים.
- תיעוד של מגבלות על הפצת ניירות עבודה ודוחות סופיים.
- תיעוד של רשימות תפוצה וגילויים מאושרים.
- רשומות של גילויים הנדרשים על פי דין, או אשר אושרו על ידי היועץ משפטי, אם רלוונטי, ו/או על ידי מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.
- הסכמי סודיות או אי-גילוי מידע חתומים.
- סקירות ביצועים אשר מוכיחות ציות למדיניות ולנהלים הקשורים להגנה על מידע וגילוי.



נושא ג': ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית

הסדרי ממשל תאגידי נאותים חיוניים על מנת לאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית להיות אפקטיבית. נושא זה (נושא ג') מתווה את הדרישות לעבודה צמודה של מבקרים פנימיים ראשיים יחד עם מועצת המנהלים לצורך ביסוס פונקציית הביקורת הפנימית, להבטיח את מעמדה הבלתי-תלוי, ולפקח על ביצועיה. נושא זה מתווה גם את תחומי האחריות של ההנהלה הבכירה, התומכים בתחומי האחריות של מועצת המנהלים, ומקדמים ממשל ופיקוח חזקים על פונקציית הביקורת הפנימית.

למרות שהמבקר הפנימי הראשי נושא באחריות לדרישות בנושא זה, פעולות מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה חיוניות ליכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את תכלית הביקורת הפנימית. פעולות אלה מוגדרות כ-"תנאים חיוניים" בכל תקן, ומסודות יסודות נחוצים לדיאלוג אפקטיבי בין מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה והמבקר הפנימי הראשי, אשר בסופו של דבר מאפשר פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית.

פגישה עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון בנושא זה עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה. ראוי שהדיונים יתמקדו בנושאים הבאים:

- תכלית הביקורת הפנימית, כפי שהיא מתבטאת בנושא א': "תכלית הביקורת הפנימית".
- התנאים החיוניים המותווים בכל אחד מהתקנים בנושא ג': "ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית".
- ההשפעה האפשרית על האפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית, אם מועצת המנהלים או ההנהלה הבכירה אינן מספקות את התמיכה המתוארת בתנאים החיוניים.

הדיונים נדרשים על מנת ליידע את מועצת המנהלים ואת ההנהלה הבכירה לגבי חשיבות התנאים החיוניים, וכדי ליישר קו לגבי תחומי האחריות הנוגעים אליהן.

האופי והתדירות של דיונים אלה תלויים בנסיבות ובשינויים בארגון. לדוגמה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון בתנאים חיוניים אלה עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, אם:

- **התקנים** משתנים באופן מהותי, או מוקמת פונקציית ביקורת פנימית חדשה.
- המבקר הפנימי הראשי חדש בתפקידו או בארגון.
- חלים שינויים משמעותיים ביחסים המקצועיים בין מועצת המנהלים ובין המבקר הפנימי הראשי, כגון יושב ראש חדש לו מדווח המבקר הפנימי הראשי, או שינוי במבנה או בהרכב מועצת המנהלים, אשר משפיע על יחסי דיווח אלה.
- חלים שינויים משמעותיים במבנה או בהרכב ההנהלה הבכירה, אשר משפיעים על מעמד המבקר הפנימי הראשי בתוך הארגון.

חשוב שהמבקר הפנימי הראשי יקבל מידע הן ממועצת המנהלים והן מהנהלה הבכירה. למרות שמועצת המנהלים נושאת באחריות העליונה לאישור המנדט וכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, וכן דרישות אחרות המתוארות בנושא זה, לרוב יש להנהלה הבכירה תפקיד מרכזי במתן מידע למועצת המנהלים ולמבקר הפנימי הראשי. נקודת מבטה של ההנהלה הבכירה הינה רבת ערך, והיא מסייעת למעמד ולסמכות פונקציית הביקורת הפנימית בארגון.

אי-הסכמה לגבי תנאים חיוניים

אם מועצת המנהלים או ההנהלה הבכירה אינה מסכימה לגבי אחד או יותר מתנאים חיוניים אלה, המבקר הפנימי הראשי חייב להדגיש - ולהביא דוגמאות - כיצד היעדר התנאים(ם) עלול להשפיע על יכולת פונקציית הביקורת הפנימית לממש את תכליתה או לעמוד בתקנים ספציפיים. ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי ידון בחלופות לתנאים החיוניים, אשר עשויות להניב אותן התוצאות.

המבקר הפנימי הראשי רשאי להגיע להסכמה עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, שאחד או יותר מהתנאים החיוניים אינם נחוצים לצורך עמידה בתקנים. במקרים כאמור, המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את:

- הסיבות להסכמה שתנאי מסוים אינו נחוץ.
- תנאים חלופיים אשר מפצים על התנאים החסרים, כדי לתמוך בשיקול הדעת של מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.

אם המבקר הפנימי הראשי אינו מסכים עם הסיבות של מועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה שלא לבצע אחד או יותר מהתנאים, המבקר הפנימי הראשי רשאי להגיע למסקנה כי פונקציית הביקורת הפנימית אינה מסוגלת לעמוד בתקנים. במקרה כאמור, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יתעד את הסיבות לכך שמועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה לא יממשו את התנאים החיוניים. ראוי לשתף תיעוד כאמור עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, על מנת לוודא בהירות לגבי עמדותיהן, ולהנגיש אותו למעריך איכות חיצוני.

אם תפקיד המבקר הפנימי הראשי אינו מאויש מסיבה כלשהי, ראוי שמועצת המנהלים תמנה אדם אחד או יותר בתקופת הביניים.

הגדרת מועצת המנהלים

מילון המונחים של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית מגדיר את המונח "מועצת מנהלים" כגוף הארגוני הבכיר ביותר המופקד על הממשל התאגידי, כגון:

- דירקטוריון.
- ועדת ביקורת.
- מועצת נגידים (מושלים) או חבר נאמנים.
- קבוצת נבחרים או מינויים פוליטיים.
- גוף אחר בעל סמכות על פונקציות הממשל הרלוונטיות.

בארגון בו קיים יותר מגוף בכיר אחד המופקד על הממשל התאגידי, המונח "מועצת המנהלים" מתייחס לגוף או לגופים המוסמכים להאציל לפונקציית הביקורת הפנימית את הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות המתאימים.

אם אף אחד מהאמורים לעיל אינו קיים, ראוי לקרוא את המונח "מועצת המנהלים" כמתייחס לקבוצה או לאדם הפועלים כגוף המופקד על הממשל התאגידי בדרג הגבוה ביותר של הארגון. דוגמאות כוללות את ראש הארגון ואת ההנהלה הבכירה.

אם אופי מועצת המנהלים שונה מההגדרה שניתנה במילון המונחים, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתעד את מבנה הממשל התאגידי לו מדווחת פונקציית הביקורת הפנימית, ואת האופן בו מבנה זה תואם להגדרת מועצת המנהלים. דבר זה יכול לכלול סביבות בהן קיימות מספר מועצות מנהלים, אשר קיימות לעיתים בארגונים רב לאומיים או במגזר הציבורי, או כאשר מתקיים מבנה מרובה דרגים (או מרובה שכבות).

תחולת נושא זה

התקנים חלים על אנשים ופונקציות המספקים שירותי ביקורת פנימית. שירותי ביקורת פנימית יכולים להינתן על ידי אנשים בתוך או מחוץ לארגון, בארגונים בעלי מטרות, גודל, מורכבות ומבנה שונים. התקנים חלים בין אם ארגון מעסיק מבקרים פנימיים במישרין, מתקשר עמם באמצעות ספק שירותים חיצוני, או שניהם יחד. תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי מבוצעים על ידי אדם אחד או יותר, המוגדר על ידי מועצת המנהלים. המבקר הפנימי הראשי, בין אם הוא מועסק במישרין על ידי הארגון או על ידי ספק שירותים חיצוני, אחראי לעמידה בתקנים, כפי שמוכח באמצעות תוכנית הבטחת ושיפור האיכות. בכל מקרה, בידי מועצת המנהלים האחריות לתמוך ולפקח על פונקציית הביקורת הפנימית.

עיקרון 6 הסמכה מטעם מועצת המנהלים (הדירקטוריון)

מועצת המנהלים קובעת, מאשרת ותומכת במנדט של פונקציית הביקורת הפנימית.

פונקציית הביקורת הפנימית מקבלת את המנדט שלה ממועצת המנהלים (או מהדין החל, בסביבות מסוימות במגזר הציבורי). הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית מוגדרים במנדט של הביקורת הפנימית, אשר מתועד בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית. המנדט מסמך את פונקציית הביקורת הפנימית לספק הבטחה, ייעוץ, תובנות ותחזיות אובייקטיביים למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה. פונקציית הביקורת הפנימית מוציאה לפועל את המנדט, על ידי נקיטה בגישה שיטתית וסדורה, כדי להעריך ולשפר את אפקטיביות תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) ברחבי הארגון.

תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה את המידע הנדרש לקביעת המנדט של הביקורת הפנימית. באותם תחומי שיפוט וענפים בהם המנדט של פונקציית הביקורת הפנימית מוגדר, חלקית או באופן מלא, בחוקים או בתקנות, כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית חייב לכלול את הדרישות המשפטיות של המנדט (ר' גם תקן 6.2 **כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, ו-יישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי**).

כדי לסייע למועצת המנהלים והנהלה הבכירה לקבוע את היקף וסוגי שירותי הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתאם עם ספקי הבטחה פנימיים וחיצוניים אחרים, על מנת להבטיח הבנה הדדית של התפקידים ותחומי האחריות (ר' גם תקן 9.5 **תיאום והסתמכות**).

המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את או להפנות אל המנדט, בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, המאושר על ידי מועצת המנהלים (ר' גם תקן 6.2 **כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית**).

באופן תקופתי, המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך אם שינויים בנסיבות מצדיקים דיון עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, לגבי המנדט של הביקורת הפנימית. במקרה כזה, המבקר הפנימי הראשי חייב לדון במנדט של הביקורת הפנימית עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, על מנת להעריך האם הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות עדיין מאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את האסטרטגיה שלה ולהשיג את מטרותיה.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- דיון עם המבקר הפנימי הראשי ועם ההנהלה הבכירה בנושאים הבאים: סמכות, תפקיד ותחומי האחריות הנאותים של פונקציית הביקורת הפנימית.
- אישור כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, אשר כולל את המנדט של הביקורת הפנימית ואת ההיקף והסוגים של שירותי הביקורת הפנימית.

הנהלה בכירה

- השתתפות בדיונים עם מועצת המנהלים ועם המבקר הפנימי הראשי, ומתן מידע לגבי ציפיות מפונקציית הביקורת הפנימית, אשר מועצת המנהלים תיקח בחשבון בהגדרת המנדט של הביקורת הפנימית.
- תמיכה במנדט של הביקורת הפנימית ברחבי הארגון, וקידום הסמכות שניתנה לפונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

המבקר הפנימי הראשי מידע את מועצת המנהלים והנהלה הבכירה לגבי מאפייניה של פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית, בכך שהוא חולק ידע לגבי התקנים, החוקים ו/או התקנות הרלוונטיים, ותוצאות מחקר לגבי פרקטיקות מובילות של פונקציות ביקורת פנימית.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון עם מועצת המנהלים ועם ההנהלה הבכירה לגבי המנדט של פונקציית הביקורת הפנימית ושיקולים מרכזיים אחרים בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, תוך שהוא מתמקד בסיוע למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה בהבנת הדברים הבאים:

- סמכות - סמכות פונקציית הביקורת הפנימית נוצרת באמצעות יחסי הדיווח הישירים שלה למועצת המנהלים. סמכות כאמור מאפשרת גישה חופשית ובלתי מוגבלת למועצת המנהלים, וכמו כן לכל הפעילויות ברחבי הארגון (לדוגמה, רשומות, כוח אדם ונכסים פיזיים).
- תפקידי/ים - התפקיד המרכזי של פונקציית הביקורת הפנימית הוא לנהל פעילויות ביקורת פנימית ולספק שירותי ביקורת פנימית. ייתכנו מצבים בהם תפקידים מעבר לביקורת פנימית מהווים חלק מתחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי, לדוגמה ניהול סיכונים או ציות. תפקידים מחוץ לביקורת כאמור נדונים בהרחבה בתקן 7.1 אי-תלות ארגונית.
- תחומי אחריות - תחומי האחריות של פונקציית ביקורת פנימית כוללים את האחריות וההתחייבויות שלה לביצוע תפקידיה/יה, וכמו כן הציפיות הפרטניות של מחזיקי עניין מרכזיים. לדוגמה, תחומי האחריות כוללים לרוב ציפיות לגבי ביצוע שירותי ביקורת; תקשורת/דיווחים; ציות לחוקים, לתקנות ולמדיניות; עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית; ופעולות מתחייבות אחרות בתפקיד.
- היקף - היקף שירותי הביקורת הפנימית מכסה את כלל הארגון עבורו אחראית פונקציית הביקורת הפנימית למתן שירותים. דבר זה יכול לכלול את כל הפעילויות, הנכסים, וכוח האדם של הארגון, או שיהיה מוגבל לתת-קבוצה, בהתאם למיקום גאוגרפי או חלוקה אחרת. ההיקף יכול לציין את אופי שירותי הביקורת הפנימית (לדוגמה, הבטחה בלבד או הבטחה וייעוץ, התמקדות בדוחות כספיים, ציות לחוקים ו/או תקנות), או שהוא יכול לציין מגבלות אחרות על כיסוי שירותי הביקורת הפנימית.

- שירותי ביקורת פנימית - ניתן להגדיר שירותי ביקורת פנימית פשוט כשירותי הבטחה וייעוץ, או שניתן להגדירם באופן פרטני יותר, כגון ביקורת ביצועים, הבטחה לגבי בקורות פנימיות על דיווח כספי, וחקירה.

הנסיבות יכולות להצדיק דיון מעקב עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה לגבי המנדט של הביקורת הפנימית או היבטים אחרים של כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית. מצבים אלה יכולים לכלול, בין השאר:

- שינוי משמעותי בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- רכישה משמעותית או ארגון מחדש משמעותי בתוך הארגון.
- שינויים משמעותיים במועצת המנהלים ו/או בהנהלה הבכירה.
- שינויים משמעותיים באסטרטגיות, ביעדים, בפרופיל הסיכון של הארגון, או בסביבה בה הוא פועל.
- חוקים או תקנות חדשים אשר יכולים להשפיע על האופי ו/או ההיקף של שירותי הביקורת הפנימית.

מצבים אלה יכולים לעלות בכל שלב שהוא במהלך השנה. אולם, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול (יקח בחשבון) פורמלית שינויים כאמור לפחות מדי שנה.

המבקר הפנימי הראשי מתאם עם ספקי ההבטחה של הארגון ומייעץ למועצת המנהלים לגבי האופן בו פונקציות אחרות יכולות לתרום למנדט הביקורת הפנימית. בסיוע למועצת המנהלים בהבנת תפקידי ותחומי האחריות של ספקי הבטחה אחרים (פנימיים וחיצוניים) ושל רגולטורים, המבקר הפנימי הראשי יכול לספק יותר בהירות לגבי מנדט נאות לביקורת הפנימית (ר' גם תקן 9.5 **תיאום והסתמכות**).

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן נדון המנדט, ייתכן שכחלק מהאישור הרחב יותר של כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים בהן נדון שינויים בכתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית, ואושרו על ידי מועצת המנהלים.

תקן 6.2 כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולשמור על כתב האמנה (צ'רט) של ביקורת פנימית, אשר מציין, כדרישה מינימלית, את הדברים הבאים ביחס לפונקציית הביקורת הפנימית:

- תכלית הביקורת הפנימית.
- מחויבות לציית לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- המנדט, כולל היקף וסוגי השירותים שיש לספק, ותחומי האחריות של מועצת המנהלים והציפיות ביחס לתמיכת ההנהלה בפונקציית הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 6.1 **מנדט הביקורת הפנימית**).
- מעמד ארגוני ויחסי דיווח (ר' גם תקן 7.1 **אי-תלות ארגונית**).

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה - בכתב האמנה (צ'רטר) המוצע, כדי לוודא שהוא משקף במדויק את הבנתם ואת הציפיות שלהם מפונקציית הביקורת הפנימית.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- לדון עם המבקר הפנימי הראשי ועם ההנהלה הבכירה בנושאים אחרים שיש לכלול בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, על מנת לאפשר פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית.
- אישור כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
- סקירת כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, יחד עם המבקר הפנימי הראשי, על מנת לשקול שינויים אשר משפיעים על הארגון, כגון העסקת מבקר פנימי ראשי חדש או שינויים בסוג, בחומרה ובתלות ההדדית של הסיכונים לארגון.

הנהלה בכירה

- תקשורת עם מועצת המנהלים ועם המבקר הפנימי הראשי לגבי ציפיות ההנהלה, אשר ראוי לשקול את הכללתם בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

דרישות מרכזיות לכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית מתוארות בתקן 6.1 **מנדט הביקורת הפנימית ובתקן 7.1 אי-תלות ארגונית.**

ראוי כי כתב האמנה (צ'רטר) יתאר תחומי אחריות לגבי דיווח מינהלי (אדמיניסטרטיבי), כגון התהליכים עבור:

- אישור היבטי האדמיניסטרציה והתקציבים בנוגע למשאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית.
- אישור הוצאות המבקר הפנימי הראשי.
- סקירת ביצועי המבקר הפנימי הראשי.

כאשר חוקים או תקנות מגדירים את יחסי הדיווח, ראוי לכלול התייחסויות למסמכים כאמור בכתב האמנה (צ'רטר). אם חוקים ותקנות מכסים באופן מקיף את הדרישות לכתב האמנה (צ'רטר), הם יכולים לבוא במקום כתב האמנה (צ'רטר) הרשמי.

נוסח (פורמט) כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית יכול להשתנות מארגון אחד למשנהו. למרות שקיימים מודלים לכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתאים את כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית - כך שיתייחס להיבטים הארגוניים הייחודיים אשר יכולים להשפיע על מנדט הביקורת הפנימית, ההיקף והשירותים של הביקורת הפנימית.

לרוב, המבקר הפנימי הראשי מציג טיוטה סופית של כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית בישיבת מועצת המנהלים, כדי לדון בו ולאשרו.

ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים יסכימו לגבי התדירות לביצוע סקירה ולאישור חוזר - האם הוראות

כתב האמנה (צ'רט) עדיין מאפשרות לפונקציית הביקורת הפנימית להשיג את יעדיה. הפרקטיקה המובילה היא סקירת כתב האמנה (צ'רט) באופן תקופתי, התייחסות אליו כאשר עולות שאלות לגבי המנדט של הביקורת הפנימית, ועדכנו ככל שנדרש.

נושאים אחרים שיש לשקול בכתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית כוללים:

- הגנות על אובייקטיביות ואי-תלות, לרבות תהליכים לטיפול בפגיעות אפשרות, והתדירות בה יש להעריך מחדש הגנות כאמור - כדי לוודא שהן משיגות את התוצאה הרצויה (ר' תקן 7.1 **אי-תלות ארגונית**).
- גישה בלתי מוגבלת, לרבות אופן הגישה של פונקציית הביקורת הפנימית לנתונים, לרשומות, למידע, לכוח אדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים על מנת לממש את המנדט של הביקורת הפנימית.
- תקשורת/דיווח, לרבות אופי ותזמון התקשורת/דיווח מול מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.
- תהליך הביקורת, לרבות כל ציפייה לגבי תקשורת עם ההנהלה בתחום המבוקר (לפני, במהלך ולאחר מטלת ביקורת) וכיצד מטופלות אי-הסכמות עם ההנהלה.
- הבטחת ושיפור איכות, לרבות הציפיות לפיתוח וניהול הערכות פנימיות וחיצוניות של פונקציית הביקורת הפנימית ודיווח על תוצאות ההערכות (ר' גם תקן 8.3 **איכות**, תקן 8.4 **הערכת איכות חיצונית**, ועיקרון 12 **הגברת האיכות**, והתקנים הקשורים לו).
- אישורים, לרבות נסיבות שהוגדרו על ידי מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן נדון ואושר כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית.
- כתב האמנה (צ'רט) המאושר, ותאריך אישורו.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, הכוללים ראיות לכך שהמבקר הפנימי הראשי סוקר, באופן תקופתי, את כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית, יחד עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.

תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים (הדירקטוריון) וההנהלה הבכירה

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה את המידע הנדרש על מנת לתמוך ולקדם הכרה בפונקציית הביקורת הפנימית, בכלל הארגון.

המבקר הפנימי הראשי חייב לתאם עם ההנהלה הבכירה, את התקשורת/הדיווחים של פונקציית הביקורת הפנימית למועצת המנהלים, כדי לתמוך ביכולת מועצת המנהלים לממש את הדרישות ממנה.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- תמיכה ועידוד פונקציית הביקורת הפנימית על מנת לאפשר לה לממש את תכלית הביקורת הפנימית ולפעול להשגת האסטרטגיה והיעדים שלה.
- עבודה עם ההנהלה הבכירה על מנת להעניק לפונקציית הביקורת הפנימית גישה בלתי מוגבלת לנתונים, לרשומות, למידע, לכוח אדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים על מנת לממש את המנדט של הביקורת הפנימית.
- תמיכה במבקר הפנימי הראשי באמצעות תקשורת קבועה וישירה.
- הצגת תמיכה באמצעות:
 - קביעה כי המבקר הפנימי הראשי מדווח לדרג בארגון, אשר מאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט של הביקורת הפנימית.
 - אישור כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, התקציב, ותוכנית המשאבים.
 - עריכת בירורים מתאימים מול ההנהלה הבכירה והמבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע - האם קיימות הגבלות כלשהן ביחס להיקף, לגישה, לסמכות או למשאבים של פונקציית הביקורת הפנימית, אשר מגבילים את יכולתה של הפונקציה למלא את תחומי האחריות שלה באפקטיביות.
 - פגישות תקופתיות עם המבקר הפנימי הראשי, ללא נוכחות ההנהלה הבכירה.

הנהלה בכירה

- תמיכה בהכרה בפונקציית הביקורת הפנימית בכלל הארגון.
- עבודה עם מועצת המנהלים והנהלה בכלל הארגון על מנת להעניק לפונקציית הביקורת הפנימית גישה בלתי מוגבלת לנתונים, לרשומות, למידע, לכוח אדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים על מנת לממש את המנדט של הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שמועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי ייפגשו לפחות מדי שנה, ללא נוכחות ההנהלה. קיום פגישות כאמור מדי רבעון נחשב לפרקטיקה מובילה של ממשל תאגידי. לעיתים קרובות, פגישות כאמור מתרחשות כמפגש פרטי או סגור, לאחר ישיבת מועצת מנהלים שנקבעה כרגיל.

ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי ינהל אינטראקציות אחרות עם מועצת המנהלים (במועדים שבין פגישות פורמאליות), על מנת שמועצת המנהלים תישאר מעודכנת לגבי התקדמות פונקציית הביקורת הפנימית. ראוי שסוגי המידע ורמת הפירוט, שעל המבקר הפנימי הראשי לדווח למועצת המנהלים, יוסכמו על ידי שני הצדדים.

כפי שנדון בתקן 7.1 **אי-תלות ארגונית**, חשוב שהמבקר הפנימי הראשי ידווח, מבחינה אדמיניסטרטיבית, לאדם בארגון אשר מסוגל לתמוך במימוש המנדט של הביקורת הפנימית על ידי פונקציית הביקורת הפנימית. פרקטיקה מובילה היא שהמבקר הפנימי הראשי מדווח למנכ"ל או לבעל תפקיד מקביל.

למרות שחיוני שהמבקר הפנימי הראשי ייפגש בפרטיות עם מועצת המנהלים, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יודיע להנהלה הבכירה על דיונים כאמור, אלא אם יהיה זה בלתי נאות לעשות כן (לדוגמה, אם שיחה פרטית מתייחסת להתנהלות בלתי נאותה מצד חבר ההנהלה הבכירה).

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעבוד יחד עם ההנהלה הבכירה כדי להבין זה את זה באשר לדרישות הדיווח למועצת המנהלים של האחר, על מנת לסייע ולאפשר דיווח ברור ושקוף ובמועד, אשר אינו סובל מכפילות או מסתירות. דבר זה מסייע למועצת המנהלים להפעיל את תחומי האחריות הפיקוחיים שלה, ומאפשר יחסי עבודה שיתופיים בין המבקר הפנימי הראשי וההנהלה הבכירה.

אישור מועצת המנהלים את התקציב ותוכנית המשאבים של הביקורת הפנימית חשוב, משום שאלה מעידים שלפונקציית הביקורת הפנימית יש את המשאבים הנדרשים כדי להשלים את פעילויות הביקורת המתוכננות. הפרטים המסופקים למועצת המנהלים כפופים לשיקול דעתו של המבקר הפנימי הראשי.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, המעידים על סקירה ואישור של תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, תקציב הביקורת הפנימית ותוכנית המשאבים.
- פרוטוקולים או תיעוד אחר של תקשורת בין מועצת המנהלים לבין ההנהלה הבכירה, בה נדונה הגישה הבלתי-מוגבלת של פונקציית הביקורת הפנימית.
- רשימה (טבלה) מוסכמת או תיעוד דומה, המציגים איזה מידע ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידווח למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה, והתדירות הצפויה.

עיקרון 7 מעמד בלתי-תלוי

מועצת המנהלים מבססת ומגינה על אי התלות והכישורים המקצועיים של פונקציית הביקורת הפנימית.
מועצת המנהלים אחראית לאפשר את אי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית. אי-תלות מוגדרת כחופש מתנאים הפוגעים ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע את תחומי אחריותה ללא משוא פנים. פונקציית הביקורת הפנימית מסוגלת לממש את תכלית הביקורת הפנימית רק כאשר המבקר הפנימי הראשי מדווח ישירות למועצת המנהלים, הינו בעל כישורים מקצועיים, וממוצב בדרג הארגוני אשר מאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לבצע את שירותיה ואת תחומי האחריות שלה ללא התערבות.

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב להצהיר/לאשר (confirm) למועצת המנהלים את העצמאות הארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית, לפחות מדי שנה. הצהרה/אישור זה יכול לידע לגבי אירועים בהם ייתכן שנפגעה אי התלות, וכן את הצעדים או אמצעי ההגנה שיושמו כמענה לפגיעה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית את יחסי הדיווח ואת המעמד הארגוני של פונקציית הביקורת הפנימית, כפי שנקבעו על ידי מועצת המנהלים (ר' גם תקן 6.2 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית).

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון עם מועצת המנהלים ועם ההנהלה הבכירה בכל תפקידי או תחומי אחריות, קיימים או מוצעים, שעלולים לפגוע באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, בין אם בפועל או למראית עין. המבקר הפנימי הראשי חייב לייעץ למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה לגבי סוגים שונים של הגנות על מנת לטפל בכל פגיעה בפועל, אפשרית או נתפסת.

כאשר יש למבקר הפנימי הראשי תפקידים שוטפים (תחום אחריות אחד או יותר) מחוץ לביקורת, חובה לתעד בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית את תחומי האחריות, אופי העבודה וההגנות שנקבעו. אם תחומי אחריות אלה כפופים לביקורת פנימית, חובה לקבוע תהליכים חלופיים עבור קבלת הבטחה, כגון הסכם עם ספק הבטחה מחוץ לארגון שהינו אובייקטיבי ובעל יכולת, אשר ידווח למועצת המנהלים באופן בלתי-תלוי.

כאשר תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי מחוץ לביקורת הם זמניים, ההבטחה עבור תחומים אלה חייבת להינתן על ידי צד שלישי בלתי-תלוי, במהלך המטלה (תחום האחריות) הזמנית ובמשך 12 החודשים שלאחר מכן. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי חייב לקבוע תוכנית להעברת תחומי האחריות האלה להנהלה.

אם מבנה הממשל התאגידי אינו תומך באי-תלות ארגונית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את המאפיינים של מבנה הממשל התאגידי אשר מגבילים את אי התלות, וכל אמצעי הגנה אשר ניתן ליישם כדי להשיג עיקרון זה.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- יצירת יחסי דיווח ישיר עם המבקר הפנימי הראשי ופונקציית הביקורת הפנימית, כדי לאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט שלה.
- אישור מינוי או פיטורים של המבקר הפנימי הראשי.
- מתן משוב להנהלה הבכירה על מנת לתמוך בהערכת הביצועים והתגמול של המבקר הפנימי הראשי.
- הענקת הזדמנויות למבקר הפנימי הראשי לדון בנושאים משמעותיים ורגישים עם מועצת המנהלים, לרבות קיום פגישות ללא נוכחות ההנהלה הבכירה.

- דרישה שהמבקר הפנימי הראשי ימוצב בדרג ארגוני אשר מאפשר ביצוע שירותים ותחומי האחריות של הביקורת הפנימית ללא התערבות מצד ההנהלה. מיצוב כאמור מעניק את הסמכות והמעמד הארגוניים להציג נושאים ישירות להנהלה הבכירה ולהעלות נושאים למועצת המנהלים, כנדרש.
- הכרה בפגיעה בפועל או אפשרית באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, בעת אישור תפקידים או תחומי אחריות למבקר הפנימי הראשי, מעבר להיקף הביקורת הפנימית.
- פעולה מול ההנהלה הבכירה והמבקר הפנימי הראשי, כדי ליישם הגנות נאותות, אם התפקידים ותחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי פוגעים או נחזים כפוגעים באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- פעולה מול ההנהלה הבכירה, כדי לוודא שפונקציית הביקורת הפנימית חופשיה מהתערבות בקביעת ההיקף שלה, בביצוע מטלות ביקורת פנימית, ובתקשור/דיווח התוצאות.

הנהלה בכירה

- מיצוב פונקציית הביקורת הפנימית בדרג בארגון, אשר מאפשר לה לבצע את שירותיה ואת תחומי האחריות שלה ללא התערבות, בהתאם להוראות מועצת המנהלים.
- הכרה ביחסי הדיווח הישיר של המבקר הפנימי הראשי מול מועצת המנהלים.
- פעולה מול מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי, על מנת להבין כל פגיעה אפשרית באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, אשר נגרמת מתפקידים מחוץ לביקורת או מנסיבות אחרות, ותמיכה ביישום הגנות מתאימות כדי לטפל בפגיעות כאמור.
- מתן מידע למועצת המנהלים לגבי מינוי או פיטורים של המבקר הפנימי הראשי.
- בקשת משוב ממועצת המנהלים לגבי הערכת הביצועים והתגמול של המבקר הפנימי הראשי.

שיקולים ליישום התקנים

הביקורת הפנימית אפקטיבית ביותר כאשר פונקציית הביקורת הפנימית נושאת באחריות ישירה כלפי מועצת המנהלים (דבר הידוע גם כ-"דיווח פונקציונלי למועצת המנהלים"), ולא כאשר היא חבה באחריות ישירה להנהלה באשר לפעילות לגביה היא מספקת הבטחה וייעוץ. יחסי דיווח ישיר בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי, מאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית לבצע שירותי ביקורת פנימית ולתקשר/לדווח את תוצרי מטלת הביקורת, ללא התערבות וללא מגבלות בלתי נאותות. דוגמאות להתערבות כוללות הימנעות מצד ההנהלה למסור במועד את המידע הנדרש, והגבלת גישה למידע, לכוח אדם או לנכסים פיזיים. דוגמה אחת למגבלה בלתי נאותה היא הגבלת תקציבים או משאבים באופן אשר מתערב ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לפעול באפקטיביות (ר' גם תקן 11.3 **תקשור תוצרי הביקורת**).

למרות שהמבקר הפנימי הראשי מדווח פונקציונלית למועצת המנהלים, יחסי הדיווח האדמיניסטרטיביים הם לעתים קרובות לחבר הנהלה. דבר זה מאפשר גישה להנהלה הבכירה וסמכות לערער על נקודת המבט של ההנהלה. על מנת להשיג סמכות כאמור, הפרקטיקה המובילה היא שהמבקר הפנימי הראשי ידווח אדמיניסטרטיבית למנהל הכללי (או לבעל תפקיד מקביל), למרות שיתכן שדיווח למנהל בכיר אחר ישיג את אותה המטרה, אם מיושמות הגנות נאותות. ראוי גם כי ראשי זרועות (כולל חברות בנות), סניפים וחטיבות של פונקציית הביקורת הפנימית יוכלו לתקשר (לדווח) ישירות עם ההנהלה הבכירה האחראית לתחומים אלה.

בהערכה - האם קיימת פגיעה באי התלות, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ישקול יחסי דיווח, תפקידים ותחומי אחריות, כדי לקבוע האם קיימות פגיעות בפועל, אפשריות או למראית עין. בנוסף, באמצעות דיונים עם הגורמים הנוגעים בדבר, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מסוגל לפתור מצבים של פגיעות למראית עין, אשר אינן משפיעות בפועל על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את תחומי האחריות שלה באופן בלתי-תלוי.

מצבים אשר עלולים ליצור פגיעה באי-תלות כוללים:

- היעדר תקשורת או אינטראקציה ישירים של המבקר הפנימי הראשי עם מועצת המנהלים.
- ניסיון מצד ההנהלה להגביל את היקף שירותי הביקורת הפנימית, אשר אושרו בעבר על ידי מועצת המנהלים, ותועדו בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
- ניסיון מצד ההנהלה להגביל גישה לנתונים, לרשומות, למידע, לכוח האדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים לצורך ביצוע שירותי הביקורת הפנימית.
- לחץ מצד ההנהלה על מבקרים פנימיים, כדי להשתיק או לשנות ממצאי ביקורת פנימית.
- הפחתת התקציב של פונקציית הביקורת הפנימית לרמה כזו שהפונקציה אינה מסוגלת לממש את תחומי האחריות שלה כפי שהותוו בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
- מטלת הבטחה המבוצעת על ידי פונקציית הביקורת הפנימית או בפיקוח המבקר הפנימי הראשי, בתחום פונקציונלי עליו המבקר הפנימי הראשי אחראי, מפקח או שהוא מסוגל להפעיל עליו השפעה משמעותית באופן אחר.
- פונקציית הביקורת הפנימית מבצעת, או המבקר הפנימי הראשי מפקח, על שירותי הבטחה הקשורים לפעילות המנוהלת על ידי מנהל בכיר (שאינו המנכ"ל) לו מדווח המבקר הפנימי הראשי מבחינה אדמיניסטרטיבית. לדוגמה, כאשר המבקר הפנימי הראשי מדווח לסמנכ"ל הכספים בעוד הוא אחראי לביקורת על מחלקת הגזברות, פונקציה שגם היא מדווחת לסמנכ"ל הכספים.

בנוסף לתחומי האחריות של ניהול פונקציית הביקורת הפנימית, לעתים המבקר הפנימי הראשי מתבקש לקחת על עצמו תפקידים מחוץ לביקורת, אשר עלולים לפגוע או להיחזות כפוגעים באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית. דוגמאות לכך כוללות מצבים כגון:

- דרישה רגולטורית חדשה שגורמת לצורך מידי בפיתוח בקורות ופעילויות ניהול סיכונים אחרות, על מנת להבטיח ציות.
- המבקר הפנימי הראשי נחן במומחיות המתאימה ביותר, על מנת להתאים פעילויות ניהול סיכונים קיימות למגזר עסקי או שוק גיאוגרפי חדשים.
- משאבי הארגון מוגבלים מדי, או שהארגון קטן מדי, מכדי לאפשר פונקציית ציות נפרדת.

בדיון עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה על תפקידים ותחומי האחריות מחוץ לביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יזהה הגנות מתאימות, בהתאם להיות התפקידים קבועים או זמניים, ומיועדים להיות מועברים להנהלה.

כאשר מועצת המנהלים מסכימה כי התרחשה פגיעה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יציע למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה - הגנות אפשריות לניהול הסיכונים. חשוב לציין לוח זמנים להעברת תחומי אחריות זמניים מחוץ לביקורת - להנהלה. הדרישה היא שפעילויות הבטחה יהיה נתונות לפיקוח צד שלישי בלתי-תלוי, למשך 12 חודשים שלאחר שהמבקר הפנימי הראשי משלים את תחומי האחריות הזמניים. אולם, ראוי להפעיל שיקול דעת, משום שייטכנו נסיבות בהן מצב נחזה של הפגיעה יתקיים למשך יותר מ-12 חודשים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, אם 12 חודשים מהווים תקופה נאותה או לא.

על מנת לקבוע את הצדדים האחרים להם יש לבצע גילוי על פגיעות קיימות, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול את אופי הפגיעה, את השפעת הפגיעה על מהימנות תוצאות שירותי הביקורת הפנימית, ואת הציפיות של מחזיקי העניין הרלוונטיים. אם פגיעה אפשרית באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית מתגלה לאחר שהושלמה מטלת ביקורת, ופגיעה כאמור

עלולה להשפיע על המהימנות או המהימנות הנחזית של הממצאים, ההמלצות ו/או המסקנות של מטלת הביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי ידון בחשש זה עם הנהלת הפעילות המבוקרת, מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ו/או מחזיקי עניין אחרים המושפעים מהדבר, ויקבע את הצעדים המתאימים לפתרון המצב (ר' גם תקן 2.3 גילוי על פגיעה באובייקטיביות ותקן 11.4 שגיאות והשמטות).

לפני העסקת מבקר פנימי ראשי, ראוי שמועצת המנהלים תהיה מעורבת בתהליך הגיוס והמינוי. לדוגמה, מועצת המנהלים יכולה לדון בכישורים המקצועיים וביכולות הנדרשים להובלת פונקציית הביקורת הפנימית ולביצוע כל תפקיד או תחום אחריות נוסף בהתאם לציפיות הארגון. בנוסף, ראוי כי מועצת המנהלים תשקול סקירה של קורות החיים של המועמדים, והשתתפות בראיונות, לפני הבחירה במועמד.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, אשר מתעד את יחסי הדיווח של פונקציית הביקורת הפנימית.
- פרוטוקולים משיבות או ראיות אחרות לתקשורה הישירה של המבקר הפנימי הראשי עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, לגבי פגיעות אפשריות באי התלות וההגנות המתוכננות.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים או תיעוד אחר המעיד כי המבקר הפנימי הראשי אישר מול מועצת המנהלים את אי התלות המתמשכת של פונקציית הביקורת הפנימית, או דן בפגיעות המשפיעות על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט שלה, ובהגנות לצורך טיפול בפגיעות אלה.
- כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית אשר מתעד את אישור מועצת המנהלים לתפקידים ותחומי אחריות ארוכי-טווח מחוץ לביקורת, והגנות תואמות לאי התלות, כולל משכם הצפוי של התפקידים, תחומי האחריות וההגנות, וכיצד תוערך האפקטיביות של ההגנות באופן תקופתי.
- מתודולוגיות מתועדות שיש לפעול לפיהן במקרה של חשד או זיהוי פגיעה.
- תוכניות פעולה רשמיות המתוות הגנות ספציפיות לטיפול בחששות בנוגע לאי-תלות.
- תיעוד של שירותי הבטחה שיינתנו על-ידי ספקים פנימיים או חיצוניים אחרים, כדי להגן על אי-התלות.
- פרוטוקולים או תיעוד אחר המעידים על אישור מינוי או פיטורים של המבקר הפנימי הראשי על ידי מועצת המנהלים.

תקן 7.2 כישוריו המקצועיים של המבקר הפנימי הראשי

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לסייע למועצת המנהלים להבין את כישוריו המקצועיים ויכולותיו של מבקר פנימי ראשי, הנדרשים לצורך ניהול פונקציית הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי מסייע להבנה זו באמצעות מתן מידע ודוגמאות לכישורים מקצועיים ויכולות מקובלים ומובילים.

המבקר הפנימי הראשי חייב לתחזק ולשפר את הכישורים המקצועיים והיכולות הנדרשים לצורך ביצוע התפקידים ותחומי האחריות, בהתאם לציפיות מועצת המנהלים (ר' גם עיקרון 3 הפגנת יכולת והתקנים הקשורים לו).

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- סקירת הדרישות הנחוצות למבקר הפנימי הראשי על מנת לנהל את פונקציית הביקורת הפנימית, כמתואר בנושא ד': ניהול פונקציית הביקורת הפנימית.
- אישור התפקידים ותחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי, וזיהוי הכישורים המקצועיים, הניסיון והמיומנויות הנדרשים על מנת לבצע את התפקידים ואת תחומי האחריות כאמור.
- פעולה מול הנהלה הבכירה על מנת למנות מבקר פנימי ראשי בעל הכישורים המקצועיים והמיומנויות הנדרשים על מנת לנהל את פונקציית הביקורת הפנימית באפקטיביות ולהבטיח ביצוע איכותי של שירות הביקורת הפנימית.

הנהלה בכירה

- פעולה מול מועצת המנהלים על מנת לקבוע את הכישורים המקצועיים, הניסיון והמיומנויות של המבקר הפנימי הראשי.
- לאפשר מינוי, הכשרה ותגמול של המבקר הפנימי הראשי, באמצעות תהליכי משאבי האנוש של הארגון.

שיקולים ליישום התקנים

מועצת המנהלים משתפת פעולה עם הנהלה הבכירה על מנת לקבוע מהם המיומנויות והכישורים המקצועיים להם מצפה הארגון ממבקר פנימי ראשי. המיומנויות יכולות להיות מגוונות, בין השאר בהתאם למנדט הביקורת הפנימית, למורכבות ולצרכים הספציפיים של הארגון, לפרופיל הסיכון של הארגון ולענף ולתחום השיפוט בהם פועל הארגון. הכישורים והמיומנויות הרצויים מתועדים בדרך כלל בתיאור התפקיד, וכוללים:

- הבנה מקיפה של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ושל פרקטיקות מובילות של ביקורת פנימית.
- ניסיון בהקמה ובניהול של פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית, על ידי גיוס, העסקה והכשרה של מבקרים פנימיים וסיוע להם בפיתוח המיומנויות הרלוונטיות.
- הסמכה כמבקר פנימי מוסמך (CIA®) או השכלה מקצועית, תעודות והסמכות רלוונטיות אחרות.
- ניסיון מנהיגות.
- ניסיון בענף או במגזר.

למרות שרשימה זו כוללת כישורים מקצועיים ומיומנויות אידיאליים, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי ייבחר על בסיס תכונות או תחומי מומחיות אחרים, אותם ישלימו המיומנויות של חברים אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית, במיוחד כאשר המבקר הפנימי הראשי הגיע לתפקידו מתפקיד, מענף או ממגזר אחרים. במקרים כאמור, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יחבור ויעבוד בשיתוף פעולה עם חברים אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית שהינם בעלי ידע, ויצור קשרים עם אנשים אחרים במקצוע, על מנת לצבור את הניסיון הרלוונטי.

מועצת המנהלים עשויה לסקור ולאשר את תיאור התפקיד של המבקר הפנימי הראשי, על מנת לוודא כי הוא משקף את הכישורים המקצועיים והמיומנויות המצופים.

ראוי כי מועצת המנהלים תעודד את המבקר הפנימי הראשי לבצע באופן מתמיד השתלמויות מקצועיות (CPE), להשתייך לארגונים מקצועיים, להשלים הסמכות מקצועיות, ולאחר הזדמנויות נוספות להתפתחות מקצועית (ר' גם עיקרון 3 הפגנת יכולת והתקנים הקשורים לו).

בהינתן החשיבות של תפקיד המבקר הפנימי הראשי, יש לפתח תוכנית המשכיות/רציפות, על מנת לזהות מועמדים פנימיים או חיצוניים להחלפת המבקר הפנימי הראשי. ראוי שתוכניות כאמור יתאמו לתהליך תכנון ההמשכיות הכולל של הארגון, וישותפו עם מועצת המנהלים ועם ההנהלה הבכירה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- אישור מתועד על-ידי מועצת המנהלים לגבי תיאור התפקיד ו/או המינוי של המבקר הפנימי הראשי, או ראייה אחרת לכך שמועצת המנהלים ביצעה הערכה לגבי הכישרים המקצועיים והמיומנויות הנדרשות לתפקיד המבקר הפנימי הראשי.
- תוכניות ההכשרה המקצועיות של המבקר הפנימי הראשי, וראיות להשלמתן.
- השתתפות מתועדת בארגונים מקצועיים.
- שיחות מתועדות, לגבי תכנון ההמשכיות, עם מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ו/או פונקציית משאבי האנוש של הארגון.

עיקרון 8 פיקוח מועצת המנהלים (הדירקטוריון)

מועצת המנהלים מפקחת על פונקציית הביקורת הפנימית על מנת לוודא את אפקטיביות הפונקציה.

פיקוח מועצת המנהלים חיוני על מנת לאפשר את האפקטיביות הכוללת של פונקציית הביקורת הפנימית. השגת עיקרון זה דורשת תקשורת הדדית ואינטראקטיבית בין מועצת המנהלים ובין המבקר הפנימי הראשי, וכמו כן את תמיכת מועצת המנהלים בכך שהיא מוודאת שפונקציית הביקורת הפנימית מקבלת משאבים מספקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית. בנוסף, מועצת המנהלים מקבלת הבטחה לגבי איכות הביצועים של המבקר הפנימי הראשי ופונקציית הביקורת הפנימית, באמצעות תוכנית הערכה ושיפור האיכות, לרבות סקירה ישירה של תוצאות הערכת האיכות החיצונית על-ידי מועצת המנהלים.

תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש על מנת לקיים את תחומי האחריות הפיקוחיים שלה. ייתכן כי מידע כאמור יידרש באופן פרטני על ידי מועצת המנהלים, או שיהיה בעל ערך למועצת המנהלים בביצוע תחומי האחריות הפיקוחיים שלה, לפי שיקול דעתו של המבקר הפנימי הראשי.

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה על:

- תוכנית העבודה והתקציב של הביקורת הפנימית, לרבות שינויים משמעותיים בהם לאחר מכן (ר' גם תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים (הדירקטוריון) וההנהלה הבכירה, ותקן 9.5 תוכנית עבודת הביקורת הפנימית).
- שינויים אשר יכולים להשפיע על המנדט או כתב האמנה (צ'רטר) (ר' גם תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית ותקן 6.2 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית).
- פגיעה אפשרית באי-תלות (ר' גם תקן 7.1 אי-תלות ארגונית).
- תוצאות שירותי ביקורת פנימית, כולל מסקנות, נושאים, הבטחה, ייעוץ, תובנות וניטור אחר תוצאות (ר' גם תקן 11.3 תקשור תוצרי הביקורת, תקן 14.5 מסקנות מטלת ביקורת, ותקן 15.2 וידוא יישום המלצות או תוכניות פעולה).
- תוצאות התוכנית להבטחת ולשיפור האיכות (ר' תקן 8.3 איכות, תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית, תקן 12.1 הערכת איכות פנימית, ותקן 12.2 מדידת ביצועים).

ייתכנו נסיבות בהן המבקר הפנימי הראשי חולק על ההנהלה הבכירה או על מחזיקי עניין אחרים לגבי ההיקף, הממצאים או היבטים אחרים של מטלת ביקורת, אשר משפיעים על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את אחריותה. במקרים כאמור, המבקר הפנימי הראשי חייב למסור למועצת המנהלים את העובדות והנסיבות, על מנת לאפשר למועצת המנהלים לשקול - האם, בתפקידה הפיקוחי, עליה להתערב מול ההנהלה הבכירה או מחזיקי עניין אחרים.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- תקשורת עם המבקר הפנימי הראשי, על מנת להבין כיצד פונקציית הביקורת הפנימית מממשת את המנדט של הביקורת הפנימית.
- תקשור נקודת המבט של מועצת המנהלים לגבי האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון, על מנת לסייע למבקר הפנימי הראשי בקביעת סדר העדיפויות של הביקורת הפנימית.
- תיאום ציפיות עם המבקר הפנימי הראשי, עבור:
 - התדירות בה מועצת המנהלים רוצה לקבל דיווחים מהמבקר הפנימי הראשי.
 - התבחינים (הקריטריונים) לקביעת הנושאים שיש להעלות לדרג מועצת המנהלים, כגון סיכונים משמעותיים החורגים מהסובלנות לסיכון של מועצת המנהלים.
 - התהליך להעלאת נושאים החשובים למועצת המנהלים.
- השגת הבנה של אפקטיביות תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון, על בסיס תוצרי מטלות הביקורת הפנימית ודיונים עם ההנהלה הבכירה.
- דיון עם המבקר הפנימי הראשי לגבי אי-הסכמות עם ההנהלה הבכירה או מחזיקי עניין אחרים, ומתן תמיכה כנדרש על מנת לאפשר למבקר הפנימי הראשי לממש את תחומי האחריות המוטוים במנדט של הביקורת הפנימית.

הנהלה בכירה

- תקשור נקודת המבט של ההנהלה הבכירה לגבי האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון, על מנת לסייע למבקר הפנימי הראשי בקביעת סדר העדיפויות של הביקורת הפנימית.
- סיוע למועצת המנהלים בהבנת האפקטיביות של תהליכי הממשל, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון.
- עבודה עם מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי על התהליך להעלאת נושאים החשובים למועצת המנהלים.

שיקולים ליישום התקנים

נדרשת תקשורת דו-כיוונית על מנת לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש למימוש תחומי האחריות הפיקוחיים שלה. המבקר הפנימי הראשי רשאי להשתמש במגוון שיטות תקשורת, כגון דיווחים בכתב ובעל פה, מצגות, פגישות רשמיות ודיונים בלתי רשמיים. המבקר הפנימי הראשי רשאי לתעד את ציפיות מועצת המנהלים באופן רשמי במתודולוגיות של הביקורת הפנימית. באופן תקופתי, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יוודא עם מועצת המנהלים שהתדירות, האופי והתוכן של ערוצי התקשורת והדיווח תואמים לציפיות מועצת המנהלים ומסייעים למועצת המנהלים במימוש תחומי האחריות הפיקוחיים שלה.

ראוי שתדירות התקשורת בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי תיקח בחשבון את הצורך לתקשורת במועד לגבי נושאים משמעותיים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יבקש ממועצת המנהלים - מידע לגבי נקודת המבט והציפיות שלה בנוגע להבנה ולפיקוח, לא רק ביחס לניהול הסיכונים הפיננסיים אלא גם ביחס לטווח רחב של סוגיות ביחס לממשל תאגידי וניהול סיכונים לא פיננסיים, כולל, לדוגמה, יוזמות אסטרטגיות, אבטחת סייבר, בריאות ובטיחות, קיימות, חוסן עסקי ומוניטין.

על מנת לזהות את הנושאים אותם המבקר הפנימי הראשי מעלה לדרג שמעל להנהלה הבכירה, ניתן לקבוע תבחינים (קריטריונים) המתארים משמעותיות או מהותיות שחורגים מהסובלנות לסיכון. ראוי כי התבחינים יתייחסו לתהליך לפיו יפעל המבקר הפנימי הראשי, על מנת להעלות את התקשורת מדרג ההנהלה למועצת המנהלים. בדרך כלל, ראוי לדון באי-הסכמות בין המבקר הפנימי הראשי לבין ההנהלה הבכירה יחד עם ההנהלה הבכירה, על מנת לוודא שהמידע המוצג למועצת המנהלים מדויק ומשקף את נקודת המבט של ההנהלה.

בדרך כלל, ישיבות מועצת מנהלים רשמיות יאפשרו תקשורת רשמית לפחות בתדירות רבעונית. בנוסף, לעתים קרובות, המבקר הפנימי הראשי וחברי מועצת המנהלים מתקשרים, כנדרש, בין ישיבות, לפעמים באופן בלתי רשמי

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום ופרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, המתעדים את אופי, נושאי ותדירות הדיונים עם המבקר הפנימי הראשי.
- מצגות שהציג המבקר הפנימי הראשי למועצת המנהלים.
- תקשורת ודיווח של הביקורת פנימית לחברי מועצת המנהלים.
- תיעוד של התבחינים (קריטריונים) לזיהוי נושאים אשר יובאו לתשומת הלב של מועצת המנהלים והתהליך לתקשורת או להעלאת נושאים כאמור.

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך - האם משאבי הביקורת הפנימית מספקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית העבודה של הביקורת הפנימית. אם הם אינם מספקים, המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח אסטרטגיה לקבלת משאבים מספקים, וליידע את מועצת המנהלים לגבי ההשלכות של משאבים בלתי מספקים, לרבות כיצד יטופלו חוסרים במשאבים.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- שיתוף פעולה עם ההנהלה הבכירה על מנת לספק לפונקציית הביקורת הפנימית משאבים מספקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית העבודה של הביקורת הפנימית.
- דיון עם המבקר הפנימי הראשי, לפחות מדי שנה, לגבי הלימת משאבי הביקורת הפנימית, הן מספרית/כמותית והן מבחינת יכולות, על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית העבודה של הביקורת הפנימית.
- שקילת ההשלכות של משאבים בלתי מספקים על המנדט ועל תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית.
- ככל שנקבע כי המשאבים אינם מספקים, פעולה מול ההנהלה הבכירה והמבקר הפנימי הראשי לתיקון מצב זה.

הנהלה בכירה

- פעולה עם מועצת המנהלים על מנת לספק לפונקציית הביקורת הפנימית - משאבים מספקים למימוש מנדט הביקורת הפנימית ולעמידה בתוכנית העבודה הביקורת הפנימית.
- פעולה עם מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי בנושא אי-הלימת המשאבים וכיצד לתקן מצב זה.

שיקולים ליישום התקנים

על מנת לנתח - האם המשאבים הנדרשים מספקים למימוש המנדט ולעמידה בתוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי רשאי לבצע ניתוח פערים בין המשאבים המצויים בפונקציית הביקורת הפנימית, לבין אלה הנדרשים כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית (ר' גם עיקרון 10 ניהול משאבים, והתקנים הקשורים לו). ראוי שהאסטרטגיה של המבקר הפנימי הראשי תספק תוכנית משאבים, אשר יכולה לכלול בקשת תקציב, ותיקח בחשבון אפשרויות לציוות פונקציית הביקורת הפנימית ושימוש בטכנולוגיה על מנת לבצע את השירותים. תוכנית זו יכולה גם לכלול ניתוח עלות-תועלת של הגישות השונות, להצגה למועצת המנהלים.

למרות שבין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי מתקיים דיון ביחס למשאבים לרוב לפחות מדי שנה, במעמד או בסמיכות להצגת תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, קיום דיון רבעוני הינו פרקטיקה מובילה. ראוי כי כחלק מהדיון, יישקלו האפשרויות להשגת ההיקף הרצוי של הביקורת הפנימית, לרבות שימוש במיקור חוץ או במבקרים אורחים, וכן יישום טכנולוגיות על מנת לשפר את היעילות והאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום, פרוטוקולים משיבות ותקשורת בין המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה, אשר מתעדים דיונים לגבי הלימת משאבי הביקורת הפנימית.
- תוכניות משאבים של הביקורת הפנימית, המעידות על היות המשאבים מספקים לעמידה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- בקשות תקציב הנוגעות למשאבים של ביקורת פנימית.
- תיעוד של ניתוח פערים בין תוכנית עבודת הביקורת הפנימית והמשאבים הזמינים.
- תיעוד ניתוח עלות-תועלת.
- תיעוד של אסטרטגיית המשאבים של המבקר הפנימי הראשי.

תקן 8.3 איכות

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח, ליישם ולתחזק תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות, אשר מכסה את כל ההיבטים של פונקציית הביקורת הפנימית. התוכנית כוללת שני סוגים של הערכות:

- הערכות חיצוניות (ר' תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית).
- הערכות פנימיות (ר' תקן 12.1 הערכת איכות פנימית).

לפחות מדי שנה, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את תוצאות הערכת האיכות הפנימית למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה. חובה לדווח תוצאות הערכות איכות חיצוניות עם השלמתן. בשני המקרים, תקשורת כאמור כוללת:

- עמידה בדרישות התקנים ועמידה ביעדי הביצוע מצד פונקציית הביקורת הפנימית.
- אם רלוונטי, ציוד לחוקים ו/או לתקנות הנוגעים לביקורת פנימית.
- אם רלוונטי, תוכניות לטיפול בליקויים ובהזדמנויות לשיפור פונקציית הביקורת הפנימית.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- דיון עם המבקר הפנימי הראשי לגבי תוכנית הבטחת ושיפור האיכות, כמתואר בנושא ד': ניהול פונקציית הביקורת הפנימית.
- אישור יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית, לפחות פעם בשנה (ר' גם תקן 12.2 מדידת ביצועים).
- הערכת האפקטיביות והיעילות של פונקציית הביקורת הפנימית. הערכה כאמור כוללת:

- סקירת יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית, כולל עמידתה בדרישות התקנים, חוקים ותקנות; יכולתה לעמוד במנדט הביקורת הפנימית; והתקדמותה לקראת השלמת תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית.
- התייחסות לתוצאות תוכנית הבטחת ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- קביעת מידת העמידה של פונקציית הביקורת הפנימית ביעדי הביצוע.

הנהלה בכירה

- התייחסות ליעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית.
- שיתוף פעולה עם מועצת המנהלים בהערכה שנתית של המבקר הפנימי הראשי ושל פונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי כי התקשורת של המבקר הפנימי הראשי עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, ביחס לתוכנית הבטחת ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית, תכלול:

- ההיקף, התדירות והתוצאות של הערכות איכות פנימיות וחיצוניות המבוצעות בהנחיית או בסיוע המבקר הפנימי הראשי.
 - תוכניות פעולה אשר מתייחסות לליקויים ולהזדמנויות לשיפור. ראוי כי הפעולות יהיו מוסכמות עם מועצת המנהלים.
 - התקדמות לקראת השלמת הפעולות המוסכמות.
- הערכת האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לקחת בחשבון את:
- רמת התרומה לשיפור תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC).
 - הפריון (פרודוקטיביות) של צוות הביקורת הפנימית (לדוגמה, שעות מתוכננות בהשוואה לשעות בפועל בפרויקטים, או הזמן שהושקע בפרויקטים של ביקורת בהשוואה לזמן האדמיניסטרטיבי).
 - ציות לחוקים ו/או לתקנות של ביקורת פנימית.
 - עלות תועלת של תהליכי ביקורת פנימית.
 - החוזק של מערכות יחסים מקצועיים עם הנהלה הבכירה ומחזיקי עניין אחרים.
 - מדדי ביצוע אחרים (ר' גם תקן 12.2 **מדידת ביצועים**).

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום ופרוטוקולים מיישבות מועצת המנהלים אשר מתעדים דיונים עם המבקר הפנימי הראשי לגבי תוכנית הבטחת ושיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- מצגות ותקשורת/דיווחים אחרים של המבקר הפנימי הראשי, אשר מכסות את תוצאות הערכות האיכות ואת המצב של תוכניות פעולה לטיפול בכל הזדמנות לשיפור.
- ניירות עבודה של תוכנית הבטחת ושיפור האיכות, או ראיות אחרות המעידות על השלמת הפעילויות הקשורות.

תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית להערכת איכות חיצונית, ולדון בתוכנית זו עם מועצת המנהלים. ההערכה החיצונית חייבת להתבצע לפחות פעם בחמש שנים על ידי מעריך או צוות הערכה מוסמך ובלתי-תלוי. ניתן לעמוד בדרישות להערכת איכות חיצונית גם באמצעות הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי.

כאשר בוחרים במעריך או בצוות הערכה בלתי-תלויים, המבקר הפנימי הראשי חייב להבטיח כי לפחות אדם אחד מהמעריכים מחזיק בתעודת מבקר פנימי מוסמך (CIA) בתוקף.

תנאים חיוניים

מועצת המנהלים

- דיון עם המבקר הפנימי הראשי לגבי התוכניות לביצוע הערכת איכות חיצונית של פונקציית הביקורת הפנימית על ידי מעריך או צוות הערכה מוסמך ובלתי-תלוי.
- שיתוף פעולה עם ההנהלה הבכירה ועם המבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע את ההיקף והתדירות של הערכת האיכות החיצונית.
- בעת הגדרת היקף הערכת האיכות החיצונית, התחשבות בתחומי האחריות ובדרישות הרגולטוריות של פונקציית הביקורת הפנימית והמבקר הפנימי הראשי, כפי שאלה מתוארים בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
- סקירה ואישור של תוכנית המבקר הפנימי הראשי לביצוע הערכת איכות חיצונית. אישור כאמור חייב לכלול, כדרישה מינימלית, את הדברים הבאים:
 - היקף ותדירות הערכת האיכות החיצונית.
 - המימוניות ואי-התלות של המעריך החיצוני או צוות ההערכה.
 - הרציונל לבחירה בביצוע הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי, במקום הערכת איכות חיצונית.
- דרישה לקבלת התוצאות המלאות של הערכת האיכות החיצונית או ההערכה העצמית עם תיקוף בלתי-תלוי.
- סקירה ואישור של תוכנית הפעולה של המבקר הפנימי הראשי לטיפול בליקויים שזוהו ובהזדמנויות לשיפור, אם רלוונטי.
- אישור לוחות זמנים להשלמת תוכניות הפעולה ומעקב אחרי התקדמות המבקר הפנימי הראשי.

הנהלה בכירה

- שיתוף פעולה עם מועצת המנהלים ועם המבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע את ההיקף והתדירות של הערכת האיכות החיצונית.
- סקירת תוצאות הערכת האיכות החיצונית, שיתוף פעולה עם המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים, כדי להסכים על תוכניות פעולה אשר מתייחסות לליקויים שזוהו והזדמנויות לשיפור, אם רלוונטי, והסכמה על לוחות זמנים להשלמת תוכניות פעולה.

שיקולים ליישום התקנים

מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי רשאים לקבוע שראוי לבצע הערכה חיצונית בתדירות גבוה יותר מאשר פעם בחמש שנים. ישנן מספר סיבות לשקול סקירה תכופה יותר, כולל שינויים בהנהגה (לדוגמה, ההנהלה הבכירה או המבקר הפנימי הראשי), שינויים משמעותיים במתודולוגיות של הביקורת הפנימית, מיזוג של שתי פונקציות ביקורת פנימית או יותר, או תחלופת צוות משמעותית. בנוסף, ארגונים מסוימים, כגון אלה בענפים הכפופים לאסדרה (רגולציה) רבה, יכולים להעדיף, או להידרש, להגביר את תדירות או היקף הערכות האיכות החיצוניות.

ראוי שהערכת האיכות החיצונית תכלול סקירה מקיפה של נאותות הנושאים הבאים ביחס לפונקציית הביקורת הפנימית:

- עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- המנדט, כתב האמנה (צ'רטר), האסטרטגיה, המתודולוגיות, התהליכים, ניהול הסיכונים, ותוכנית העבודה של הביקורת הפנימית.
- עמידה בדרישות חוקים ו/או תקנות חלים.
- תבחינים (קריטריונים) ומדדים לביצוע, וכן תוצאות הערכות.
- מיומנויות וזהירות מקצועית ראוייה (זמ"ר), כולל שימוש הולם בכלים ובטכניקות, ומיקוד בהתפתחות מתמדת.
- כישורים ומיומנויות, כולל אלה של תפקיד המבקר הפנימי הראשי, כפי שמוגדר על-ידי הארגון בתיאור התפקיד ובפרופיל גיוס העובדים.
- השתלבות בתהליכי הממשל התאגידי של הארגון, כולל מערכות היחסים המקצועיים בין הגורמים המעורבים במיצוב פונקציית הביקורת הפנימית כך שתפעל באופן בלתי-תלוי.
- תרומה לתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון.
- תרומה לשיפור הפעילויות והיכולת של הארגון להשגת יעדיו.
- היכולת לעמוד בציפיות שקבעו מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה, ומחזיקי העניין.

בנוסף לדרישה שלפחות חבר אחד בצוות ההערכה החיצוני יהיה מבקר פנימי מוסמך (CIA), דרישות חשובות נוספות מצוות ההערכה, שיש לקחת בחשבון, כוללות:

- ניסיון וידע לגבי התקנים ולגבי פרקטיקות מובילות של ביקורת פנימית.
 - ניסיון כמבקר פנימי ראשי או דרגה בכירה שוות ערך של ניהול ביקורת פנימית.
 - ניסיון בענף או במגזר בו פועל הארגון.
 - ניסיון קודם בביצוע הערכות איכות חיצוניות.
 - השלמת הכשרה של הערכת איכות חיצונית, המוכרת על ידי לשכת המבקרים הפנימיים IIA.
 - ראיות מצד חברי צוות ההערכה להיעדר ניגוד עניינים שלהם, בפועל או למראית עין.
- ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול פגיעות אפשריות באי-התלות של מעריכים, הנובעות מיחסים מקצועיים עם הארגון - בעבר, בהווה או הצפויים בעתיד, כוח האדם שלו או פונקציית הביקורת הפנימית שלו. אם מעריך פוטנציאלי הוא עובד לשעבר של הארגון, ראוי להעריך את משך התקופה לאורכה היה המעריך בלתי-תלוי. דוגמאות לפגיעות אפשריות כוללות:

- ביקורות חיצוניות של דוחות כספיים.
- סיוע לפונקציית הביקורת הפנימית.
- מערכות יחסים אישיות.
- השתתפות, בעבר או מתוכננת, בהערכות איכות פנימיות.
- שירותי ייעוץ בתהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC); דיווח כספי; או תחומים אחרים.

אנשים ממחלקה אחרת בארגון, על אף שהיא נפרדת מבחינה ארגונית מפונקציית הביקורת הפנימית, אינם נחשבים בלתי-תלויים לצורך ביצוע הערכה חיצונית. באופן דומה, אנשים מארגון קשור (לדוגמה, חברת אם, חברה קשורה או חברה בת באותה קבוצת ישויות או ישות עם תחומי אחריות של פיקוח, השגחה או הבטחת איכות ביחס לארגון הנדון) אינם נחשבים בלתי-תלויים. במגזר הציבורי, פונקציות ביקורת פנימית בישויות נפרדות באותו דרג שלטוני אינן נחשבות בלתי-תלויות אם הן מדווחות לאותו מבקר פנימי ראשי.

הערכות עמיתים הדדיות בין שני ארגונים אינן נחשבות לבלתי-תלויות. אולם, ייתכן כי הערכות שמבוצעות בסבב בין שלושה או יותר ארגונים עמיתים - ארגונים באותו הענף, ארגון אזורי או קבוצת ייחוס אחרת - ייחשבו לבלתי-תלויות. ראוי לנקוט בזהירות על מנת להבטיח כי אי-התלות והאובייקטיביות אינן נפגעות וכי כל חברי הצוות מסוגלים לבצע את תחומי האחריות

שלהם באופן מלא.

הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי, כוללת בדרך כלל:

- הערכה פנימית מקיפה ומתועדת לחלוטין, אשר משתווה לתהליך הערכת האיכות החיצונית במובנים של הערכת העמידה בדרישות התקנים מצד פונקציית הביקורת הפנימית.
- תיקוף על-ידי מעריך איכות או צוות הערכה חיצוני מוסמך ובלתי-תלוי. ראוי שהתיקוף הבלתי-תלוי יקבע כי ההערכה הפנימית נערכה באופן שלם ומדויק.
- קביעת מדדי השוואה (בנצ'מרק), פרקטיקות מובילות, וראיונות עם מחזיקי עניין מרכזיים, כגון חברי מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה וההנהלה התפעולית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן תוכנית המבקר הפנימי הראשי לביצוע הערכת איכות חיצונית נדונה ואושרה על ידי מועצת המנהלים.
- דוח הערכת איכות חיצונית רשמי, שהוכן ותוקף על ידי מעריך מוסמך ובלתי-תלוי.
- מצגות למועצת המנהלים ממעריכים חיצוניים, אשר מקיפות את תוצאות הערכת האיכות החיצונית.
- מצגות המבקר הפנימי הראשי למועצת המנהלים, אשר מקיפות את תוצאות ההערכה החיצונית ואת תוכניות הפעולה, לפי העניין.



נושא ד': ניהול פונקציית הביקורת הפנימית

המבקר הפנימי הראשי אחראי לניהול פונקציית הביקורת הפנימית בהתאם לכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ולתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית. אחריות זו כוללת תכנון אסטרטגי, השגת משאבים ושימוש בהם, בניית יחסים מקצועיים, תקשורת עם מחזיקי עניין, והבטחת ושיפור ביצועי הפונקציה.

מהאדם האחראי לניהול פונקציית הביקורת הפנימית מצופה שיעמוד בדרישות התקנים, לרבות יישום תחומי האחריות המתוארים בנושא זה (ניהול פונקציית הביקורת הפנימית), בין אם האדם מועסק ישירות על ידי הארגון ובין אם הוא התקשר בחוזה באמצעות ספק שירותים חיצוני. הגדרת התפקיד ותחומי האחריות הספציפיים יכולים להשתנות מארגון לארגון. המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל תחומי אחריות מתאימים לאנשי מקצוע מוסמכים אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית, אך האחריותיות (accountability) היסודית שלו נשמרת.

יחסי הדיווח ישיר בין מועצת המנהלים ובין המבקר הפנימי הראשי מאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט שלה (ר' גם תקן 7.1 אי-תלות ארגונית). בנוסף, בדרך כלל, למבקר הפנימי הראשי יש קו דיווח אדמיניסטרטיבי לאדם בדרג הבכיר ביותר בהנהלה הבכירה, כגון המנהל הכללי, כדי לתמוך בפעילויות יומיומיות ולמסד את המעמד והסמכות הנדרשים כדי להבטיח שניתן שיקול דעת נאות לתוצאות שירותי הביקורת הפנימית.

עיקרון 9 תכנון אסטרטגי

המבקר הפנימי הראשי מתכנן באופן אסטרטגי כדי למצב את פונקציית הביקורת הפנימית במעמד שמאפשר לה לממש את המנדט שלה ולהשיג הצלחה לטווח הארוך.

תכנון אסטרטגי דורש מהמבקר הפנימי הראשי להבין את המנדט של הביקורת הפנימית ואת תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון. פונקציית ביקורת פנימית בעלת משאבים ומעמד (מיצוב) נאותים מפתחת ומיישמת אסטרטגיה התומכת בהצלחת הארגון. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי ממסד ומיישם מתודולוגיות כדי להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית ועל-מנת לפתח את תוכנית עבודת הביקורת פנימית.

תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות (GRC)

דרישות

כדי לפתח אסטרטגיה ותוכנית עבודה של ביקורת פנימית אפקטיביים, המבקר הפנימי הראשי חייב להבין את תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות (GRC) של הארגון.

כדי להבין את תהליכי הממשל התאגידי, המבקר הפנימי הראשי חייב לשקול כיצד הארגון:

- קובע יעדים אסטרטגיים ומקבל החלטות אסטרטגיות ותפעוליות.
- מפקח על ניהול סיכונים ובקרה.
- מקדם תרבות אתית.
- מספק ניהול ביצועים אפקטיבי ואחריותיות.
- בונה את פונקציות הניהול והתפעול שלו.
- מתקשר (מדווח) מידע לגבי סיכונים ובקורות ברחבי הארגון.
- מתאם פעילויות ותקשורת בין מועצת המנהלים, גורמים פנימיים וחיצוניים של שירותי הבטחה, וההנהלה.

כדי להבין את תהליכי ניהול הסיכונים והבקרה, המבקר הפנימי הראשי חייב לשקול כיצד הארגון מזהה ומעריך סיכונים משמעותיים ובוחר בתהליכי בקרה מתאימים. דבר זה כולל הבנה כיצד הארגון מזהה ומנהל את תחומי הסיכון המרכזיים הבאים:

- מהימנות ושלמות של מידע פיננסי ותפעולי.
- אפקטיביות ויעילות של פעילויות ותוכניות.
- שמירה על נכסים.
- ציות לחוקים ו/או תקנות.

שיקולים ליישום התקנים

הבנתו של המבקר הפנימי הראשי מתפתחת באמצעות איסוף נרחב של מידע וראייה מקיפה שלו. מקורות מידע כוללים דיונים עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, סקירות של פרוטוקולים ומצגות של מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, תקשורת וניירות עבודה ממטלות ביקורת פנימית, והערכות ודוחות שהושלמו על ידי גורמים אחרים של שירותי הבטחה וייעוץ.

הבנת תהליכי הממשל התאגידי

גראוי שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לעקרונות מובילים של ממשל תאגידי, למסגרות ומודלים בין-לאומיים מקובלים של ממשל תאגידי, ולהנחיות מקצועיות ספציפיות לענף ולמגזר בהם פועל הארגון. על בסיס ידע זה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יזהה אם אחד מאלה יושם בארגון, וראוי שהוא יבחן את הבשלות של תהליכי הממשל התאגידי של הארגון. מבנה הממשל התאגידי, התהליכים והפרקטיקות של הארגון יכולים להיות מושפעים ממאפיינים ארגוניים ייחודיים כגון סוג, גודל, מורכבות, מבנה, ובשלות התהליך, וכן הדרישות החוקיות ו/או הרגולטוריות החלות על הארגון.

המבקר הפנימי הראשי רשאי לסקור את כתבי האמנה של מועצת המנהלים והוועדות, ואת סדרי היום והפרוטוקולים מיישבותיהן, כדי להשיג תובנה נוספת לגבי התפקיד של מועצת המנהלים באשר לממשל התאגידי של הארגון, במיוחד ביחס לקבלת החלטות אסטרטגיות ותפעוליות.

המבקר הפנימי הראשי יכול לשוחח עם אנשים בתפקידי מפתח בממשל התאגידי (לדוגמה, יו"ר מועצת המנהלים, בעל התפקיד הנבחר או הממונה הבכיר ביותר בארגון ממשלתי, מנהל האתיקה הראשי, מנהל משאבי אנוש, קצין הציות הראשי, או מנהל הסיכונים הראשי) כדי לקבל הבנה ברורה יותר לגבי התהליכים ופעילויות ההבטחה של הארגון. המבקר הפנימי הראשי רשאי לסקור את הדוחות ו/או התוצאות של סקירות ממשל תאגידי שהושלמו בעבר, תוך תשומת לב מיוחדת לכל חשש שזוהה.

הבנת תהליכי ניהול סיכונים

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יבין עקרונות, מסגרות ומודלים בין-לאומיים מקובלים של ניהול סיכונים, וכן הנחיות מקצועיות ספציפיות לענף ולמגזר בהם פועל הארגון. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יאסוף מידע כדי להעריך את בשלותם של תהליכי ניהול הסיכונים של הארגון, כולל זיהוי - האם הארגון הגדיר את התיאבון שלו לסיכון ויישם אסטרטגיה ו/או מסגרת לניהול סיכונים. דיונים עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה מסייעים למבקר הפנימי הראשי בהבנת נקודת המבט וסדרי העדיפויות שלהם בנוגע לניהול הסיכונים של הארגון.

כדי לאסוף מידע על סיכון, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יסקור סקרי סיכונים שהושלמו לאחרונה ותקשור/דיווח לגביהם שהופץ על-ידי הנהלה הבכירה והנהלה התפעולית, האחראים לניהול הסיכונים, מבקרים חיצוניים, רגולטורים, וגורמים פנימיים וחיצוניים אחרים של שירותי הבטחה.

הבנת תהליכי בקרה

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ילמד ויכיר מסגרות בקרה בין-לאומיות מקובלות, וישקול את אלה שבשימוש הארגון. עבור כל יעד ארגוני שזוהה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפתח וישמר הבנה רחבה של תהליכי הבקרה של הארגון והאפקטיביות שלהם. המבקר הפנימי הראשי רשאי לפתח מטריצת סיכונים ובקורות כלל-ארגונית, כדי:

- לתעד סיכונים שזוהו אשר עלולים להשפיע על היכולת להשיג יעדים ארגוניים.
- לציין את החשיבות היחסית של סיכונים.
- להבין את בקורות המפתח בתהליכים ארגוניים.
- להבין אילו בקורות נסקרו לצורך בחינת התאמתן לתכנון, והוגדרו כפועלות לפי המצופה.

הבנה מעמיקה של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון מאפשרת למבקר הפנימי הראשי לזהות ולתעדף הזדמנויות למתן שירותי ביקורת פנימית, אשר עשויים להגביר את הצלחת הארגון. ההזדמנויות שזוהו מהוות בסיס לאסטרטגיה ולתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד התחקור, האיסוף, הסקירה וההתייחסות מצד המבקר הפנימי הראשי לגבי מסגרות ותהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) בשימוש הארגון, כולל:
 - כתבי האמנה של מועצת המנהלים והוועדות, אשר מתארים את ציפיות הממשל התאגידי של הארגון.
 - הערכה של חוקים, תקנות, ודרישות נוספות, הקשורים לתהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- סקירה של סדרי יום ופרוטוקולים משיבות מועצת המנהלים, המתעדים דיונים לגבי תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון, לרבות האסטרטגיות, הגישות והפיקוח על כל אחד מאלה.
- פרוטוקולים משיבות או תרשומות מדיונים בין המבקר הפנימי הראשי לבין האנשים בארגון שהינם בעלי תפקידים בממשל תאגידי ובניהול סיכונים.

- סקירה של הצהרת/הגדרת התיאבון לסיכון של הארגון, או תקשורת מתועדת עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה לגבי התיאבון לסיכון והסובלנות לסיכון של הארגון.
- תיעוד של הכשרה או הדרכה שניתנו לצוות הביקורת הפנימית בנוגע לתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הארגון.
- סקירה של אסטרטגיות עסקיות ותוכניות עסקיות.
- סקירה של תקשורת/הודעות שהתקבלו מרגולטורים.
- הבנה מוכחת של מטריצת הסיכונים והבקורות של הארגון.

תקן 9.2 אסטרטגיית הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח וליישם אסטרטגיה עבור פונקציית הביקורת הפנימית, אשר תומכת ביעדי האסטרטגיה ובהצלחת הארגון, ואשר תואמת לציפיות מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ומחזיקי עניין מרכזיים אחרים.

אסטרטגיית ביקורת פנימית היא תוכנית פעולה שנועדה להשיג יעד ארוך טווח או כולל. אסטרטגיית הביקורת הפנימית חייבת לכלול חזון, יעדים אסטרטגיים ויוזמות תומכות עבור פונקציית הביקורת הפנימית. אסטרטגיית ביקורת פנימית מסייעת להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית לקראת מימוש המנדט של הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור, באופן תקופתי, יחד עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, את אסטרטגיית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

כדי לפתח את החזון והיעדים האסטרטגיים של אסטרטגיית הביקורת הפנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יחל בהתייחסות לאסטרטגיית הארגון ויעדיו ובציפיות מועצת המנהלים והנהלה הבכירה. המבקר הפנימי הראשי רשאי גם לשקול את סוגי השירותים שיש לבצע ואת הציפיות של מחזיקי עניין אחרים להם פונקציית הביקורת הפנימית מספקת שירותים, כמוסכם בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.

החזון מתאר את המצב העתידי הרצוי של פונקציית הביקורת הפנימית, לדוגמה בשלוש עד חמש השנים הבאות, ומספק הכוונה כדי לסייע לפונקציה במימוש המנדט שלה. החזון מיועד גם להוות השראה למבקרים פנימיים להמשיך ולהשתפר. היעדים האסטרטגיים מגדירים מטרות בנות השגה לשם השגת החזון. היוזמות התומכות מתוות טקטיקות וצעדים ספציפיים יותר להשגת כל יעד אסטרטגי.

גישה אחת לפיתוח אסטרטגיה היא זיהוי וניתוח של החוזקות, החולשות, ההזדמנויות והאיומים (SWOT) של פונקציית הביקורת הפנימית - יישום שנועד לקבוע דרכים לשיפור הפונקציה. גישה נוספת היא ביצוע ניתוח פערים (gap analysis) בין המצב הנוכחי (המצב המצוי) והמצב הרצוי של פונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי כי היוזמות התומכות באסטרטגיה יכללו:

- הזדמנויות שסייעו למבקרים פנימיים לפתח את היכולות שלהם.
- הכנסת ויישום טכנולוגיה, כאשר היא משפרת את אפקטיביות ויעילות פונקציית הביקורת הפנימית.
- הזדמנויות לשיפור פונקציית הביקורת הפנימית ככלל.

כאשר המבקר הפנימי הראשי קובע את היעדים האסטרטגיים ואת היוזמות התומכות, ראוי שהפעולות לביצוע יתועדפו ושיוגדרו להן תאריכי יעד.

ראוי שאסטרטגיית הביקורת הפנימית תותאם בכל מקרה של שינוי ביעדים האסטרטגיים של הארגון או בציפיות של מחזיקי העניין. גורמים, אשר יכולים להניע סקירה תכופה יותר של אסטרטגיית הביקורת הפנימית, כוללים:

- שינויים באסטרטגיה הארגונית או בבשלות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC).
- שינויים במדיניות ובנוהלי הארגון או בחוקים ו/או בתקנות החלים על הארגון.
- שינויים בחברי מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, או המבקר הפנימי הראשי.
- תוצאות של הערכות פנימיות וחיצוניות של פונקציית הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי רשאי לתכנן לוח זמנים ליישום אסטרטגיית הביקורת הפנימית ומדדי הביצוע הקשורים (ר' גם תקן 12.2 מדידת ביצועים). ראוי שהסקירה התקופתית של אסטרטגיית הביקורת הפנימית תכלול דיון עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, לגבי התקדמות פונקציית הביקורת הפנימית באשר ליוזמות.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- אסטרטגיית ביקורת פנימית מתועדת, לרבות חזון, יעדים אסטרטגיים ויוזמות תומכות.
- פרוטוקולים או תכתובות מפגישות עם מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ו/או מחזיקי עניין אחרים, בהן נדונו ציפיות.
- תרשומות (תיעוד) אשר מציגים את המידע והניתוח שהובילו לאסטרטגיה.
- מתודולוגיות ביקורת פנימית ליצירת וסקירת אסטרטגיית הביקורת הפנימית ומעקב (ניטור) אחר יישומה.
- תוצאות של הערכה עצמית תקופתית או סקירות אחרות של ההתקדמות ביוזמות.

תקן 9.3 מתודולוגיות

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מתודולוגיות כדי להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית, באופן שיטתי ומוסדר, ליישם את אסטרטגיית הביקורת הפנימית, לפתח את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ולעמוד בדרישות התקנים. המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך את האפקטיביות של המתודולוגיות ולעדכן אותן ככל שנדרש, כדי לשפר את פונקציית הביקורת הפנימית ולהגיב לשינויים משמעותיים המשפיעים על הפונקציה. המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למבקרים פנימיים - הכשרה לגבי המתודולוגיות (ר' גם עיקרון 13 **תכנון באפקטיביות את מטלות הביקורת**, עיקרון 14 **בצע את מטלת הביקורת**, ועיקרון 15 **דווח את תוצרי מטלת הביקורת** ונטר אחר יישום תוכנית הפעולה, והתקנים הקשורים להם).

שיקולים ליישום התקנים

הצורה, התוכן, רמת הפירוט ומידת התיעוד של המתודולוגיות עשויים להשתנות בהתאם לגודל, למבנה, למורכבות, לציפיות הענפיות/הרגולטוריות, ולבשלות של הארגון ופונקציית הביקורת הפנימית. מתודולוגיות יכולות להתקיים כמסמכים פרטניים (כגון נוהל עבודה רגיל) או להיות מקובצות ב'מדריך' (manual) ביקורת פנימית, או משולבות בתוכנה לניהול ביקורת פנימית. מתודולוגיות של ביקורת פנימית מוסיפות על התקנים באמצעות מתן הוראות ותבחינים (קריטריונים) ספציפיים אשר מסייעים למבקרים פנימיים ביישום התקנים ובביצוע השירותים באופן איכותי. בנוסף, מתודולוגיות של ביקורת פנימית מתארות תהליכים ונהלים לתקשור, טיפול בעניינים תפעוליים ואדמיניסטרטיביים ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 14.3 הערכת הממצאים, תקן 14.5 מסקנות מטלת ביקורת, ותקן 15.2 וידוא יישום המלצות או תוכניות פעולה).

מתודולוגיות מתועדות אשר ככל הנראה יידרשו ליישום האסטרטגיה, להשגת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ולעמידה בתקנים, כוללות את גישת פונקציית הביקורת הפנימית לעניינים הבאים:

- הערכת סיכונים לארגון ולכל מטלת ביקורת.
- פיתוח ועדכון תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- קביעת האיזון בין מטלות הבטחה וייעוץ.
- תיאום עם נותני שירותי הבטחה פנימיים וחיצוניים.
- ניהול נותני שירותים חיצוניים, כאשר נעשה בהם שימוש.
- ביצוע מטלות ביקורת פנימית.
- תקשורת במהלך כל שירותי הביקורת הפנימית.
- שמירה ושחרור רשומות מטלות ביקורת ומידע אחר, בהתאם להנחיות הארגון ולדרישות רלוונטיות (רגולטוריות או אחרות).
- מעקב ואישור יישום המלצות המבקרים הפנימיים או תוכניות הפעולה של ההנהלה.
- הבטחת האיכות ושיפור פונקציית הביקורת הפנימית.
- פיתוח מדדי ביצועים כדי להעריך את ההתקדמות לקראת השגת היעדים.
- ביצוע שירותים נוספים שצוינו במנדט של הביקורת הפנימית.

יש לסקור את האפקטיביות של מתודולוגיות הביקורת הפנימית במהלך הערכות האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית. הסיבות לעדכון המתודולוגיות שנקבעו, כוללות שינויים משמעותיים בתקנים ובהנחיות המקצועיים של הביקורת הפנימית, בדרישות חוקיות ו/או רגולטוריות, בטכנולוגיה, ובגודל או הרכב המחלקה. שינוי של המבקר הפנימי הראשי או יו"ר מועצת המנהלים עשוי גם הוא לדרוש סקירה ועדכון של מתודולוגיות הביקורת הפנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של תוכנת מחשב המשלבת מתודולוגיות.
- סדרי יום ופרוטוקולים משיבות, הודעות דוא"ל, הצהרות חתומות, תוכניות הדרכה, או תיעוד דומה, המעידים על תקשורת עם אנשי הביקורת הפנימית לגבי מתודולוגיות של ביקורת פנימית.
- תיעוד של סקירות איכות של עבודת הביקורת, המעידים כי פועלים על פי המתודולוגיות.
- הערות שוליים או הערות סיום במתודולוגיות או ב'מדריך' הביקורת הפנימית אשר מפנות לתקן אליו מתייחס התוכן.
- תיעוד של עדכונים במתודולוגיות.

תקן 9.4 תוכנית עבודת הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב ליצור תוכנית עבודה של הביקורת הפנימית אשר תומכת בהשגת יעדי הארגון.

המבקר הפנימי הראשי חייב לבסס את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית על הערכה מתועדת של האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון. הערכה זו חייבת להיות מבוססת על משוב/מידע ממועצת המנהלים ומהנהלה הבכירה, וכן על הבנתו של המבקר הפנימי הראשי לגבי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון. ההערכה חייבת להתבצע לפחות מדי שנה.

תוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבת:

- לשקול את מנדט הביקורת הפנימית ואת כל מגוון שירותי הביקורת הפנימית המוסכמים.
- לציין שירותי ביקורת פנימית אשר תומכים בהערכה ושיפור של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון.
- לשקול כיסוי של ממשל טכנולוגיות מידע, סיכון למעילות והונאות, האפקטיביות של תוכניות הציות והאתיקה של הארגון, ותחומים אחרים בסיכון גבוה.
- לזהות את משאבי האנוש, המשאבים הפיננסיים, והמשאבים הטכנולוגיים הנדרשים למימוש התוכנית.
- להיות דינמית ומעודכנת במועד בתגובה לשינויים בעסקי הארגון, בסיכונים, בפעילות, בתוכניות, במערכות, בבקורות, ובתרבות הארגונית.

המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולשנות את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית ככל הנדרש, ולתקשר (לדווח) במועד למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה על:

- השפעתן של מגבלות כלשהן במשאבים על כיסוי הביקורת הפנימית.
- הרצינות בגינה תוכנית העבודה אינה כוללת מטלת הבטחה בתחום או בפעילות בסיכון גבוה.
- דרישות סותרות לשירותים בין מחזיקי עניין מרכזיים, כגון בקשות בעדיפות גבוהה על-בסיס סיכונים פורצים ובקשות להחליף מטלות הבטחה מתוכננות במטלות ייעוץ.
- מגבלות על היקף או הגבלות על גישה למידע.

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון, עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, לרבות שינויי ביניים משמעותיים. תוכנית העבודה ושינויים משמעותיים בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבים להיות מאושרים על ידי מועצת המנהלים.

שיקולים ליישום התקנים

תקן זה דורש השלמה של הערכת סיכונים לרוחב כל הארגון, לפחות מדי שנה, כבסיס לתוכנית. אולם, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתעדכן באופן שוטף במידע על סיכונים, ויעדכן את הערכת הסיכונים ותוכנית עבודת הביקורת הפנימית בהתאם. אם סביבת הארגון דינמית, ייתכן שיהיה צורך בעדכון תוכנית עבודת הביקורת הפנימית בתדירות של כל שישה חודשים, רבעון או אפילו מדי חודש. ראוי לשקול את הגודל, המורכבות וסוג השינויים המתרחשים בארגון ביחס לבשלות של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון, כאשר קובעים את רמת המאמץ ההולמת לעדכון הערכת הסיכון.

גישה אחת להכנת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית היא לארגן יחידות אפשריות (פוטנציאליות) לביקורת בארגון ב"עולם הביקורת", כדי לסייע לזיהוי ולהערכת סיכונים. עולם הביקורת שימושי ביותר כאשר הוא מבוסס על הבנה של יעדי הארגון והיזמות האסטרטגיות, וכאשר הוא מותאם למבנה הארגון או למסגרת הסיכונים. יחידות פוטנציאליות לביקורת יכולות לכלול יחידות עסקיות, תהליכים, תוכניות ומערכות. המבקר הפנימי הראשי יכול לייחס את אותן יחידות ארגוניות לסיכוני מפתח, כהכנה להערכת סיכונים מקיפה ולזיהוי של כיוונו ההבטחה בכלל הארגון. תהליך זה מאפשר למבקר הפנימי הראשי לתעדף את הסיכונים אותם יש להמשיך בהערכתם במהלך מטלות ביקורת פנימית.

כדי לשאוף להבטיח כי עולם הביקורת והערכת הסיכונים מכסים את סיכוני המפתח של הארגון, ראוי שפונקציית הביקורת הפנימית תסקור ותתקף באופן בלתי-תלוי את סיכוני המפתח שזוהו במערכת ניהול הסיכונים של הארגון. פונקציית הביקורת הפנימית צריכה להסתמך על מידע מההנהלה לגבי סיכונים, רק אם היא הסיקה שתהליכי ניהול הסיכונים של הארגון הינם אפקטיביים.

כדי להשלים את הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול גם יעדים ואסטרטגיות - לא רק ברמת הארגון הרחב אלא גם ברמת היחידות הספציפיות הפוטנציאליות לביקורת. בנוסף, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ייתן את הדעת לסיכונים - כגון אלה הקשורים לאתיקה, למעילות והונאות, לטכנולוגיות מידע, ליחסים עם צדדים שלישיים, ולא-ציות לדרישות רגולטוריות - אשר יכולים להיות קשורים ביותר מיחידה עסקית או תהליך אחד, ואשר יכולים לדרוש הערכה מורכבת יותר.

כדי לתמוך בהערכת סיכונים זו, המבקר הפנימי הראשי יכול לאסוף מידע ממטלות ביקורת פנימית שהושלמו לאחרונה ומדיונים עם חברי מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה (ר' גם תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקרה, ותקן 11.3 תקשור תוצרי הביקורת). המבקר הפנימי הראשי רשאי ליישם מתודולוגיה להערכת סיכונים מתמשכת. יש להתייחס לסיכונים לא רק במובן של השפעות שליליות וחסימים להשגת היעדים, אלא גם במובן של הזדמנויות המשפרות את יכולת הארגון להשיג את יעדיו.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפתח תהליך לזיהוי והערכה של סיכונים משמעותיים, חדשים ופורצים אשר יש לשקול אותם לשם כיווניים בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית. לדוגמה, מגבלות במשאבים עלולות לעשות זאת בלתי אפשרי עבור פונקציית הביקורת הפנימית - להעריך מדי שנה כל סיכון בעולם הביקורת. במקרים כאלה, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יצטרך להגביר את ההסתמכות על מקורות מידע ביחס לסיכונים, כגון הערכות סיכונים של ההנהלה, פגישות עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, ותוצרי מטלות ביקורת קודמות ועבודת ביקורת אחרת.

כדי לפתח את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי שוקל את רמת הסיכון שזוהה לרוחב כל אחת מהיחידות הפוטנציאליות לביקורת, בהשוואה לרמת האפקטיביות הידועה של הבקורות. גורמים נוספים שמשפיעים על תוכנית עבודת הביקורת הפנימית הם בקשות מצד מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, כיוונו ההבטחה הצפוי בכלל הארגון, מטלות ביקורת הנדרשות על פי חוקים ו/או תקנות, ויכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית להסתמך על עבודתם של נותני שירותי הבטחה אחרים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתכנן להעריך מחדש את ההסתמכות באופן תקופתי.

בפיתוח תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול את הנושאים הבאים:

- מטלות ביקורת הנדרשות על פי חוקים או תקנות.
- מטלות ביקורת חיוניות למשימת הארגון או לאסטרטגיה שלו.
- תחומים ופעילויות עם רמות סיכון משמעותיות.
- האם קיים כיוונו מספק מצד נותני שירותי ההבטחה לכל הסיכונים המשמעותיים.
- בקשות ליעוץ ובקשות אד-הוק.

- הזמן והמשאבים הנדרשים עבור כל מטלת ביקורת פוטנציאלית.
- היתרונות הפוטנציאליים של כל מטלת ביקורת לארגון, כגון הפוטנציאל של מטלת הביקורת לתרום לשיפור הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון.

בקביעת לוח הזמנים למטלות ביקורת פנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול את:

- סדר העדיפויות התפעולי של הארגון.
- לוחות הזמנים של מטלות ביקורת חיצונית וסקירות רגולטוריות.
- הכישורים והזמינות של מבקרים פנימיים.
- יכולת הגישה לפעילות המבוקרת.

ראוי שתוכנית עבודת הביקורת הפנימית המוצעת תכלול את:

- המשאבים והשעות הזמינים למטלות ביקורת, בהשוואה לפעילויות אדמיניסטרטיביות אחרות ופעילויות מחוץ לביקורת, או יוזמות הממוקדות בשיפור פונקציית הביקורת הפנימית.
- רשימת מטלות הביקורת המוצעות והניתוח הנוגע בכך, תוך ציון המידה בה מטלות הביקורת הינן:

- הבטחה או ייעוץ.

- ממוקדות במחלקות, יחידות, או יעדים מסוימים של הארגון.

- התייחסות בעיקר ליעדים פיננסיים, ציות, תפעוליים, אבטחת סייבר, או אחרים.

- הרציונל לבחירת כל מטלת ביקורת מוצעת; לדוגמה, משמעותיות הסיכון, נושא או מגמה ארגוניים (סיבת השורש), דרישה רגולטורית, או הזמן שחלף מאז מטלת הביקורת האחרונה.
- התכלית הכללית וההיקף הראשוני של כל מטלת ביקורת מוצעת.
- שיעור (אחוז) השעות שיש לשריין (רזרבה) לצורך אירועים בלתי צפויים ובקשות אד הוק.
- המקבץ הבא של מטלות ביקורת שהיו מבוצעות אם היו משאבים נוספים זמינים. דיון לגבי מטלות ביקורת אלה עשוי לסייע למועצת המנהלים בהערכת הנאותות של המשאבים הזמינים לפונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי, מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה יסכימו על התבחינים (הקריטריונים) המגדירים את השינויים המשמעותיים אשר דורשים עדכון של תוכנית עבודת הביקורת. ראוי לשלב את התבחינים המוסכמים והתהליך המוסכם במתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית. דוגמאות לשינויים משמעותיים כוללות ביטול או דחייה של מטלות ביקורת הקשורות לסיכונים משמעותיים או ליעדים אסטרטגיים חיוניים. אם מתעוררים סיכונים אשר מחייבים עדכון של התוכנית לפני שניתן יהיה לקבוע דיון רשמי עם מועצת המנהלים, ראוי ליידע מיידית את מועצת המנהלים לגבי השינויים, וראוי שיינתן אישור רשמי בהקדם האפשרי.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית עבודת ביקורת פנימית מאושרת.
- הערכה ותיעודף מתועדים של סיכונים, לרבות התשומות/המידע עליהן מבוססת התוכנית.
- פרוטוקולים מפגישות בהן המבקר הפנימי הראשי דן, יחד עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, לגבי עולם הביקורת, הערכת סיכונים כלל-ארגונית, תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, והתבחינים (הקריטריונים) והתהליך המוסכם לטיפול בשינויים משמעותיים בתוכנית.
- תרשומות המתעדות דיונים לאיסוף מידע על מנת ליידע את הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית ואת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

- רשימה מתועדת של האנשים להם הופצה תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- מתודולוגיות מתועדות להערכת סיכונים כלל-ארגונית והתהליך המוסכם לטיפול בשינויים משמעותיים.

תקן 9.5 תיאום והסתמכות

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתאם עם נותני שירותי הבטחה פנימיים וחיצוניים, ולשקול הסתמכות על עבודתם. תיאום שירותים ממזער כפילות מאמצים, מדגיש פערים בכיסוי סיכונים מפתח, ומשפר את הערך המוסף הכולל של נותני השירותים.

אם המבקר הפנימי הראשי אינו יכול להשיג רמת תיאום נאותה, המבקר הפנימי הראשי חייב להעלות כל חשש מול ההנהלה הבכירה, ובמידת הצורך, מול מועצת המנהלים.

כאשר פונקציית הביקורת הפנימית מסתמכת על עבודתם של נותני שירותי הבטחה אחרים, המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את הבסיס להסתמכות זו, ונותר אחראי למסקנות אליהן הגיעה פונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפתח מתודולוגיה להערכת נותני שירותי הבטחה וייעוץ אחרים, אשר כוללת בסיס להסתמכות על עבודתם. ראוי כי ההערכה תיקח בחשבון את התפקידים, תחומי האחריות, אי התלות הארגונית, הכשירות והאובייקטיביות של נותני השירות, וכמו כן את הזהירות המקצועית הראויה (זמ"ר) החלה על עבודתם. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבין את היעדים, ההיקף, ותוצאות העבודה שבוצעה.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יזהה את נותני שירותי הבטחה והייעוץ של הארגון באמצעות תקשורת עם ההנהלה הבכירה וסקירת מבנה הדיווח הארגוני וסדרי היום או הפרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים. נותני שירותי הבטחה וייעוץ פנימיים כוללים פונקציות אשר יכולות לדווח אל ההנהלה הבכירה או מהוות חלק ממנה, כגון ציות, סביבה, בקרה פיננסית, בטיחות וגיהות, אבטחת מידע, משפטיות, ניהול סיכונים, והבטחת איכות. נותני שירותי הבטחה חיצוניים יכולים לדווח להנהלה הבכירה, למחזיקי עניין חיצוניים, או למבקר הפנימי הראשי.

דוגמאות לתיאום כוללות:

- סנכרון האופי, ההיקף והתזמון של העבודה המתוכננת.
- ביסוס הבנה משותפת של טכניקות, שיטות ומינוח של הבטחה.
- מתן גישה הדדית לתוכניות העבודה והדוחות.
- שימוש במידע של ההנהלה לגבי ניהול סיכונים, כדי לספק הערכות סיכונים משותפות.
- יצירת מרשם סיכונים (או רשימת סיכונים) משותף.
- שילוב תוצאות עבור דיווח משותף.

תהליך תיאום פעילויות ההבטחה משתנה מארגון לארגון, מבלתי-רשמי בארגונים קטנים ועד לרשמי ומורכב בארגונים גדולים או כאלה הכפופים לרגולציה רבה. המבקר הפנימי הראשי שוקל את הדרישות לסודיות של הארגון, לפני שהוא נפגש עם נותני השירותים השונים, כדי לאסוף את המידע החיוני לתיאום השירותים. לעתים קרובות, נותני השירותים משתפים את היעדים, ההיקף, והתזמון של מטלות ביקורת קרובות, ואת התוצאות של מטלות ביקורת קודמות. נותני השירותים גם דנים בפוטנציאל ההסתמכות זה על עבודתו של זה.

שיטה אחת לתיאום כיסוי הבטחה היא ליצור מפת הבטחה, או מטריצה של הסיכונים של הארגון, ונותני שירותי ההבטחה הפנימיים והחיצוניים המכסים סיכונים אלה. מפת ההבטחה מקשרת קטגוריות סיכון משמעותיות שזוהו עם מקורות רלוונטיים של הבטחה, ומספקת הערכה של רמת ההבטחה לכל קטגוריית סיכון. מכיוון שהמפה מקיפה, היא חושפת פערים וכפילויות בכיסוי ההבטחה, ומאפשרת למבקר הפנימי הראשי להעריך את היות שירותי ההבטחה מספקים בכל תחום סיכון. ניתן לדון בתוצאות עם נותני שירותי ההבטחה האחרים, כך שהצדדים יוכלו להגיע להסכמה לגבי אופן תיאום הפעילויות. בגישת הבטחה משולבת, המבקר הפנימי הראשי מתאם את מטלות ההבטחה של פונקציית הביקורת הפנימית עם המטלות של נותני שירותי הבטחה אחרים, כדי להפחית את התדירות והיתירות (הכפילות) של מטלות ביקורת, ובכך למקסם את יעילות כיסוי ההבטחה.

המבקר הפנימי הראשי רשאי לבחור בהסתמכות על עבודתם של נותני שירותים אחרים מסיבות שונות, כגון: הערכת תחומי התמחות מחוץ למומחיות של פונקציית הביקורת הפנימית, הפחתת כמות הבדיקות הנדרשות כדי להשלים מטלת ביקורת, והגברת כיסוי הסיכונים מעבר למשאבים של פונקציית הביקורת הפנימית.

כדי לקבוע - האם פונקציית הביקורת הפנימית רשאית להסתמך על עבודתו של נותן שירותים אחר, ראוי שהמתודולוגיה את הדברים הבאים ביחס לנותן השירותים:

- ניגודי עניינים אפשריים או בפועל, והאם ניתן גילויים בגין כך.
- יחסי דיווח וההשפעות האפשריות של הסדר זה.
- הרלוונטיות והתוקף של ניסיון מקצועי, כישורים מקצועיים, והסמכות.
- המתודולוגיה והזהירות המקצועית הראויה (זמ"ר) שיושמו בתכנון, פיקוח, תיעוד וסקירת העבודה.
- ממצאים ומסקנות, והאם הם סבירים ומבוססים על ראיות מספקות, מהימנות ורלוונטיות.

לאחר הערכת עבודתו של נותן שירותי הבטחה אחר, המבקר הפנימי הראשי רשאי לקבוע שפונקציית הביקורת הפנימית אינה יכולה להסתמך על העבודה. מבקרים פנימיים רשאים לבחון מחדש את העבודה ולאסוף מידע נוסף או לבצע שירותי הבטחה באופן בלתי-תלוי.

אם פונקציית הביקורת הפנימית מתכוונת להסתמך על עבודתו של נותן שירותי הבטחה אחר על בסיס מתמשך או ארוך-טווח, ראוי כי הצדדים יתעדו את מערכת היחסים והמפרטים המוסכמים עבור ההבטחה שתסופק, ואת הבדיקות והראיות הנדרשות כדי לתמוך בהבטחה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תקשורת לגבי תפקידי הבטחה וייעוץ ותחומי אחריות מובהקים, אשר יכולים להיות מתועדים ברישומים מפגישות עם נותני שירותים פרטניים של הבטחה וייעוץ או בפרוטוקולים של פגישות עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה.
- מפות הבטחה ו/או תוכניות הבטחה משולבות, המזהות איזה נותן שירותים אחראי לשירותי ההבטחה בכל תחום.
- תיעוד ויישום של המתודולוגיה המשמשת לקבוע - האם ניתן להסתמך על עבודתו של נותן שירותים.
- הסכמים מתועדים עם נותני שירותי הבטחה אחרים, המאשרים את המפרטים של שירותי ההבטחה שהם יבצעו.

עיקרון 10 ניהול משאבים

המבקר הפנימי הראשי מנהל משאבים כדי ליישם את האסטרטגיה של פונקציית הביקורת הפנימית ולממש את תוכנית העבודה והמנדט שלה.

ניהול משאבים דורש השגה והקצאה אפקטיביים של משאבים פיננסיים, משאבי אנוש, ומשאבים טכנולוגיים. על המבקר הפנימי הראשי להשיג את המשאבים הנדרשים למימוש תחומי האחריות של הביקורת הפנימית, ולהקצות את המשאבים בהתאם למתודולוגיות שנקבעו עבור פונקציית הביקורת הפנימית.

תקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לנהל את המשאבים הפיננסיים של פונקציית הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תקציב המאפשר הצלחה ביישום אסטרטגיית הביקורת הפנימית ומימוש תוכנית העבודה. התקציב כולל את המשאבים הנדרשים עבור פעילות הפונקציה, לרבות הדרכה ורכישת טכנולוגיה וכלים. המבקר הפנימי הראשי חייב לנהל את הפעילויות היומיומיות של פונקציית הביקורת הפנימית באפקטיביות וביעילות, ובהתאם לתקציב.

המבקר הפנימי הראשי חייב להביא את התקציב לאישור מועצת המנהלים. המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר/ לדווח מיידי למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה - את ההשלכות של משאבים פיננסיים בלתי מספקים.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפעל לפי תהליכי התקציב שנקבעו על ידי הארגון. בין אם פונקציית הביקורת הפנימית מתבצעת במיקור פנים או במיקור חוץ, עדיין ראוי שתקציב נאות יאושר על ידי מועצת המנהלים.

באופן תקופתי, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יסקור את התקציב המתוכנן בהשוואה לתקציב בפועל, וינתח את הבדלים משמעותיים על מנת לקבוע האם נדרשות התאמות. התקציב יכול לכלול עתודות לשינויים בלתי צפויים (בצ"ם) אך נדרשים בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית. אם התקציב של פונקציית ביקורת נקבע במסגרת תקציב גדול (נרחב) יותר המנוהל על ידי מחלקה, יחידה עסקית או רשות אחרת, עדיין ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבין את היקף הכספים המוקצים לפונקציית הביקורת הפנימית, יעקוב אחרי הוצאות, וינטר את היות המשאבים הפיננסיים שיושמו בפונקציית הביקורת הפנימית מספקים.

אם נדרשים משאבים משמעותיים נוספים בשל נסיבות בלתי צפויות, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון מיידי בנסיבות אלה עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של תוכנית עבודת הביקורת הפנימית אל מול התקציב, התחזית, וההוצאות בפועל.
- פרוטוקולים של פגישות, בהן המבקר הפנימי הראשי דן בתקציב הביקורת הפנימית - עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן נדון התקציב של פונקציית הביקורת הפנימית ואישורו.

תקן 10.2 ניהול משאבי אנוש

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד גישה לגיוס, פיתוח ושימור מבקרים פנימיים בעלי הכישרים המקצועיים הנדרשים כדי ליישם בהצלחה את אסטרטגיית הביקורת הפנימית ולממש את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב לשאוף לוודא כי משאבי האנוש נאותים, מספקים, ומוקצים באפקטיביות, כדי לממש את תוכנית העבודה המאושרת של הביקורת הפנימית. המונח 'נאותים' מתייחס לתמהיל הידע, המיומנויות והיכולות; המונח 'מספקים' מתייחס לכמות המשאבים; והמונח 'מוקצים באפקטיביות' מתייחס להקצאת משאבים למימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית באופן מיטבי.

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר (לדווח) למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה בנוגע להיות משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית נאותים ומספקים. אם לפונקציה חסרים משאבי אנוש הנאותים והמספקים על מנת לעמוד בתוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לקבוע כיצד להשיג את המשאבים או לדווח במועד למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה על השפעת המגבלות (ר' גם תקן 8.2 מתודולוגיות).

המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך את היכולות של כל אחד מהמבקרים הפנימיים בפונקציית הביקורת הפנימית ולעודד התפתחות מקצועית. המבקר הפנימי הראשי חייב לשתף פעולה עם מבקרים פנימיים, כדי לסייע להם לפתח את היכולות הפרטניות שלהם, באמצעות הדרכה/הכשרה, משוב מהממונה עליהם ו/או חונכות (מנטורינג) (ר' גם תקן 3.1 יכולת).

שיקולים ליישום התקנים

יִראוי שהמבנה והגישה (approach) המתייחסים למשאבי פונקציית הביקורת הפנימית יהיו בהתאם לכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ויתמכו במימוש האסטרטגיה של פונקציית הביקורת הפנימית וביישום תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

בגיבוש גישה לניהול משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:

- ישקול מאפיינים ארגוניים, כגון מבנה ומורכבות, מורכבויות גיאוגרפיות, מגוון תרבויות ושפות, ותודותיות של סביבת הסיכונים בה פועל הארגון.
- ישקול את תקציב הביקורת הפנימית, ועלות-תועלת לגביו, והגמישות של גישות ציוות (איוש) שונות (לדוגמה, העסקת עובד או התקשרות עם נותן שירותים חיצוני).

- יבין את האפשרויות להשגת משאבים של כוח-אדם, הנדרשים למימוש כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ולמימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

- יתקשר עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, כדי להסכים על גישה (approach).

- ישקול תכנון המשכיות (מחליף עתידי) עבור תפקיד המבקר הפנימי הראשי, כולל דיונים עם מועצת המנהלים.

כדי לתמוך בגישה לגיוס מבקרים פנימיים בעלי כישורים, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:

- ישתף פעולה עם פונקציית משאבי האנוש, כדי לפתח מפרטי או תיאורי תפקיד, אשר תואמים לתקן 3.1 יכולת, ומסגרות יכולות מקצועיות רלוונטיות.

- ישקול את היתרונות של גיוס מבקרים פנימיים בעלי רקע, ניסיון ונקודות מבט מגוונים, וייצור סביבת עבודה מכילה המאפשרת שיתוף פעולה אפקטיבי ושיתוף דעות מגוונות.

- ישתף בפעילויות גיוס, כגון ירידי תעסוקה, אירועי סטודנטים, הזדמנויות רישות (נטוורקינג) מקצועית, וראיונות עם מועמדים עתידיים להעסקה.

כדי לפתח ולשמר מבקרים פנימיים, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:

- יישם פעילויות של תגמול, קידום והכרה, התומכות בהשגת היעדים האסטרטגיים של פונקציית הביקורת הפנימית.

- יישם מתודולוגיות להכשרה, הערכת ביצועים, שיפור יכולות וקידום ההתפתחות המקצועית של מבקרים פנימיים.

- ישקול את יעדי משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית והארגון, כגון שיתוף צולב (הצרחה) בין פונקציות של ידע ותכנון המשכיות.

- יטפח סביבה אתית ומקצועית, בה מבקרים פנימיים משתתפים בהדרכה/הכשרה הולמת ומשתפים פעולה באפקטיביות (ר' גם נושא ב': אתיקה ומקצועיות).

כדי להעריך האם משאבי האנוש נאותים ומספקים למימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול את:

- הכישרים של המבקרים הפנימיים והכישורים הנדרשים לביצוע שירותי ביקורת פנימית.

- אופי השירותים ומורכבותם.

- כמות המבקרים הפנימיים ושעות העבודה הפרודוקטיביות הזמינות.

- אילוצי לוח זמנים, כולל זמינות של מבקרים פנימיים ושל מידע, אנשים ונכסים של הארגון.

- היכולת להסתמך על עבודתם של נותני שירותי הבטחה אחרים (ר' גם תקן 9.5 **תיאום והסתמכות**).

בנוסף לכישורים, המבקר הפנימי הראשי שוקל גם את העיתוי או לוח הזמנים של מטלות הביקורת הפנימית, על בסיס לוחות הזמנים של מבקרים פנימיים יחידים והזמינות של הצוות האחראי לפעילות הנסקרת (המבוקרת). אם מטלת ביקורת מתוכננת להתרחש במועד ספציפי, אזי ראוי שהמשאבים הנדרשים להשלמת מטלת ביקורת זו יהיו זמינים באותה העת.

אם המשאבים אינם מספקים לכיסוי מטלות הביקורת המתוכננות, המבקר הפנימי הראשי רשאי להכשיר ולתת הדרכה לצוות הקיים, לבקש ממומחה מתוך הארגון שישמש כמבקר אורח, לגייס צוות נוסף, להסתמך על נותני שירותי הבטחה אחרים, לפתח תוכנית ביקורת ברוטציה, או להתקשר בהסכם עם נותן שירותים חיצוני. נותני שירותים חיצוניים יכולים לספק מיומנויות מיוחדות, להשלים פרויקטים מיוחדים, או לבצע מטלות ביקורת.

כאשר פונקציית הביקורת הפנימית מתבצעת במיקור פנים, ניתן להשלים את ציוות הביקורת הפנימית באמצעות מודל איש ברוטציה, בו עובדים מיחידות עסקיות אחרות מצטרפים לפונקציית הביקורת הפנימית באופן זמני, ומאוחר יותר חוזרים ליחידה העסקית. עובדים המועברים לפונקציית הביקורת הפנימית יכולים לספק מיומנויות וידע מיוחדים כמו גם נקודות

מבט ותובנות ייחודיות. בנוסף, כאשר עובדים חוזרים ליחידות העסקיות, ניסיונם בביקורת הפנימית תורם להבנה מעמיקה יותר של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הארגון. כאשר נעשה שימוש במודל רוטציה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לפגיעות פוטנציאליות באובייקטיביות ויישם הגנות מתאימות (ר' גם תקן 2.2 הגנה על האובייקטיביות).

ראוי כי המתודולוגיה של הביקורת הפנימית לפיקוח על מטלות ביקורת תכלול הזדמנויות מספקות למבקרים פנימיים לקבל היזון חוזר בונה ממבקרים פנימיים מנוסים יותר בתפקידי פיקוח; היזון חוזר כזה יכול להינתן באמצעות הערות בכתב או בעל-פה, בסקירות הממונה על מטלת הביקורת, של ניירות עבודה ותקשורת אחרת. תוכניות חונכות (מנטורינג) מציעות ניסיון תוך כדי עבודה (OJT), אשר מאפשר למבקרים פנימיים מנוסים פחות לעקוב ולצפות באופן ישיר על צוות בעל ידע אשר מבצע מטלות ביקורת. מעקב מתמשך והערכות עצמיות תקופתיות, אשר מהווים את הערכות האיכות הפנימיות של פונקציית הביקורת הפנימית, מספקים הזדמנויות נוספות עבור מבקרים פנימיים לקבל היזון חוזר והצעות להגברת האפקטיביות שלהם (ר' גם תקן 12.1 הערכת איכות פנימית). הערכות ביצועים פרטניות אשר מבוצעות במרווחים קבועים, כגון מדי שנה, מהוות מקור נוסף למשוב אשר יכול לתרום להתפתחות המקצועית של המבקרים הפנימיים.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפעל בהתאם למדיניות משאבי האנוש של הארגון, או, כמו במגזר הציבורי, יפעל לפי מסגרות משאבי אנוש המבוססות על רגולציה או חוזים. במקרים כאלה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפעל להבין לעומק את המסגרות, וימטב את (ידאג לאופטימיזציה של) הגדרות התפקיד, תהליכי ההערכה, ומסגרות משאבי אנוש מחויבות אחרות, על מנת לתמוך בפונקציית הביקורת הפנימית. ראוי להזהיר את מועצת המנהלים והנהלה הבכירה כאשר מסגרות מחויבות אלה פוגעות ביכולת למלא את צרכי משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניתוח מתועד של פערים בין כישורי המבקרים הפנימיים בצוות ואלה הנדרשים.
- תיאורי תפקיד.
- קורות חיים של מבקרים פנימיים המועסקים על ידי הארגון.
- ראיות מתועדות לתוכניות הדרכה/הכשרה ולהשלמתן.
- חוזים עם נותני שירותים חיצוניים וקורות חיים של מבקרים פנימיים אשר הוקצו על ידי נותני השירות.
- תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, עם לוח הזמנים המוערך של מטלות ביקורת והמשאבים שהוקצו.
- פרוטוקולים משיבות אשר מתעדים דיונים בנוגע לתקציב הביקורת הפנימית.
- השוואה לאחר סיום מטלת הביקורת של שעות העבודה שתוקצבו מול השעות בפועל.
- הערכות של ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית והמבקרים הפנימיים הפרטניים.

תקן 10.3 משאבים טכנולוגיים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לשאוף לוודא שלפונקציית הביקורת הפנימית קיימת טכנולוגיה התומכת בתהליך הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך באופן קבוע את הטכנולוגיה המשמשת את פונקציית הביקורת הפנימית, ולחפש הזדמנויות לשיפור האפקטיביות והיעילות.

ביישום טכנולוגיה חדשה, המבקר הפנימי הראשי חייב ליישם הכשרה מתאימה עבור מבקרים פנימיים, בנוגע לשימוש אפקטיבי במשאבים הטכנולוגיים. המבקר הפנימי הראשי חייב לשתף פעולה עם פונקציות טכנולוגיות המידע ואבטחת המידע של הארגון כדי ליישם משאבים טכנולוגיים כראוי.

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר מול מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, בנוגע להשלכה של מגבלות טכנולוגיה על אפקטיביות או יעילות פונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שפונקציית הביקורת הפנימית תשתמש בטכנולוגיה כדי לשפר את האפקטיביות והיעילות שלה. דוגמאות לטכנולוגיה כזו כוללות:

- מערכות ניהול ביקורת.
- יישומים למיפוי תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- כלים המסייעים במדע נתונים וניתוח נתונים.
- כלים המסייעים בתקשורת ובשיתוף פעולה.

כדי להעריך - האם לפונקציית הביקורת הפנימית קיימים המשאבים הטכנולוגיים ליישום תחומי אחריותה, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:

- יעריך את ההיתכנות לרכישת וליישום שיפורים הנתמכים בטכנולוגיה, לרוחב תהליכי פונקציית הביקורת הפנימית.
- ישתף פעולה עם מחלקות אחרות ביחס למערכות ניהול משותפות של ממשל תאגידי, סיכון ובקרה (GRC).
- יציג לאישור מועצת המנהלים והנהלה הבכירה-דרישות למימון טכנולוגיה בעלות תמיכה מספקת.
- ייפתח ויישם תוכניות לשילוב טכנולוגיות מאושרות. ראוי שהתוכניות יכללו הדרכת/הכשרת מבקרים פנימיים והדגמת היתרונות שמומשו - למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה.
- יזהה ויגיב לסיכונים הנובעים מהשימוש בטכנולוגיה, לרבות סיכונים הקשורים לאבטחת מידע ולפרטיות מידע של יחידים.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- חלקים של אסטרטגיית הביקורת הפנימית המתארים יוזמות בהווה או מתוכננות לשימוש בטכנולוגיה על מנת לקדם את יעדי פונקציית הביקורת הפנימית.
- דיונים או תוכניות מתועדים, הקשורים לדרישות לטכנולוגיות וליישומן.

- רשומות לגבי יישום, הדרכה, ושימוש בטכנולוגיה, לרבות ניירות עבודה המעידים על שימוש בטכנולוגיה במהלך מטלות ביקורת.
- שמות המבקרים הפנימיים, וההסמכות והכישורים הטכנולוגיים שלהם.
- אבטחת מידע, ניהול רשומות, ומדיניות ונהלים אחרים, הרלוונטיים לשימוש של פונקציית הביקורת הפנימית במשאבים טכנולוגיים.

עיקרון 11 תקשר באופן אפקטיבי

המבקר הפנימי הראשי מנחה את פונקציית הביקורת הפנימית לתקשר באופן אפקטיבי עם מחזיקי העניין שלה.

תקשורת אפקטיבית דורשת בניית מערכות יחסים מקצועיים, ביסוס אמון, ומתן אפשרות למחזיקי עניין להפיק תועלת מתוצרי שירותי הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי אחראי לסייע לפונקציית הביקורת הפנימית למסד תקשורת שוטפת עם מחזיקי העניין, כדי לבנות אמון ולטפח מערכות יחסים. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי מפקח על התקשורת הרשמית של פונקציית הביקורת הפנימית עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, כדי לאפשר איכות ולספק תובנות על בסיס התוצרים של שירותי הביקורת הפנימית.

תקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח גישה (approach), עבור פונקציית הביקורת הפנימית, לבניית מערכות יחסים ואמון עם מחזיקי העניין המרכזיים, לרבות מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה, ההנהלה התפעולית, הרגולטורים, ספקי הבטחה פנימיים וחיצוניים ויועצים אחרים.

המבקר הפנימי הראשי חייב לקדם תקשורת פורמלית ובלתי פורמלית בין פונקציית הביקורת הפנימית ומחזיקי העניין, שתתרום להבנה הדדית של:

- תחומי העניין והנושאים המעסיקים/ מטרידים את הארגון.
- גישות (Approaches) לזיהוי וניהול סיכונים ולמתן הבטחה.
- תפקידים ותחומי אחריות של הצדדים הרלוונטיים והזדמנויות לשיתוף פעולה.
- דרישות רגולטוריות רלוונטיות.
- תהליכים ארגוניים משמעותיים, לרבות דיווח פיננסי.

שיקולים ליישום התקנים

תקשורת סדירה ומתמשכת בין מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ופונקציית הביקורת הפנימית תורמת להבנה משותפת של הסיכונים וסדר העדיפויות בהבטחה של הארגון, ומקדמת את יכולת ההסתגלות של הארגון לשינויים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישותף בערוצי התקשורת של הארגון, כדי שיתעדכן בהתפתחויות משמעותיות ופעילויות מתוכננות, אשר יכולות להשפיע על יעדי וסיכוני הארגון. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישותף בפגישות עם מועצת המנהלים וועדות הפיקוח העיקריות שלו, וכן עם ההנהלה הבכירה וגופים שמדווחים ישירות להנהלה הבכירה, כגון צוות, ניהול סיכונים ובקרת איכות.

בנוסף, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי לדון במתודולוגיית התקשורת עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, כדי לקבוע את התבחינים (הקריטריונים) להגדרת נושאים משמעותיים אשר מחייבים תקשורת רשמית, האופן והתוכן של התקשורת הרשמית, והתדירות בה צריכה להתנהל תקשורת כזו.

פגישות ביחידות עם מנהלים בכירים ועם חברי מועצת המנהלים, מאפשרות למבקר הפנימי הראשי לבנות מערכות יחסים עימם וללמוד על הנושאים המעסיקים אותם ונקודות המבט שלהם. כדי להבין טוב יותר את היעדים והתהליכים העסקיים, ראוי שמבקרים פנימיים יפגשו עם אנשי מפתח בהנהלה התפעולית, כגון ראשי יחידות עסקיות ועובדים שמבצעים מטלות תפעוליות. בתעשיות או מגזרים הכפופים לרגולציה מרובה, ייתכן שיהיה נכון לקיים פגישות גם בין המבקר הפנימי הראשי ומבקרים חיצוניים ורגולטורים.

המבקר הפנימי הראשי והמבקרים הפנימיים רשאים ליזום דיונים עם ההנהלה ועם מועצת המנהלים לגבי אסטרטגיות, יעדים וסיכונים, וכן לגבי עדכונים ענפיים, מגמות, ושינויים רגולטוריים. דיונים כאלה, יחד עם סקרים, ראיונות וסדנאות קבוצתיות, הינם כלים שימושיים להשגת מידע, במיוחד לגבי סיכונים חדשים (סיכונים פורצים) וסיכונים הונאה. אתרי אינטרנט, מידעונים (ניוזלטרס), מצגות וצורות תקשורת אחרות יכולים להוות שיטות אפקטיביות לשיתוף מידע (עם עובדים ומחזיקי עניין אחרים) לגבי תפקיד פונקציית הביקורת הפנימית ויתרונותיה.

המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל למבקרים פנימיים יחידים את האחריות לשמירה על תקשורת שוטפת עם הנהלה של פונקציות מרכזיות, כגון ראשי חטיבות עסקיות, פעילויות גלובליות, טכנולוגיות מידע, כספים, ציות, ומשאבי אנוש (ר' גם תקן 9.5 תיאום והסתמכות).

ראוי כי התקשורת תכלול הזדמנויות לאינטראקציה שוטפת ובלתי-רשמית בין מבקרים פנימיים ובין עובדי הארגון. כאשר אינטראקציות בלתי-רשמיות מתרחשות בעקביות, העובדים בונים אמון במבקרים הפנימיים; דבר אשר מגביר את הסבירות לדיונים כנים, אשר ייתכן שלא יתרחש בפגישות רשמיות. כחלק מבניית היחסים המקצועיים, אינטראקציה בלתי-רשמית יכולה לשפר את ההבנה המקיפה, של מבקרים פנימיים, לגבי הארגון וסביבת הבקרה שלו. הכנסת והוצאת מבקרים פנימיים (ברוטציה) אל וממטלות ביקורת ביחידות עסקיות ובמקומות פרטניים יכולה לאזן את יתרונות התקשורת הבלתי-רשמית כנגד הצורך להגן על האובייקטיביות של המבקרים הפנימיים.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של תוכנית פונקציית הביקורת הפנימית לניהול מערכת היחסים המקצועיים עם מחזיקי עניין.
- סדרי יום או פרטוקולים מפגישות בין חברי פונקציית הביקורת הפנימית ומחזיקי עניין.
- סקרים, ראיונות, וסדנאות קבוצתיות, באמצעותם מבקשים מבקרים פנימיים משוב ממחזיקי עניין פנימיים.
- אתרים או דפי אינטרנט, מידעונים (ניוזלטרס), מצגות וערוצים אחרים, באמצעותם פונקציית הביקורת הפנימית מתקשרת עם מחזיקי עניין בארגון.

תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד וליישם מתודולוגיות לקידום תקשורת ביקורת פנימית מדויקת, אובייקטיבית, ברורה, תמציתית, בונה, שלמה ובמועד.

שיקולים ליישום התקנים

מתודולוגיות יכולות לכלול מדיניות, תבחינים (קריטריונים), מדריכי סגנון, ונהלים, כדי להנחות את תקשורת/דיווחי פונקציית הביקורת הפנימית וכדי להשיג עקביות. ראוי שמתודולוגיות התקשורת/דיווח יביאו בחשבון את ציפיות מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ומחזיקי עניין רלוונטיים אחרים (ר' גם תקן 9.3 מתודולוגיות ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת). המבקר הפנימי הראשי יכול לספק הדרכת תקשורת/דיווח (תקשורת) למבקרים פנימיים, כגון הדרכה בכתב או בהכנת מצגות של דוחות סופיים.

מתודולוגיות, כגון סקירות ממונה, אמורות להגביר את המידה בה תקשורת מטלת הביקורת:

- מדויקת - חפה משגיאות ומעיוותים ונאמנה לעובדות הבסיסיות. כשהם מתקשרים/מדווחים, ראוי שמבקרים פנימיים ישתמשו במונחים ובתיאורים מדויקים, הנתמכים במידע שנאסף. ראוי גם שמבקרים פנימיים ישקלו תקנים אחרים המתייחסים לדיוק, לרבות תקן 11.4 שגיאות והשמטות.
- אובייקטיבית - ללא משוא פנים, ללא הטיה, וכתוצאה מהערכה הוגנת ומאוזנת של כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות. ראוי כי ממצאים, מסקנות, המלצות ו/או תוכניות פעולה, ותוצרים אחרים של שירותי הביקורת הפנימית, יתבססו על הערכות מאוזנות של הנסיבות הרלוונטיות. ראוי כי התקשורת/דיווחים יתמקדו בזיהוי מידע עובדתי ובקישור המידע ליעדים. ראוי שמבקרים פנימיים יימנעו ממונחים אשר עלולים להיתפס כמוטים (ר' גם עיקרון 2 שמירה על אובייקטיביות, והתקנים הקשורים לו).
- ברורה - הגיונית וקלה להבנה עבור מחזיקי עניין רלוונטיים, תוך הימנעות משפה טכנית שלא לצורך. הבהירות מוגברת כאשר מבקרים פנימיים משתמשים בשפה התואמת באופן עקבי למינוח בשימוש בארגון, והינה קלה להבנה לקהל המיועד. ראוי שמבקרים פנימיים יימנעו משפה טכנית שלא לצורך ויגדירו מונחים חשובים שאינם שכיחים או שנעשה בהם שימוש באופן מסוים או ייחודי עבור תקשורת/דיווחים או מצגת. מבקרים פנימיים משפרים את בהירות התקשורת שלהם על-ידי הכללת פרטים משמעותיים התומכים בממצאים, במסקנות, בהמלצות ו/או בתוכניות הפעולה.
- תמציתית - תכליתית וחפה מפרטים וממלל מיותרים. ראוי שמבקרים פנימיים יימנעו מיתירות (עודף מידע) ולא יכללו מידע שאינו נחוץ, אינו משמעותי או שאינו קשור למטלת הביקורת או השירות.
- בונה - מועילה למחזיקי העניין ולארגון, ומאפשרת שיפור כאשר הוא נדרש. ראוי שמבקרים פנימיים יביעו מידע בנימה (גישה) של שיתוף פעולה ועזרה, אשר מסייעת לשיתוף הפעולה עם הפעילות המבוקרת, כדי לקבוע הזדמנויות לשיפור.
- שלמה - מידע וראיות רלוונטיים, מהימנים ומספקים, כדי לתמוך בתוצרי שירותי הביקורת הפנימית. שלמות מאפשרת לקורא להגיע לאותן מסקנות כמו אלה שאליהן הגיעו המבקרים הפנימיים. ראוי כי המבקרים פנימיים יתאימו את התקשורת לצרכים של נמענים שונים, וישקלו את המידע הנחוץ להם כדי לנקוט בפעולות להן הם אחראים. לדוגמה, תקשורת (דיווח) למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה יכולה להיות שונה מזו הנמסרת להנהלת הפעילות המבוקרת.
- במועד - מתוזמנת כראוי, בהתאם למשמעותיות הנושא, כדי לאפשר להנהלה לנקוט בפעולה מתקנת. התזמון הנאות יכול להשתנות מארגון לארגון, ותלוי באופי מטלת הביקורת.

המבקר הפנימי הראשי רשאי לקבוע מדדי ביצוע מרכזיים, כדי לנטר אחר האפקטיביות של תקשורת/דיווחי הביקורת הפנימית, אשר ניתן להשתמש בהם כחלק מהתוכנית להבטחה ולשיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 8.3 איכות, ועיקרון 12 הגבר האיכות, והתקנים הקשורים לו).

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מדריכי סגנון, תבניות (templates) ומתודולוגיות מתועדות אחרות עבור תקשורת (דיווח) אפקטיבית.
- רשומות של השתתפות בהדרכות או בפגישות בנושא מיומנויות תקשורת (דיווח) אפקטיבית.
- דוחות סופיים ומסמכים נוספים שאושרו על-ידי המבקר הפנימי הראשי, וכן מסמכים תומכים המעידים על מאפייני תקשורת (דיווח) אפקטיבית.
- שקופיות מצגת או פרטוקולי פגישות, המעידים על מאפייני תקשורת (דיווח) אפקטיבית.
- רשומות המעידות על תקשורת (דיווח) במועד.
- ניירות עבודה המעידים על מאפייני תקשורת (דיווח) אפקטיבית.
- ניירות עבודה עם הערות מסקירת הממונה על מטלת הביקורת, בנוגע לשיפור אפקטיביות התקשורת (הדיווח).
- תוצאות של סקרי מחזיקי עניין לגבי איכות התקשורת (הדיווח) של הביקורת הפנימית.
- תוצאות התוכנית להבטחת ולשיפור האיכות.

תקן 11.3 תקשורת תוצרי הביקורת

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את תוצרי שירותי הביקורת הפנימית למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה, באופן תקופתי ועבור כל מטלת ביקורת, בהתאם למקרה. המבקר הפנימי הראשי חייב להבין את ציפיות מועצת המנהלים והנהלה הבכירה בנוגע לאופי ולתזמון התקשורת/הדיווח.

תוצרי שירותי הביקורת הפנימית יכולים לכלול:

- מסקנות מטלת ביקורת.
- נושאים כגון פרקטיקות אפקטיביות או סיבות שורש.
- מסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון.

מסקנות מטלת ביקורת

המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולאשר את הדוח הסופי של מטלת הביקורת, אשר כולל את מסקנות מטלת הביקורת, ולהחליט למי וכיצד יש להפיץ אותם, לפני הפצתם. גם אם חובות אלה מואצלים למבקרים פנימיים אחרים, המבקר הפנימי הראשי נושא באחריות כוללת. המבקר הפנימי הראשי חייב לבקש ייעוץ מיועצים משפטיים ו/או מהנהלה הבכירה, כנדרש, לפני פרסום הדוחות הסופיים לגורמים מחוץ לארגון, אלא אם כן נקבע אחרת או שקיימת מגבלה על פי חוקים ו/או תקנות (ר' גם תקן 11.4 שגיאות והשמטות, תקן 11.5 תקשורת ביחס לקבלת סיכונים, ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

נושאים מרכזיים (תמות)

כאשר מסתכלים על מכלול הממצאים והמסקנות של מספר מטלות ביקורת, ניתן לחשוף דפוסים או מגמות, כגון סיבות שורש. כאשר המבקר הפנימי הראשי מזהה נושאים המתייחסים לממשל התאגידי, לניהול הסיכונים ולתהליכי הבקרה (GRC) של הארגון, חובה לתקשר את הנושאים הללו במועד, יחד עם תובנות, עצה ו/או מסקנות, למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה.

מסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון

ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יידרש להגיע למסקנה ברמת היחידה העסקית או הארגון, לגבי האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ו/או הבקרה (GRC), בשל דרישות בענף, חוקים ו/או תקנות/רגולציות, או הציפיות של מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ו/או מחזיקי עניין אחרים. מסקנה כזו משקפת את שיקול הדעת המקצועי של המבקר הפנימי הראשי, בהתבסס על מטלות ביקורת מרובות, וחייבת להיתמך במידע רלוונטי, מהימן ומספק.

בתקשור/דיווח מסקנה כזו למועצת המנהלים או להנהלה הבכירה, המבקר הפנימי הראשי חייב לכלול:

- תמצית של הבקשה.
- התבחינים (קריטריונים) המשמשים כבסיס למסקנה, לדוגמה: מסגרת ממשל תאגידי או מסגרת סיכונים וביקורת (GRC).
- ההיקף, לרבות המגבלות והתקופה אליהן מתייחסת המסקנה.
- סיכום המידע התומך במסקנה.
- גילוי לגבי ההסתמכות על עבודת גורמים אחרים של שירותי הבטחה, אם ישנם כאלה.

שיקולים ליישום התקנים

התוצרים של שירותי הביקורת הפנימית יכולים להתבסס על מטלות ביקורת פרטניות, על מספר מטלות ביקורת ועל אינטראקציות לאורך זמן עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה.

מסקנות מטלת ביקורת

ב-13.1 תקשור מטלת הביקורת דורש ממבקרים פנימיים לקיים תקשורת, לאורך מטלת ביקורת, עם האחראים על הפעילות המבוקרת, המבקר הפנימי הראשי אחראי להפצת דוח הביקורת הסופי (המתייחס למטלת הביקורת) לגורמים המתאימים; כגון: מועצת המנהלים, הנהלה הבכירה ו/או האחראים לפיתוח וליישום תוכניות הפעולה של הנהלה (ר' גם תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעודד מבקרים פנימיים להכיר בביצועים חיוביים ומשביעי רצון, במסגרת תקשורת/דיווחי מטלת הביקורת. דוגמאות לפרקטיקות טובות, שזוהו לאורך מטלות ביקורת, יכולות להיות מאומצות בחלקים אחרים של הארגון, או שהן ישמשו כמדדי השוואה (בנצ'מרק) בכלל הארגון.

נושאים מרכזיים (תמות)

מעקב אחר הממצאים והמסקנות של מספר מטלות ביקורת, יכול לאפשר זיהוי של מגמות, כגון שיפור או החמרה של מצבים בהשוואה לתבחינים (קריטריונים), סיבת שורש המונחת בבסיס מצבים אלה, או הזדמנות לשתף פרקטיקה שמגבירה את האפקטיביות או היעילות. מגמות כאמור יכולות גם להוביל למטלות ביקורת נוספות הממוקדות בנושא המרכזי בכלל הארגון.

ראוי שתקשור הנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים יכלול:

- חולשות משמעותיות בבקרה וניתוח עמוק של סיבות שורש.
- נושאים חוזרים, פעולות או התקדמות, הקשורים לסוגיות מרכזיות או למערכות, לרוחב מספר מטלות ביקורת או מספר יחידות עסקיות.

בעת זיהוי נושאים מרכזיים (תמות), ראוי לשקול תובנות שהתקבלו מגורמים אחרים של שירותי הבטחה (ר' גם תקן 9.5 תיאום והסתמכות).

מסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון

בעת תקשור/דיווח מסקנות ברמות היחידה העסקית או הארגון בכללותו, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול - כיצד מסקנה מתייחסת לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכונים של הארגון. ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי ישקול האם המסקנה פותרת, מוסיפה ערך ו/או מספקת ביטחון להנהלה או למחזיקי עניין אחרים, ביחס לנושא או למצב בכללותו.

המבקר הפנימי הראשי שוקל גם את פרק הזמן אליו מתייחסת המסקנה ואת כל המגבלות בהיקף העבודה, כדי לקבוע אילו מטלות ביקורת יהיו רלוונטיות למסקנה הכוללת. כל מטלות הביקורת או הפרויקטים הקשורים נלקחים בחשבון, לרבות אלה שהושלמו על ידי גורמים אחרים של שירותי הבטחה פנימיים וחיצוניים (ר' גם תקן 9.5 תיאום והסתמכות).

לדוגמה, מסקנה כוללת יכולה להתבסס על מסקנות מצטברות לגבי מטלות ביקורת ברמה המקומית, האזורית והארצית של הארגון, יחד עם תוצאות (תוצרים) שדווחו על-ידי ישויות חיצוניות כגון צדדים שלישיים בלתי-תלויים או רגולטורים. הצגת היקף הביקורת מספקת הקשר למסקנה הכוללת, על-ידי ציון פרק הזמן, הפעילויות, המגבלות, ומשתנים אחרים - המתארים את גבולות המסקנה.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יסכם את המידע עליו מבוססת המסקנה הכוללת, ויזהה את מסגרות הסיכונים או הבקורות הרלוונטיות או תבחינים (קריטריונים) אחרים המשמשים כבסיס ל'מסקנה הכוללת'. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבהיר כיצד המסקנה הכוללת מתייחסת לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכונים של הארגון. בדרך כלל, 'מסקנות כוללות' מתוקשרות/מדווחות בכתב, אך ניתן למסור אותן גם בעל פה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- דוח סופי של מטלת הביקורת, כולל ממצאים, המלצות ומסקנות.
- המתווה של המבקר הפנימי הראשי, פרוטוקולי ישיבות, הערות משיחות, מצגות או מסמכים המצביעים על תקשורת מול מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.
- דוחות מניתוח נתונים, תרשימים וגרפים המציגים מגמות.
- מסגרות סיכונים או בקורות רלוונטיות או תבחינים (קריטריונים) אחרים המשמשים כבסיס ל'מסקנה הכוללת'.

תקן 11.4 שגיאות והשמטות

דרישות

אם דוח סופי של מטלת ביקורת כולל שגיאה או השמטה משמעותית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר מידע מתוקן, ללא שיהוי, לכל הגורמים אשר קיבלו את התקשור/הדיווח המקורי.

ה-'משמעותיות' נקבעת בהתאם לתבחינים (קריטריונים) אשר הוסכמו עם מועצת המנהלים.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים יסכימו על הנוהל/התהליך לתקשור/דיווח התיקון. כדי לקבוע את ה'משמעותיות', ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעריך האם למידע השגוי או שהושמט עלולות להיות השלכות משפטיות או רגולטוריות, או לשנות את הממצאים, המסקנות, המלצות, או תוכניות הפעולה של ההנהלה.

המבקר הפנימי הראשי קובע את שיטת התקשור/הדיווח המתאימה ביותר, כך שהמידע המתוקן מתקבל על-ידי כל הגורמים שקיבלו את התקשור/הדיווח המקורי. בנוסף לתקשור/דיווח המידע המתוקן, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יזהה את הסיבה לשגיאה או להשמטה, וינקוט בפעולה מתקנת כדי למנוע התרחשות מצב דומה בעתיד.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מתודולוגיות ביקורת פנימית לטיפול בשגיאות ובהשמטות.
- תבחינים (קריטריונים) שסוכמו עם מועצת המנהלים ומשמשים את המבקר הפנימי הראשי כדי לקבוע את רמת המשמעותיות.
- תכתובות ורשומות אחרות המציגות כיצד המבקר הפנימי הראשי קבע את המשמעותיות ואת הסיבות לשגיאה או להשמטה.

- היומן של המבקר הפנימי הראשי, פרוטוקולים של ישיבות מועצת מנהלים (או של ישיבות אחרות), תזכירים ותכתובות דוא"ל בהם נדונה שגיאה או השמטה.
- מסמכי הדוח הסופי המקוריים והמתוקנים.
- תיעוד לכך שהגורמים המעורבים קיבלו את התקשור/הדיווח המתוקן.

תקן 11.5 תקשור ביחס לקבלת סיכונים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר/לדווח על רמות סיכון בלתי מקובלות.

כאשר המבקר הפנימי הראשי מסיק שההנהלה השלימה עם רמת סיכון, החורגת מהתיאבון לסיכון או מהסובלנות לסיכון של הארגון, חובה עליו לדון בעניין עם ההנהלה הבכירה. אם המבקר הפנימי הראשי מסיק שהסוגיה לא נפתרה על-ידי ההנהלה הבכירה, הוא חייב להעלות את העניין למועצת המנהלים. אין זו אחריות המבקר הפנימי הראשי לפתור את הסיכון.

שיקולים ליישום התקנים

המבקר הפנימי הראשי משיג הבנה של הסיכונים ושל סובלנות הארגון לסיכון, באמצעות דיונים עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, מערכות יחסים ותקשורת שוטפת עם מחזיקי עניין, והתוצרים של שירותי הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים, תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקרה, ותקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין). הבנה זו מספקת למבקר הפנימי הראשי נקודת מבט לגבי רמת הסיכון אותה מחשיב הארגון למקובלת. אם יש לארגון תהליך רשמי לניהול סיכונים, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יבין את מדיניות קבלת הסיכונים של ההנהלה.

המבקר הפנימי הראשי יכול לדון ולבקש את הסכמת מועצת המנהלים לגבי מתודולוגיות לתיעוד ותקשור/דיווח קבלת סיכונים החורגים מהתיאבון לסיכון או מהסובלנות לסיכון של הארגון. בנוסף לדרישות התקנים, ראוי שמתודולוגיות ייקחו בחשבון את מדיניות, נוהלי ותהליכי ניהול הסיכונים של הארגון. תהליך ניהול הסיכונים יכול לכלול גישה מועדפת לתקשור/דיווח סוגיות סיכון משמעותיות. מפרטים יכולים לכלול את לוחות הזמנים (העמידה בזמנים) של התקשור/הדיווח, את היררכיית הדיווח, ואת הדרישות להתיעצות עם היועץ המשפטי או קצין הציות של הארגון. ראוי שהמתודולוגיה של הביקורת הפנימית תכלול גם נהלים לתיעוד הדיונים והפעולות שננקטו, לרבות תיאור הסיכון, הסיבה לחשש, סיבת ההנהלה שלא ליישם המלצות של מבקרים פנימיים או פעולות אחרות, שם האדם האחראי לקבלת הסיכון, ותאריך הדיון.

ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לכך שההנהלה קיבלה סיכון מסוים, באמצעות סקירת תגובת ההנהלה לממצאי מטלת ביקורת ומעקב אחר התקדמות ההנהלה ביישום המלצות ותוכניות פעולה. בניית מערכת יחסים ושמירה על תקשורת עם מחזיקי עניין הינם אמצעים נוספים כדי להישאר מעודכנים לגבי פעילויות ניהול סיכונים, לרבות קבלת סיכון מצד ההנהלה. כאשר הסיכונים חורגים מהתיאבון לסיכון, ההשלכות יכולות לכלול:

- פגיעה במוניטין של הארגון.
- פגיעה בעובדים או במחזיקי העניין של הארגון.
- קנסות רגולטוריים משמעותיים, מגבלות על ניהול העסקים או עונשים פיננסיים או חוזיים אחרים.

- טעויות מהותיות או מצגים מוטעים מהותית.
- ניגוד עניינים, הונאה או מעשים לא חוקיים אחרים.
- מכשולים משמעותיים להשגת היעדים האסטרטגיים.

שיקול הדעת המקצועי של המבקר הפנימי הראשי תורם לקביעה האם ההנהלה קיבלה רמת סיכון החורגת מהתיאבון לסיכון או מהסובלנות לסיכון של הארגון. אם, לדוגמה, ההנהלה לא התקדמה מספיק בתוכניות פעולה, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יגיע למסקנה שההנהלה השלימה עם רמת סיכון אשר חורגת מהתיאבון לסיכון או מהסובלנות לסיכון של הארגון. לפני העלאת החשש למועצת המנהלים ו/או להנהלה הבכירה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתייחס לנושא ישירות מול ההנהלה האחראית לתחום הסיכון, כדי לשתף בחששות, להבין את נקודת המבט של ההנהלה ולהסכים על תוכנית פעולה מעודכנת.

דרישות תקן זה מיושמות רק כאשר המבקר הפנימי הראשי אינו יכול להגיע להסכמה עם ההנהלה האחראית לניהול הסיכון. אם הסיכון שזוהה כבלתי-מקובל נותר ללא פתרון לאחר דיון עם ההנהלה הבכירה, המבקר הפנימי הראשי מעלה את החשש למועצת המנהלים. מועצת המנהלים אחראית להחליט על אופן הטיפול בחשש מול ההנהלה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד דיונים והסכמה עם מועצת המנהלים ביחס למתודולוגיות של תקשור/דיווח חששות לגבי סיכונים.
- תיעוד של דיונים לגבי הסיכון והפעולות המומלצות להנהלה התפעולית ולהנהלה הבכירה, לרבות פרוטוקולי פגישות.
- תיעוד המסביר את חשש הסיכון ואת פעולות הביקורת הפנימית שננקטו כדי לטפל בחשש, לרבות תהליך העלאת דרג הדיון מההנהלה התפעולית להנהלה הבכירה.
- תיעוד מפגישות עם מועצת המנהלים, לרבות ישיבות פרטיות או סגורות, בהן הועלה החשש למועצת המנהלים.

עיקרון 12 הגבר האיכות

המבקר הפנימי הראשי אחראי לעמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ולישיפור מתמיד של הביצועים.

איכות היא מדד משולב של עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ושל מימוש יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית. לפיכך, תוכנית להבטחה ולישיפור האיכות נועדה להעריך ולקדם את עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות התקנים, להשיג את יעדי הביצוע, ולחתור לשיפור מתמיד. התוכנית כוללת הערכות פנימיות וחיצוניות (ר' גם תקן 8.3 איכות, ותקן 8.4 הערכת איכות חיצונית).

המבקר הפנימי הראשי אחראי להבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית חותרת לשיפור באופן מתמיד. צורך זה דורש פיתוח של מדדים להערכת הביצועים של מטלות ביקורת פנימית, של מבקרים פנימיים, ושל פונקציית הביקורת הפנימית. מדדים אלה מהווים את הבסיס להערכת ההתקדמות לקראת יעדי הביצוע, לרבות שיפור מתמיד.

תקן 12.1 הערכת איכות פנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולבצע הערכות פנימיות לגבי עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית והתקדמותה לקראת יעדי הביצוע.

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מתודולוגיה להערכות פנימיות, כמתואר בתקן 8.3 **איכות**, הכוללת:

- ניטור שוטף של עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות **התקנים**, והתקדמותה לקראת יעדי הביצוע.
- הערכות תקופתיות עצמיות או הערכות על-ידי אנשים אחרים בארגון שהינם בעלי ידע מספק בפרקטיקות ביקורת פנימית, כדי להעריך עמידה בדרישות **התקנים**.
- תקשורת עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, לגבי תוצאות ההערכות הפנימיות.

על בסיס תוצאות ההערכות העצמיות התקופתיות, המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכניות פעולה לטיפול במקרים של אי-עמידה בדרישות **התקנים** וההזדמנויות לשיפור, לרבות לוח זמנים מוצע לפעולות. המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר/לדווח למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה את תוצאות ההערכות העצמיות התקופתיות ואת תוכניות הפעולה (ר' גם תקן 8.1 **קשר עם מועצת המנהלים**, ותקן 9.3 **מתודולוגיות**).

הערכות פנימיות חייבות להיות מתועדות ולהיכלל בהערכה המתבצעת על ידי צד שלישי בלתי-תלוי, כחלק מהערכת האיכות החיצונית של הארגון (ר' גם תקן 8.4 **הערכת איכות חיצונית**).

אם אי עמידה בדרישות התקנים משפיעה על ההיקף או הפעולה הכוללים של פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב למסור גילוי למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה על אי-העמידה ועל השלכותיה.

שיקולים ליישום התקנים

ניטור שוטף

ניטור שוטף כולל פיקוח, סקירה ומדידה יומיומיים של פונקציית הביקורת הפנימית. ניטור שוטף משולב במדיניות ובפרקטיקות המשמשות לניהול פונקציית הביקורת הפנימית בשגרה, וכולל את התהליכים, הכלים, והמידע הנחוצים להערכת העמידה בדרישות **התקנים**.

התקדמותה של פונקציית הביקורת הפנימית לקראת יעדי ביצוע ועמידה בדרישות **התקנים**, מנוטרת בעיקרה באמצעות מתודולוגיות כגון סקירת הממונה על תכנון מטלות ביקורת, ניירות עבודה והדוחות סופיים. מתודולוגיות אלה מאפשרות זיהוי של חולשות או תחומים הדורשים שיפור, ותוכניות פעולה לטיפול בהם. המבקר הפנימי הראשי יכול לפתח תבניות או ניירות עבודה אוטומטיים/ממוחשבים לשימושם של מבקרים פנימיים במהלך מטלות ביקורת, על מנת לקדם סטנדרטיזציה (אחידות) ועקביות ביישום פרקטיקות העבודה.

פיקוח נאות על מטלת ביקורת מהווה מרכיב בסיסי בכל תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות. הפיקוח מתחיל בתכנון וממשיך לאורך מטלת הביקורת. הפיקוח יכול לכלול הגדרת ציפיות, עידוד תקשורת בין חברי הצוות במהלך מטלת הביקורת, וסקירת ניירות העבודה וחותמתם במועד (ר' גם תקן 12.3 פיקוח ושיפור ביצוע מטלת ביקורת).

מנגנונים נפוצים נוספים המשמשים לניטור שוטף כוללים:

- רשימות תיוג או כלים אוטומטיים (ממוחשבים) לצורך מתן הבטחה לגבי ציות המבקרים הפנימיים למתודולוגיות ממוסדות, ולסיוע בביצוע עקבי של שירותי ביקורת פנימית תוך עמידה בדרישות התקנים. השימוש בכלים אלה יכול להיות חשוב במיוחד בפונקציות ביקורת פנימית עם משאבי כוח אדם מוגבלים לצרכי פיקוח.
 - משוב ממחזיקי העניין של הביקורת הפנימית לגבי היעילות והאפקטיביות של צוות הביקורת הפנימית. ניתן לבקש משוב מיד לאחר מטלת הביקורת או באופן תקופתי (לדוגמה, חצי שנתי או שנתי), באמצעות סקר או דיונים בין המבקר הפנימי הראשי והנהלה.
 - מדידות אחרות שעשויות להיות בעלות ערך בקביעת היעילות והאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית כוללות טבלאות המצינות נאותות הקצאת המשאבים (כגון השוואות בין תקציב לבין הביצוע בפועל), עמידה בלוח הזמנים להשלמת מטלת ביקורת, עמידה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, וסקרי שביעות רצון של מחזיקי העניין.
- בנוסף לווידוא העמידה בדרישות **התקנים**, ניטור שוטף יכול לזהות הזדמנויות לשיפור פונקציית הביקורת הפנימית. במקרים כאלה, המבקר הפנימי הראשי יכול לטפל בהזדמנויות אלו על ידי פיתוח תוכניות פעולה.

הערכות עצמיות תקופתיות

הערכות עצמיות תקופתיות מספקות סקירה הוליסטית ומקיפה יותר של **התקנים** ושל פונקציית הביקורת הפנימית. הערכות-עצמיות תקופתיות מתייחסות לעמידה בדרישות כל תקן, בעוד שניטור שוטף יכול להתמקד בתקנים הרלוונטיים לביצוע מטלות ביקורת. הערכות-עצמיות תקופתיות יכולות להתבצע על ידי בכירים בפונקציית הביקורת הפנימית, צוות הבטחת איכות ייעודי, אנשים בפונקציית הביקורת הפנימית שהינם בעלי הסמכת מבקר פנימי מוסמך (CIA) או שהינם בעלי ניסיון רב ביחס לתקנים, או יחידים בעלי יכולות בביקורת פנימית ממקום אחר בארגון. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול שילוב מבקרים פנימיים בתהליך התקופתי של ההערכה העצמית, על מנת לשפר את הבנתם את **התקנים**.

הערכות עצמיות תקופתיות מאפשרות לפונקציית הביקורת הפנימית לוודא את עמידתה בדרישות **התקנים**. כאשר הערכה עצמית תקופתית מתבצעת סמוך לביצוע הערכה חיצונית, ייתכן שהזמן והמאמצים הנדרשים להשלמת ההערכה החיצונית יצטמצמו.

הערכות עצמיות תקופתיות מעריכות:

- את נאותות המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- כמה תומכת פונקציית הביקורת הפנימית בהשגת יעדי הארגון.
- את האיכות של שירותי הביקורת הפנימית שבוצעו והפיקוח שניתן.
- את מידת העמידה בציפיות מחזיקי העניין והשגת יעדי הביצוע.

האדם או הצוות, המבצעים את ההערכה העצמית התקופתית, מעריכים את עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות כל תקן, ויכולים לראיין ולסקר את מחזיקי העניין של פונקציית הביקורת הפנימית. באמצעות תהליך זה, המבקר הפנימי הראשי יכול להעריך את איכות המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית ואת הציות להן.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רשימות תיוג שהושלמו ושתומכות בסקירות ניירות עבודה, תוצאות סקרים, ומדדי ביצוע המתייחסים ליעילות ולאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- תיעוד של הערכות תקופתיות שהושלמו, לרבות התוכנית, ניירות עבודה, והתקשור/דיווח שלהן.
- מצגות למועצת המנהלים ולהנהלה ופרוטוקולים מפגישות, המקיפים את תוצאות ההערכות הפנימיות.
- תוצאות מתועדות של ניטור שוטף ושל הערכות עצמיות תקופתיות, לרבות תוכניות פעולה מתקנות.
- פעולות שננקטו על מנת לשפר את היעילות, האפקטיביות, והעמידה בדרישות התקנים, מצד פונקציית הביקורת הפנימית.

תקן 12.2 מדידת ביצועים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח (לקבוע) יעדים כדי להעריך את ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב לשקול את המשובים ואת הציפיות של מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, בעת פיתוח/קביעת יעדי הביצוע.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח מתודולוגיה למדידת ביצועים, כדי להעריך את ההתקדמות לקראת השגת יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת, וכדי לקדם את השיפור המתמיד שלה.

בעת הערכת ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לבקש משוב ממועצת המנהלים ומהנהלה הבכירה, בהתאם לעניין.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית פעולה לטיפול בסוגיות ובהזדמנויות לשיפור.

שיקולים ליישום התקנים

מיסוד מדדי ביצוע הינו קריטי, כדי לקבוע האם פונקציית הביקורת הפנימית מממשת את המנדט בהתאם לדרישות התקנים, ומשיגה שיפור בהתאם לאסטרטגיה שלה.

ראוי כי מיסוד יעדי הביצוע ייקח בחשבון את התוצאות הרצויות המפורטות במסגרת:

- עקרונות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
- אסטרטגיית פונקציית הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי רשאי לקבוע רשימה של יעדי ביצוע ממוקדים, המדווחים למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה, תוך כדי שמירה על רשימה מקיפה יותר של יעדי ביצוע לצורך ניהול פונקציית הביקורת הפנימית. ראוי להקפיד ולזהות יעדי ביצוע אשר מקדמים את התוצאות הרצויות ושהינם מאוזנים לרוחב התחומים הבאים: ציפיות מחזיקי עניין, היקף המסקנות לגבי יחידה עסקית או לגבי הארגון, צרכי משאבי אנוש, יעילות פיננסית ותפעולית, ולמידה והתפתחות.

לאחר זיהוי יעדי הביצוע, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יקבע מטרות, הן כמותיות והן איכותיות, למעקב אחר ההתקדמות לקראת עמידה ביעדי הביצוע. ראוי שלמבקר הפנימי הראשי תהיה מתודולוגיה לאימות תקופתי של דיוק המדדים המדווחים, ולהעלאת ציפיות הביצוע.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעקוב אחר תוכניות הפעולה לטיפול בסוגיות ובהזדמנויות להשגת יעדי ביצוע, ולתקשר אותן למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה. דוגמאות לקטגוריות ביצועים שיש לשקול במיסוד יעדים ומדדי ביצוע יכולות לכלול:

- כיסוי של יעדי מטלת הביקורת הצפויים לסקירה, בהתאם למנדט של הביקורת הפנימית.
- המידה בה מסקנות הביקורת הפנימית, ברמת היחידה העסקית או הארגון, מתייחסות ליעדים משמעותיים של הארגון (ראה גם תקן 11.3 **תקשור תוצרי הביקורת**).
- שיעור (אחוז) ההמלצות או תוכניות הפעולה שהושלמו על ידי ההנהלה, ואשר הובילו לתוצאות רצויות, בהתאם לניטור על ידי פונקציית הביקורת הפנימית. מדד זה אינו רק שיקוף של ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית. למרות שפונקציית ביקורת פנימית יכולות לעקוב אחר יישום המלצות או תוכניות פעולה, ההנהלה היא האחראית להשלמת תוכניות אלה ולוודא שהתוצאות הרצויות שלהן הושגו (ראה גם תקן 15.2 **וידוא יישום המלצות או תוכניות פעולה**).
- שיעור (אחוז) הסיכונים והבקורות המרכזיים של הארגון שנסקרו.
- שביעות רצון מצד מחזיקי עניין לגבי הבנת יעדי מטלת הביקורת, הביצוע במועד של עבודת מטלת הביקורת, והבהירות של מסקנות מטלת הביקורת.
- השיעור (האחוז) מתוכנית עבודת הביקורת הפנימית (כפי שהותאמה ואושרה) שהושלם במועד.
- איזון מטלות ההבטחה והיעוץ בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, בהשוואה לאסטרטגיית הביקורת הפנימית.
- סקירות הבטחת איכות חיצונית אשר מאשרות את עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות **התקנים**.
- סקירות הבטחת איכות המאשרות כי קיימות יכולות נאותות על מנת לבצע את מטלות הביקורת הפנימית המתוכננות.
- תוכניות לימוד ופיתוח של מבקרים פנימיים, אשר מקושרות לאסטרטגיית הביקורת הפנימית והסיכונים המתפתחים של הארגון.
- הצוות מחזיק לפחות בהסמכה מקצועית מוכרת אחת, הקשורה לביקורת פנימית.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- יעדי ביצוע המזוהים כבעלי ההשפעה הרבה ביותר על פונקציית הביקורת הפנימית במימוש **עקרונות התקנים**, כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, והאסטרטגיה של פונקציית הביקורת הפנימית.
- מדדי ביצוע המתייחסים ליעדי הביצוע לגביהם מתבצע מעקב, ומטרות מתאימות למדדים אלה.
- תוכניות פעולה לזיהוי סוגיות והזדמנויות להשגת יעדי הביצוע שזוהו.

תקן 12.3 פיקוח ושיפור ביצוע מטלת ביקורת

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד וליישם מתודולוגיות עבור פיקוח על מטלות ביקורת, הבטחת איכות, ופיתוח יכולות.

- המבקר הפנימי הראשי או הממונה על מטלת הביקורת, חייב להנחות את המבקרים הפנימיים במהלך מטלת הביקורת, לוודא שתוכניות הביקורת מושלמות ולוודא שניירות העבודה של מטלת הביקורת תומכים באופן נאות בממצאים, במסקנות ובהמלצות.
- כדי להבטיח איכות, המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא שמטלות ביקורת מבוצעות בהתאם לתקנים ולמתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- כדי לפתח 'יכולות', המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למבקרים פנימיים - משוב לגבי הביצועים שלהם ולגבי הזדמנויות לשיפור.

מידת הפיקוח הנדרשת תלויה בבשלות של פונקציית הביקורת הפנימית, במיומנות המקצועית ובניסיון של מבקרים פנימיים, ובמורכבות מטלות הביקורת.

המבקר הפנימי הראשי אחראי לפיקוח על מטלות ביקורת, בין אם עבודת מטלת הביקורת מבוצעת על-ידי צוות הביקורת הפנימית או על-ידי ספקי שירותים אחרים. אחריות הפיקוח יכולה להיות מואצלת לאנשים מתאימים שהינם בעלי כישורים מקצועיים, אך על המבקר הפנימי הראשי חלה האחריות העליונה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא תיעוד ושימור של ראיות לפיקוח, בהתאם למתודולוגיות שנקבעו לפונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים

בעת תכנון מטלות ביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי, או הממונה שהוגדר למטלת הביקורת, יסקרו את יעדי מטלת הביקורת. הפיקוח יכול לכלול הזדמנויות לפיתוח הצוות, כגון פגישות לאחר מטלת ביקורת בין המבקרים הפנימיים אשר ביצעו את מטלת הביקורת לבין המבקר הפנימי הראשי.

הערכת המיומנויות של צוות הביקורת הפנימית היא תהליך מתמשך הנמשך מעבר לסקירת ניירות העבודה של מטלת ביקורת. על בסיס תוצאות הערכות המיומנות, המבקר הפנימי הראשי יכול לזהות אילו מבקרים פנימיים הינם בעלי כישורים מקצועיים לפיקוח על מטלות ביקורת, ולהקצות משימות בהתאם לכך.

במהלך שלב התכנון, הממונה על מטלת הביקורת מאשר את תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת) ויכול לקבל אחריות על היבטים אחרים של מטלת הביקורת (ר' עיקרון 13 **תכנון באפקטיביות את מטלת הביקורת** והתקנים הקשורים לו).

התבחין (הקריטריון) העיקרי לאישור תוכנית הביקורת הוא - האם היא משיגה ביעילות את יעדי מטלת הביקורת. תוכנית הביקורת כוללת נהלים לזיהוי, לניתוח, להערכה, ולתיעוד מידע של מטלת ביקורת. פיקוח על מטלת ביקורת כרוך גם בניטור שתוכנית הביקורת הושלמה ובאישור השינויים בתוכנית הביקורת.

ראוי שהממונה על מטלת הביקורת יקיים תקשורת שוטפת עם המבקרים הפנימיים שהוקצו לביצוע מטלת הביקורת ועם הנהלת הפעילות המבוקרת. הממונה על מטלת הביקורת סוקר את ניירות העבודה של מטלת הביקורת, אשר מתארים את נוהלי הביקורת שבוצעו, את המידע שזוהה, ואת הממצאים והמסקנות המקדמיות שהוסקו במהלך מטלת הביקורת. הממונה בוחן - האם המידע, הבדיקות (טסטים), והראיות הנובעות מהם הינם רלוונטיים, מהימנים ומספיקים על מנת להשיג את יעדי מטלת הביקורת ולתמוך במסקנות מטלת הביקורת. בפונקציות ביקורת פנימית בהם לא קיימים מבקרים לפיקוח או ניטור

מתמשך, המבקר הפנימי הראשי יכול לשקול שימוש בכלים כגון רשימות תיוג או כלים אוטומטיים (ממוחשבים) אחרים, כדי לסייע בפיקוח על עמידה בדרישות התקנים בכל מטלת ביקורת.

תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית, דורש כי תקשור מטלת הביקורת יהיה מדויק, אובייקטיבי, ברור, תמציתי, בונה, שלם ובמועד. הממונה על מטלת הביקורת סוקר את תוצרי מטלת הביקורת ואת ניירות העבודה ביחס לאלמנטים אלה, משום שניירות עבודה מספקים את התמיכה העיקרית עבור תוצרי מטלת ביקורת.

במהלך מטלת הביקורת, הממונה על מטלת הביקורת ו/או המבקר הפנימי הראשי נפגשים עם המבקרים הפנימיים שהוקצו לביצוע מטלת הביקורת ודנים בתהליך מטלת הביקורת, דבר המספק הזדמנויות להדרכה, פיתוח והערכה של המבקרים הפנימיים. הממונה יכול לבקש ראיות או הבהרות נוספות כשהוא סוקר את תקשור/תוצרי מטלת הביקורת ואת ניירות העבודה. מבקרים פנימיים יוכלו לשפר את עבודתם באמצעות מענה לשאלות שישאל הממונה על מטלת הביקורת.

בדרך כלל, הערות סקירת הממונה נמחקות מהתיעוד הסופי, לאחר שסופקו ראיות מספקות או לאחר שניירות העבודה תוקנו עם מידע נוסף אשר נותן מענה לחששות ולשאלות הממונה. לחלופין, פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לשמור תיעוד נפרד של הערות הסקירה מצד הממונה, הצעדים שננקטו כדי לפתור אותם, והתוצאות של צעדים אלה.

המבקר הפנימי הראשי אחראי לכל מטלות הביקורת הפנימית ולשיקולים מקצועיים משמעותיים שנעשו במהלך מטלות הביקורת, ללא קשר אם העבודה בוצעה על-ידי פונקציית הביקורת הפנימית או על ידי גורמים אחרים של שירותי הבטחה. המבקר הפנימי הראשי מפתח מתודולוגיות שנועדו למזער את הסיכון שמבקרים פנימיים יקבלו החלטות או ינקטו בפעולות שאינן עולות בקנה אחד עם שיקול דעתו המקצועי של המבקר הפנימי הראשי, ואשר עלולות לפגוע במטלת הביקורת. המבקר הפנימי הראשי ממסד אמצעים לפתרון פערים בשיקול הדעת המקצועי. דבר זה יכול לכלול דיון בעובדות הרלוונטיות, ביצוע מחקר או בירורים נוספים, ותיעוד נקודות מבט שונות בניירות העבודה של מטלת הביקורת, וכן במסקנות כלשהן. אם ישנו הבדל בשיקול הדעת המקצועי לגבי סוגייה אתית, ניתן להפנות את הנושא לטיפול האנשים בארגון אשר אחראים לעניינים אתיים.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה של מטלת ביקורת, עם תיעוד הפיקוח.
- רשימות תיוג שהושלמו, אשר תומכות בסקירות ניירות עבודה.
- תוצאות ראיון וסקר, הכוללות משוב לגבי חוויית מטלת הביקורת ממבקרים פנימיים ומאנשים אחרים המעורבים במישרין במטלת הביקורת.
- תיעוד של תקשורת בין הממונה על מטלת הביקורת לבין צוות המבקרים הפנימיים, בנוגע לעבודת מטלת הביקורת.



נושא ה': ביצוע שירותי הביקורת הפנימית

ביצוע שירותי ביקורת פנימית דורש מהמבקרים הפנימיים לתכנן באפקטיביות את מטלות הביקורת, לבצע את עבודת הביקורת כדי לגבש ממצאים ומסקנות, לפעול במשותף עם ההנהלה להגדרת המלצות ו/או תוכניות פעולה המתייחסות לממצאים, ולקיים תקשורת עם הנהלה ועם העובדים האחראים על הפעילות המבוקרת, במהלך הביקורת ולאחר סיומה.

אף על פי שהתקנים לביצוע מטלות ביקורת מוצגים ברצף, שלבי ביצוע מטלות ביקורת אינם תמיד מובחנים, רציפים ועקביים. בפועל (בפרקטיקה), סדר ביצוע השלבים יכול להשתנות בהתאם למטלת הביקורת, עם היבטים חופפים וחוזרים. לדוגמה, תכנון מטלת ביקורת כולל איסוף מידע והערכת סיכונים, אשר יכולים להימשך במהלך המטלה. כל שלב יכול להשפיע על משנהו או על מטלת הביקורת בכללותה. לכן, ראוי שמבקרים פנימיים יסקרו ויבינו את כל התקנים בנושא זה (נושא ה'), לפני שהם ניגשים לביצוע מטלת ביקורת.

שירותי ביקורת פנימית כוללים מתן הבטחה, יעוץ, או שניהם. בביצוע מטלות ביקורת, מצופה מהמבקרים הפנימיים ליישם את התקנים ולעמוד בהם, בין אם הם מספקים הבטחה או יעוץ, אלא אם מצוין אחרת בתקנים ספציפיים.

שירותי הבטחה נועדו לספק ביטחון לגבי תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC), למחזיקי העניין של הארגון, ובמיוחד מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה והנהלת הפעילות המבוקרת. באמצעות שירותי הבטחה, מבקרים פנימיים מספקים הערכות אובייקטיביות של ההבדלים (פערים) בין התנאים הקיימים של הפעילות המבוקרת, לבין הקריטריונים הרלוונטיים להערכה. מבקרים פנימיים מעריכים את הפערים כדי לקבוע אם ישנם ממצאים לדיווח, ולספק מסקנה לגבי תוצרי מטלת הביקורת, לרבות דיווח לגבי תהליכים שנמצאו כאפקטיביים.

מבקרים פנימיים יכולים ליזום שירותי ייעוץ, או לבצע אותם לבקשת מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה או הנהלת פעילות. האופי של שירותי הייעוץ והיקפם יכולים להיות כפופים להסכמה עם הצד מבקש השירותים. דוגמאות לשירותי ייעוץ כוללות ייעוץ לגבי תכנון ויישום של מדיניות, תהליכים, מערכות ומוצרים חדשים; מתן שירותים חקירתיים (forensic); מתן הדרכה; וסיוע בדיונים לגבי סיכונים ובקורת. בביצוע שירותי ייעוץ, מצופה ממבקרים פנימיים לשמור על אובייקטיביות, על ידי כך שלא יקבלו על עצמם תחומי אחריות של ההנהלה. לדוגמה, מבקרים פנימיים רשאים לבצע שירותי ייעוץ כמטלות ביקורת מסוימות, אך אם המבקר הפנימי הראשי מקבל על עצמו תחומי אחריות מעבר לביקורת פנימית, חובה עליו ליישם הגנות מתאימות על מנת לשמור על אי-התלות של פונקציית הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 7.1 אי-תלות ארגונית).

שירותי ביקורת פנימית מבוצעים כמתואר במתודולוגיות שמייסד המבקר הפנימי הראשי (ר' גם תקן 9.3 מתודולוגיות). המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל תחומי אחריות מתאימים לאנשי מקצוע מוסמכים אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית, אך האחריות היסודית שלו נשמרת.

עיקרון 13 תכנן באפקטיביות את מטלות הביקורת

מבקרים פנימיים מתכננים כל מטלת ביקורת באמצעות גישה שיטתית וסדורה.

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, יחד עם המתודולוגיות שקבע המבקר הפנימי הראשי, מהווים את יסודות הגישה השיטתית והסדורה של המבקרים הפנימיים לתכנון מטלות ביקורת. מבקרים פנימיים אחראים לתקשור אפקטיבי בכל שלבי מטלת הביקורת.

תכנון מטלת ביקורת מתחיל בהבנת הציפיות הראשוניות בנוגע למטלת הביקורת והסיבות להכללתה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית. בעת תכנון מטלות ביקורת, מבקרים פנימיים אוספים מידע שיאפשר להם להבין את הארגון ואת הפעילות המבוקרת, ולהעריך את הסיכונים הרלוונטיים לפעילות. סקר הסיכונים של מטלת הביקורת מאפשר למבקרים פנימיים לזהות ולתעדף את הסיכונים, כדי לקבוע את יעדי מטלת הביקורת ואת היקפה. כמו כן, מבקרים פנימיים מזהים את התבחינים והמשאבים הנדרשים לביצוע מטלת הביקורת, ומגבשים את תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת), אשר מתארת את השלבים הפרטניים לביצועה.

תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לתקשר באפקטיביות במהלך מטלת הביקורת (ר' גם עיקרון 11 תקשר באופן אפקטיבי והתקנים הקשורים לו, ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

מבקרים פנימיים חייבים לתקשר להנהלה את היעדים, ההיקף והתזמון של מטלת הביקורת. שינויים יתוקשרו להנהלה עם גיבוש הצורך בהם (ר' גם תקן 13.3 יעדי מטלת הביקורת והיקפה).

בסיום מטלת ביקורת, אם המבקרים הפנימיים והנהלה אינם מסכימים לגבי תוצרי מטלת הביקורת, המבקרים הפנימיים חייבים לדון עם הנהלת הפעילות המבוקרת ולנסות להגיע עמה להבנה הדדית לגבי הנושא שבמחלוקת. אם לא ניתן להגיע להסכמה הדדית, המבקרים הפנימיים אינם מחויבים לבצע שינויים בחלק כלשהו של תוצרי מטלת הביקורת, אלא אם קיימת סיבה מוצדקת לעשות כן. מבקרים פנימיים חייבים לפעול על פי מתודולוגיה ממוסדת על מנת לאפשר לשני הצדדים לבטא את עמדותיהם לגבי תוכן הדוח הסופי של מטלת הביקורת, והסיבות לחילוקי דעות כלשהם לגבי תוצרי הביקורת (ר' גם תקן 9.3 מתודולוגיות, ותקן 14.4 המלצות ותוכניות פעולה).

שיקולים ליישום התקנים

תקשור מטלת ביקורת יכול לכלול תקשורת ראשונית, שוטפת, מסכמת וסופית עם הנהלת הפעילות המבוקרת. סוג מטלת הביקורת יכול להשפיע על התקשורת הנדרשת. כדי להבטיח תקשור אפקטיבי, ראוי להשתמש במגוון שיטות: רשמית ובלתי רשמית, בכתב ובעל פה. תקשור מטלת ביקורת יכול להתקיים בפגישות מתוכננות, במצגות, בדואר אלקטרוני ובמסמכים נוספים, וכן בדיונים בלתי רשמיים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יגדיר דרישות לגבי איכות ותוכן תקשור מטלת הביקורת, בהתאם לציפיות מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, אשר יתועדו במתודולוגיות הביקורת הפנימית (ר' גם תקן 9.3 מתודולוגיות, ותקן 11.2 תקשורת אפקטיבית).

היקף התקשורת השוטפת תלוי באופי ובמשך מטלת הביקורת, ויכול לכלול:

- הודעה על מטלת הביקורת.
- דיון בהערכת הסיכונים, ביעדים, בהיקף ובתזמון מטלת הביקורת.
- בקשת המידע והמשאבים הנדרשים לביצוע מטלת הביקורת.
- תיאום ציפיות לתקשורת נוספת לגבי מטלת ביקורת.
- מסירת עדכונים לגבי התקדמות מטלת הביקורת, כולל נושאי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות (GRC), הדורשים התייחסות מיידית, ושינויים בהיקף, ביעדים, בתזמון או במשך זמן הביצוע של מטלת הביקורת.
- תוצרי מטלת הביקורת, לרבות ממצאים, המלצות ו/או תוכניות הפעולה של ההנהלה לטיפול בממצאים.
- התזמון והאחראי ליישום המלצות ו/או תוכניות פעולה.

ראוי שמבקרים פנימיים ימסרו מבעוד מועד הודעה על מטלת הביקורת - למחזיקי העניין הרלוונטיים, ביניהם: ההנהלה והצוות הרלוונטי, על מנת להניח את היסודות לשיתוף פעולה ולדו-שיח פתוח. ראוי שמבקרים פנימיים יפעלו בהתאם למדיניות שקבע המבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע את תזמון ואת סוג ההודעה שיש למסור. ראוי כי ההודעה תתייחס לסיבת הבדיקה. ראוי גם כי ההודעה תכלול את מועד ההתחלה המוצע, ואת משך הזמן הצפוי של מטלת הביקורת, על מנת לקבוע לוח זמנים שאינו מתנגש עם אירועים משמעותיים אחרים המתרחשים בפעילות המבוקרת. בנוסף, ראוי כי מבקרים פנימיים יבקשו מידע ומסמכים הדרושים להערכת הסיכונים ולגיבוש תוכנית הביקורת.

תקשורת ראשונית נפוצה נוספת היא פגישת פתיחה או התנעה. לאחר שמבקרים פנימיים השלימו את הערכת הסיכונים של מטלת ביקורת, ראוי שהם יתקשרו את התוצרים להנהלת הפעילות המבוקרת. ראוי גם שהם יתקשרו את היעדים וההיקף הראשוניים של מטלת הביקורת, ומוטב שיעשו זאת בפגישה. דיון בפגישה כזו מעניק הזדמנות למבקרים פנימיים - לוודא כי הנהלת הפעילות המבוקרת מבינה ותומכת ביעדים, בהיקף ובתזמון של מטלת הביקורת. הדיון מאפשר לצדדים לבצע התאמות נדרשות בגישת הביקורת ולתאם ציפיות לגבי תקשורת נוסף, כולל תדירות התקשורת, ומי יקבל את הדוח הסופי. ראוי שמבקרים פנימיים יתעדו דיון זה בניירות העבודה של מטלת הביקורת.

תקשורת שוטפת לאורך מטלת הביקורת בין מבקרים פנימיים והנהלת הפעילות המבוקרת הינה חיונית להעברת מידע אשר דורש תשומת לב מיידית ולעדכון הגורמים הרלוונטיים לגבי התקדמות מטלת הביקורת או שינויים ביעדיה או בהיקפה. התקשורת השוטפת מספקת שקיפות ומסייעת למבקרים פנימיים ולהנהלת הפעילות המבוקרת לזהות ולפתור אי הבנות וחילוקי דעות למיניהם.

בהתאם לסוג מטלת הביקורת, ייתכן שמבקרים פנימיים יקיימו תקשורת מסכמת (המכונה גם "ועידת יציאה"), אשר מהווה הזדמנות עבור המבקרים הפנימיים, הנהלת הפעילות המבוקרת, וצוות רלוונטי אחר, לסכם את תוצרי מטלת הביקורת לפני פרסום דוח סופי. התקשורת המסכמת מעניקה הזדמנות להנהלה ולמבקרים פנימיים - לדון בכל פער או חילוקי דעות לגבי תוצרי מטלת ביקורת, במטרה להגיע להסכמה.

דיון בישימות המלצות של המבקרים הפנימיים או תוכניות הפעולה של ההנהלה, יכול לכלול שיקולי עלות-תועלת, לרבות השוואת חומרת הסיכון אל מול התועלת שביישום המלצות או תוכניות הפעולה (ר' גם תקן 14.4 **המלצות ותוכניות פעולה**). ייתכן שתוכניות פעולה של ההנהלה לא יהיו מפותחות במלואן לפני התקשורת המסכמת, אך להנהלה יכולים להיות רעיונות לגבי הפעולות בהן תנקוט כדי לטפל בממצאים. גם אם ההנהלה טרם גיבשה תוכניות פעולה, ניתן לדון ולהעריך את הרעיונות. לאחר הדיון, ההנהלה יכולה לאשר את תוכניות הפעולה שלה, את התזמון המשוער של היישום, ואת בעלי התפקידים האחראים ליישומן.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד (דואר אלקטרוני, פרוטוקולים מפגישות, ניירות עבודה או תזכירים) המעיד על התקשורת הנדרשת שהתקיימה במהלך מטלת הביקורת.
- תיעוד של משוב שהתקבל מהנהלת הפעילות המבוקרת (למשל באמצעות סקרים).

תקן 13.2 סקר סיכונים במטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לפתח הבנה לגבי הפעילות המבוקרת כדי להעריך את הסיכונים הרלוונטיים. עבור שירותי ייעוץ, ייתכן שלא יהיה צורך בהערכת סיכונים רשמית מתועדת, זאת בכפוף לסיכום עם מחזיקי העניין הרלוונטיים.

כדי לפתח הבנה נאותה, המבקרים הפנימיים חייבים לזהות ולאסוף מידע מהימן, רלוונטי ומספק לגבי:

- האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון, אשר רלוונטיים לפעילות המבוקרת.
- סובלנות הארגון לסיכון, אם הוגדרה.
- סקר הסיכונים התומך בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת.
- מסגרות, הנחיות ותבחינים, בהם ניתן להשתמש כדי להעריך את האפקטיביות של תהליכים אלה.

מבקרים פנימיים חייבים לסקור את המידע שנאסף כדי להבין כיצד תהליכים נועדו לפעול.

המבקרים הפנימיים חייבים לזהות את הסיכונים שיש לסקור, באמצעות:

- זיהוי הסיכונים המשמעותיים ליעדי הפעילות המבוקרת.
- התייחסות לסיכונים ספציפיים הקשורים להונאה.
- הערכת המשמעותיות של הסיכונים, ותיעודף שלהם לצורך סקירה.

מבקרים פנימיים חייבים לזהות את התבחינים בהם משתמשת ההנהלה, כדי למדוד - האם הפעילות משיגה את יעדיה.

כאשר מבקרים פנימיים זיהו את הסיכונים הרלוונטיים לפעילות מבוקרת - במטלות ביקורת קודמות, נדרשים רק סקירה ועדכון של הערכת הסיכונים המתייחסת למטלת ביקורת קודמת.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שבשלב התכנון, מבקרים פנימיים יתייעצו עם הממונה על מטלת הביקורת.

כדי לפתח הבנה לגבי הפעילות המבוקרת ולהעריך את הסיכונים הרלוונטיים, ראוי שמבקרים פנימיים יחלו בהבנת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, הדיונים אשר הובילו לגיבושה, והסיבה להכללת מטלת הביקורת בה. מטלות ביקורת הנכללות

בתוכנית עבודת הביקורת, יכולות לנבוע מתוך הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית, או מבקשות מצד מחזיקי עניין.

בתחילת מטלת ביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו את הסיכונים המתייחסים אליה, ויבחנו האם התרחשו שינויים כלשהם מאז גיבוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית. סקירת הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית וכל הערכות הסיכונים שבוצעו לאחרונה (לרבות אלו שהושלמו על-ידי ההנהלה) יכולה לסייע למבקרים הפנימיים בזיהוי סיכונים רלוונטיים לפעילות המבוקרת. ראוי שמבקרים פנימיים יבינו ציפיות של מחזיקי העניין, ביחס לתכלית, ליעדים ולהיקף מטלת הביקורת.

ראוי שמבקרים פנימיים יבחנו את ההתאמה בין הארגון ובין הפעילות המבוקרת. מבקרים פנימיים אוספים ובוחנים מידע לגבי האסטרטגיות והתהליכים של הארגון ביחס לממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC), כמו גם היעדים, המדיניות והנהלים של הארגון. ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו - כיצד היבטים אלה של הארגון מתייחסים לפעילות המבוקרת ולמטלת הביקורת, בבואם לגבש את הערכת הסיכונים במטלת הביקורת.

כדי לאסוף מידע, המבקרים הפנימיים רשאים:

- לסקור הערכות סיכונים שנערכו לאחרונה על ידי פונקציית הביקורת הפנימית, ההנהלה או ספקי שירות חיצוניים. ראוי כי היעדים הנלקחים בחשבון יכללו כאלה הקשורים לציאות, לדיווח כספי, לתפעול או ביצועים, להונאה, לטכנולוגיית מידע, לאסטרטגיה ולתוכניות עבודת הביקורת הפנימית.
- לסקור תוצרי מטלות ביקורת שבוצעו בעבר על-ידי פונקציית הביקורת הפנימית וספקי שירותי הבטחה וייעוץ אחרים, למשל בתחום הפיננסי, הסביבתי, אחריות סביבתית וממשל תאגידי.
- לסקור ניירות עבודה ממטלות ביקורת קודמות.
- לסקור מסמכים (מסמך), לרבות הנחיות רשמיות של לשכת המבקרים הפנימיים IIA וגופים אחרים, וחוקים ותקנות הרלוונטיים למגזר, לענף, לתעשייה, ולתחום השיפוט הגיאוגרפי של הארגון.
- להביא בחשבון את קטגוריות הסיכון הרלוונטיות של הארגון, לרבות אסטרטגיות, תפעוליות, פיננסיות וציאות.
- להביא בחשבון את הסובלנות לסיכון, אם זו הוגדרה.
- להשתמש בתרשימים ארגוניים ותיאורי תפקיד, כדי לקבוע מי אחראי למידע הרלוונטי, לתהליכים, ולהיבטים אחרים של הפעילות המבוקרת.
- לבדוק את המתקנים הפיזיים של הפעילות המבוקרת.
- לבחון תיעוד מבעלי המידע או ממקורות חיצוניים, לרבות מדיניות, נהלים, תרשימי זרימה ודיווחים של ההנהלה.
- לבחון אתרי אינטרנט, מסדי נתונים ומערכות.
- לתשאל באמצעות ראיונות, דיונים, וסקרים.
- לערוך תצפיות על תהליך במהלכו.
- להיפגש עם ספקי שירותי הבטחה וייעוץ אחרים.

סקרים, ראיונות, בדיקות פיזיות, והתחקות (walk-through) אחר התהליך, מאפשרים למבקרים פנימיים לבחון את המצב העדכני של הפעילות המבוקרת.

בביצוע סקר הסיכונים במטלת הביקורת, המבקרים הפנימיים משתמשים במידע שנאסף כדי להבין ולתעד את יעדי הפעילות המבוקרת, הסיכונים שיכולים להשפיע על השגת כל יעד, והבקורות הייעודיות לניהול כל סיכון (ר' גם תקן 14.6 תיעוד מטלת הביקורת).

מבקרים פנימיים רשאים ליצור תרשים, גיליון אלקטרוני, מטריצת סיכונים ובקורות, תיאור תהליך, או כלי אחר, כדי לתעד את הסיכונים והבקורות שהוגדרו לטובת ניהול סיכונים אלה. תיעוד כאמור מאפשר למבקרים פנימיים להפעיל שיקול דעת מקצועי, ניסיון והיגיון בניתוח המידע שנאסף בהקשר של הפעילות המבוקרת, ולהעריך את המשמעותיות של הסיכונים מבחינת השילוב בין השלכה, סבירות, וגורמי סיכון אפשריים נוספים.

קביעת המשמעותיות של סיכונים דורשת ממבקרים פנימיים להפעיל את הידע, הניסיון והחשיבה הביקורתית שלהם כדי להפעיל שיקול דעת לגבי הארגון, הפעילות המבוקרת ותכלית מטלת הביקורת והקשרה. כחלק מהזהירות המקצועית הראויה (זמ"ר), ראוי שמבקרים פנימיים יביאו בחשבון את התייחסות הנהלת הפעילות המבוקרת, כדי לקבל תובנות לגבי היעדים העסקיים, הסיכונים המשמעותיים והבקורות. ביסוס הבנה הדדית ביחס לסיכוני הפעילות המבוקרת, מגביר את תועלת הערכת הסיכונים של מטלת הביקורת.

ראוי לתעדף את הסיכונים, אליהם יש להתייחס במטלת הביקורת, בהתאם למשמעותיות שלהם. לעתים קרובות, דבר זה מוצג על ידי מטריצת הסיכונים (שרטוט גרפי של הסיכונים), כגון 'מפת חום', המבוססת על הסבירות של התרחשות הסיכון, וההשפעה האפשרית שלו. ראוי שתיעוד כאמור יישמר כחלק מניירות העבודה של מטלת הביקורת. ביחס לסיכונים המשמעותיים ביותר, הערכת נאותות הבקורות מסייעת למבקרים פנימיים לקבוע אילו בקורות יש להמשיך ולבדוק (טסטים) באשר לאפקטיביות תפעולית.

כאשר משתמשים במטריצת סיכונים ובקורות, היא לרוב נבנית במהלך ביצוע מטלת הביקורת. במהלך התקדמות מטלת הביקורת, בשלב הבדיקות (טסטים), ניתן להשתמש במטריצה לתיעוד הסיכון, הבקרה והסוג שלה (מונעת, מגלה, מנחה, או מתקנת), הסיבה, ההשפעה (התוצאה), והערכת הסיכון השירוי.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

ניירות עבודה המתעדים את:

- האסטרטגיות, היעדים, והסיכונים, הרלוונטיים של הארגון.
- יעדי הפעילות המבוקרת.
- תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת.
- תרשימים ארגוניים ותיאורי תפקיד.
- תרשומות ו/או תצלומים מתצפית ישירה או בדיקה.
- מדיניות ונהלים לפעילות.
- חוקים ותקנות רלוונטיים והערכות ציות מתועדות.
- מידע רלוונטי שנאסף מאתרי אינטרנט, מסדי נתונים ומערכות.
- תרשומות מראיונות, דיונים או סקרים.
- מידע רלוונטי מסקרי סיכונים ומטלות ביקורת, שהושלמו בעבר, ומעבודות ספקי הבטחה אחרים.
- המשמעותיות של כל סיכון והנאותות של תכנון הבקורות.

תקן 13.3 יעדי מטלת הביקורת והיקפה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע ולתעד את היעדים וההיקף לכל מטלת ביקורת. יעדי מטלת הביקורת חייבים לבטא את תכלית מטלת הביקורת ולתאר את המטרות הספציפיות שיש להשיג, לרבות אלה המתחייבות על פי חוק ו/או תקנות.

ההיקף חייב לקבוע את המיקוד והגבולות של מטלת הביקורת, באמצעות פירוט הפעילויות, האתרים, התהליכים, המערכות, הרכיבים, ופרק הזמן שעל מטלת הביקורת לכסות, ואלמנטים אחרים שיש לסקור, וחיבלהיות מספק כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת.

מבקרים פנימיים חייבים לשקול האם מטלת הביקורת נועדה לספק שירותי הבטחה או ייעוץ, משום שציפיות מחזיקי העניין ודרישות התקנים משתנות בהתאם לסוג המטלה.

כאשר מזוהות הגבלות בהיקף, חובה לדון בכך עם ההנהלה, במטרה להשיג פתרון. הגבלות בהיקף מטלת הבטחה הן מצבים כגון מגבלות במשאבים או הגבלות על גישה לכוח אדם, מתקנים, נתונים ומידע, אשר מונעים ממבקרים פנימיים ביצוע של העבודה בהתאם למצופה לפי תוכנית הביקורת (ר' גם תקן 13.5 **משאבי מטלת הביקורת**).

אם לא ניתן להשיג פתרון עם ההנהלה, המבקר הפנימי הראשי חייב להעלות את סוגיית ההגבלה בהיקף בפני מועצת המנהלים, בהתאם למתודולוגיה שהוגדרה.

למבקרים פנימיים חייבת להיות הגמישות לבצע שינויים ביעדי מטלת הביקורת ובהיקפה, כאשר מזוהה צורך לעשות זאת במהלך ביצוע מטלת הביקורת.

המבקר הפנימי הראשי חייב לאשר את יעדי מטלת הביקורת והיקפה, וכל שינוי החל במהלך מטלת הביקורת.

שיקולים ליישום התקנים

היעדים וההיקף עבור מטלות הבטחה נקבעים בעיקר על ידי המבקרים הפנימיים, ואילו היעדים וההיקף עבור מטלות ייעוץ נקבעים בדרך כלל במשותף על ידי המבקרים הפנימיים והנהלת הפעילות הנבדקת.

ראוי שמבקרים פנימיים יתאימו את יעדי מטלת הביקורת למטרות העסקיות של הפעילות המבוקרת, וכן לאלה של הארגון. הגדרה נאותה של יעדי מטלת ביקורת והיקפה, לפני תחילת מטלת הביקורת - מאפשרת למבקרים פנימיים:

- להתמקד בסיכונים הרלוונטיים למטלת הביקורת בהתבסס על תוצאות הערכת הסיכונים של מטלת הביקורת (ר' גם תקן 13.2 **סקר סיכונים במטלת הביקורת**).
- לגבש את תוכנית מטלת הביקורת.
- להימנע מכפילויות במאמצים או בביצוע עבודה אשר אינה מוסיפה ערך.
- לקבוע את לוח הזמנים של מטלת הביקורת.

- להקצות משאבים נאותים ומספקים, כדי להשלים את מטלת הביקורת (ר' גם תקן 13.5 משאבי מטלת הביקורת).
- לתקשר באופן ברור עם ההנהלה ומועצת המנהלים.

מטלות הבטחה מתמקדות במתן הבטחה שהבקורות הקיימות מתוכננות באופן נאות ופועלות לניהול הסיכונים אשר עלולים למנוע מהפעילות המבוקרת להשיג את יעדיה העסקיים. היעדים של מטלות ביקורת אלה מכוונים את סדר העדיפויות בבחינת הבקורות של תהליכים ומערכות, במהלך מטלת הביקורת. האמור כולל בקורות שתוכננו לניהול סיכונים המתייחסים לנושאים הבאים:

- הגדרת סמכות ואחריות.
- ציות למדיניות, תוכניות, נהלים, חוקים ותקנות.
- דיווח מידע מדויק ומהימן.
- שימוש אפקטיבי ויעיל במשאבים.
- שמירה על נכסים.

לאחר קביעת יעדי מטלת הביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים יפעילו שיקול דעת מקצועי ויטיעו עם הממונה על מטלת הביקורת ככל הנדרש, כדי לקבוע את היקף העבודה של מטלת הביקורת. ההיקף חייב להיות רחב מספיק כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת. בקביעת ההיקף, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו כל יעד מטלת ביקורת באופן בלתי-תלוי, כדי לוודא שניתן להשיגו במסגרת ההיקף.

ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו - האם בקשות ממחזיקי העניין במטלת הביקורת, לגבי פריטים שיש לכלול או להחריג מההיקף, או מגבלות על משך הזמן של מטלת הביקורת, מהווים הגבלה בהיקף.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תזכיר תכנון מטלת הביקורת.
- ניירות עבודה של מטלת ביקורת המתעדים את:
 - התאמת היעדים והערכת הסיכונים של מטלת הביקורת.
 - היקף המשיג את יעדי מטלת הביקורת.
 - תוכנית מאושרת למטלת הביקורת (תוכנית ביקורת), הכוללת את יעדיה והיקפה.
 - פרוטוקולים מפגישות עם מחזיקי עניין לגבי היעדים וההיקף של מטלת הביקורת.
 - מגבלות בהיקף ובקשות ממחזיקי העניין במטלת הביקורת, עבור פריטים שיש לכלול או להחריג.
 - דוח סופי של מטלת הביקורת.

תקן 13.4 תבחינים להערכה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לזהות את התבחינים הרלוונטיים ביותר בהם ניתן להשתמש להערכת היבטי הפעילות המבוקרת, אשר מוגדרים ביעדי מטלת הביקורת והיקפה. עבור שירותי ייעוץ, ייתכן שלא יהיה צורך בזיהוי התבחינים להערכה, זאת בהתאם לסיכום עם מחזיקי העניין הרלוונטיים.

מבקרים פנימיים חייבים לאמוד את מידת הנאותות של התבחינים שהוגדרו על ידי מועצת המנהלים או ההנהלה הבכירה, כדי לקבוע - האם הפעילות המבוקרת השיגה את יעדיה ומטרותיה. אם התבחינים האלה נאותים, המבקרים הפנימיים חייבים להשתמש בהם בהערכה. אם התבחינים אינם נאותים, המבקרים הפנימיים חייבים לזהות תבחינים נאותים באמצעות דיונים עם מועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה.

שיקולים ליישום התקנים

כחלק מאיסוף המידע ותכנון מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים מזהים את התבחינים בהם משתמש הארגון כדי להעריך את האפקטיביות והיעילות של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת. ראוי שמבקרים פנימיים יתמקדו בתבחינים הרלוונטיים ביותר למטלת הביקורת. ראוי שתבחינים כאמור ייצגו את המצב הרצוי של הפעילות, ויהיו מוגדרים היטב ופרקטיים. מבקרים פנימיים משווים את התבחינים אל מול המצב הקיים. לדוגמה, אם היעד של מטלת הביקורת הוא להעריך את האפקטיביות של תהליכי הבקרה בפעילות המבוקרת, התבחינים יכולים להיות התוצאות או התוצרים הצפויים של תהליכי הבקרה של הפעילות, בזמן שהתוצאה בפועל מציגה את המצב המצוי.

תבחינים נאותים הינם חיוניים לזיהוי פערים בין המצב הרצוי והמצב המצוי, דבר אשר מייצג ממצאים פוטנציאליים. בנוסף, תבחינים נאותים נדרשים כדי לקבוע את משמעותיות הממצאים ולהגיע למסקנות בעלות משמעות. מבקרים פנימיים משתמשים בשיקול דעת מקצועי כדי לקבוע אם התבחינים של הארגון הינם נאותים. תבחינים נאותים הם רלוונטיים, תואמים ליעדי הארגון והפעילות המבוקרת, ומייצרים השוואות מהימנות. דוגמאות לתבחינים נאותים כוללות:

- פנימיים (מדיניות, נהלים, מדדי ביצוע מרכזיים (KPIs) או יעדים לפעילות).
- חיצוניים (חוקים, תקנות והתחייבויות חוזיות).
- פרקטיקות מוסמכות (מסגרות, תקנים, הנחיות, ומדדי השוואה (בנצ'מרק) ספציפיים לתעשייה, לפעילות או למקצוע).
- פרקטיקות ארגוניות ממוסדות.
- ציפיות המבוססות על תכנון בקרה.
- נהלים שניתן שאינם מתועדים באופן רשמי.

בהערכת הנאותות של התבחינים, ראוי שמבקרים פנימיים יודאו שהארגון קבע עקרונות בסיסיים להגדרת תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC) נאותים. ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו האם הארגון גיבש והגדיר בבהירות את הסובלנות שלו לסיכון, לרבות ערכי סף של 'מהותיות', עבור יחידות עסקיות, פונקציות, או תהליכים שונים. ראוי שמבקרים פנימיים יבררו האם הארגון אימץ או הגדיר בבהירות רמת בקרה משביעת רצון. לדוגמה, רמה משביעת רצון יכולה להיחשב כשיעור מסוים של פעולות לפי יעד בקרה אחד המבוצע בהתאם לנוהלי הבקרה שנקבעו, או שיעור מסוים מכלל הבקורות הפועל בהתאם לתכנון.

בנוסף, ראוי שמבקרים פנימיים יחקרו את הפרקטיקות המומלצות וישוו את התבחינים של ההנהלה לאלה שבשימוש ארגונים אחרים. קביעת התבחינים הטובים ביותר להשגת יעדי מטלת הביקורת דורשת ממבקרים פנימיים יישום של שיקול דעת מקצועי. מבקרים פנימיים יכולים לקבוע כי במדיניות, נהלים ו/או תבחינים אחרים שתועדו, חסרים פרטים או כי הם אינם נאותים מסיבה אחרת. מבקרים פנימיים יכולים לסייע להנהלה בקביעת תבחינים נאותים או יכולים לקבל מידע ממומחים, כדי לסייע בזיהוי או בגיבוש תבחינים רלוונטיים. ייתכן כי התבחינים של ההנהלה יראו נאותים באופן כללי, אך מבקרים פנימיים יוכלו להציע תבחינים טובים יותר עבור מטלת הביקורת.

כאשר התבחינים, בהם משתמשת הפעילות המבוקרת, אינם נאותים או אינם קיימים, מבקרים פנימיים יכולים להמליץ להנהלה ליישם את התבחינים שזוהו על ידי המבקרים הפנימיים. הדיון לגבי היעדר תבחינים נאותים יכול להוביל להחלטה לספק שירותי ייעוץ.

ראוי שמבקרים פנימיים יידעו את הנהלת הפעילות המבוקרת לגבי התבחינים, בהם יעשה שימוש במהלך מטלת הביקורת. ראוי כי התבחינים המוסכמים יתועדו, כדי להימנע מפרשנות שגויה או ערעור מצד הנהלת הפעילות המבוקרת.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה המתעדים את מקורות התבחינים שנשקלו ואת התהליך בו נעשה שימוש כדי לקבוע את נאותות התבחינים בהם נעשה שימוש.
- תיעוד, כגון פרוטוקולים מפגישות, תזכיר תכנון, או דואר אלקטרוני, המעידים על דיוני מבקרים פנימיים עם הנהלת הפעילות המבוקרת ו/או מועצת המנהלים - לגבי תבחינים.

תקן 13.5 משאבי מטלת הביקורת

דרישות

בעת תכנון מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לזהות את סוגי וכמויות המשאבים הנדרשים כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת.

המבקרים הפנימיים חייבים לשקול את הנושאים הבאים:

- אופי מטלת הביקורת ומורכבותה.
- מסגרת הזמן להשלמת מטלת הביקורת.
- האם המשאבים הפיננסיים, הטכנולוגיים ומשאבי האנוש הזמינים - נאותים ומספקים לשם השגת יעדי מטלת הביקורת.

אם המשאבים הזמינים אינם נאותים או אינם מספקים, מבקרים פנימיים חייבים לדון בחששות אלה עם המבקר הפנימי הראשי, כדי להשיג את המשאבים.

שיקולים ליישום התקנים

בדרך כלל, זיהוי והקצאת משאבים, בשלב תכנון מטלת ביקורת, מבוצעים על ידי מבקר פנימי, אשר מונה להובלה ולפיקוח על מטלת הביקורת. כדי לקבוע את סוג וכמות המשאבים הנדרשים למטלת ביקורת, ראוי שהממונה על מטלת הביקורת יבין את המידע שנאסף ומפותח במהלך תכנון מטלת הביקורת, תוך מתן תשומת לב מיוחדת לאופי ולמורכבות העבודה שיש לבצע. הממונה על מטלת הביקורת מפעיל שיקול דעת מקצועי כדי להקצות משאבים לפי שלבי תוכנית הביקורת, כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת, ולעמוד בלוחות הזמנים של כל שלב [ר' תקן 13.6 **תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת)**]. חשוב גם לשיקול מגבלות אשר יכולות להשפיע על ביצועי מטלת הביקורת, כגון מספר השעות שהוקצבו, התזמון, הלוגיסטיקה ותקשורת בשפות שונות.

בתכנון מטלות ביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו את השימוש האפקטיבי והיעיל ביותר במשאבים הפיננסיים, הטכנולוגיים ומשאבי האנוש הזמינים. ייתכן שלממונה על מטלת הביקורת תהיה גישה למידע שברשות המבקר הפנימי הראשי לגבי היכולות המיוחדות של חברי פונקציית הביקורת הפנימית; דבר שיכול לסייע בהרכבת הצוות. תכנון מטלת הביקורת דורש קביעה - האם המשאבים הזמינים נאותים ומספקים, או שנדרשים משאבים נוספים כדי להשלים את מטלת הביקורת.

כאשר מגבלות במשאבים מפריעות ליכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית להשיג את יעדי מטלת הביקורת, הממונה על מטלת הביקורת אחראי להעלות את החשש למבקר הפנימי הראשי. המבקר הפנימי הראשי אחראי לדון עם ההנהלה הבכירה ועם מועצת המנהלים בהשלכות של המגבלות במשאבים, ולקבוע את דרך הפעולה בה יש לנקוט. לדוגמה, כאשר המבקר הפנימי הראשי אינו מסוגל להשיג את המשאבים הנדרשים, ייתכן כי יהיה צורך בצמצום היקף מטלת הביקורת (ר' גם עיקרון 10 ניהול משאבים, והתקנים הקשורים לו).

כדי לשפר את השימוש האפקטיבי במשאבים, מבקרים פנימיים יכולים לתעד את הזמן בפועל שהושקע בביצוע מטלת הביקורת, אל מול הזמן שתוקצב. ניתן לסקור את התיעוד כדי לשפר את תכנון המשאבים בעתיד.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית ביקורת מאושרת למטלת הביקורת, המציגה שימוש במשאבים נאותים ומספקים.
- תיעוד התכנון אשר מנתח את המשאבים הנדרשים למטלת הביקורת ואת הקצאת המשאבים.
- סקר שלאחר מטלת ביקורת, של הנהלת הפעילות המבוקרת, אשר שואל לגבי עמידה בזמנים ונאותות המשאבים.
- חוזים ו/או מערכות יחסים מקצועיות עם ספקי שירותים חיצוניים.

תקן 13.6 תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת)

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לגבש ולתעד תוכנית ביקורת למטלת הביקורת, להשגת יעדי מטלת הביקורת.

תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת חייבת להתבסס על המידע שהושג במהלך תכנון מטלת הביקורת, לרבות, כאשר יש, תוצאות הערכת הסיכונים של מטלת הביקורת.

תוכנית הביקורת חייבת לזהות:

- תבחינים בהם יש להשתמש להערכת כל יעד.
- משימות להשגת יעדי מטלת הביקורת.
- מתודולוגיות, לרבות ההליכים האנליטיים בהם יש להשתמש, וכלים לביצוע המשימות.
- מבקרים פנימיים שיועדו לביצוע כל משימה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולאשר את תוכנית הביקורת לפני יישומה, ומיידית עם כל שינוי שנעשה לאחר מכן.

שיקולים ליישום התקנים

בשלב תכנון מטלת ביקורת מבקרים פנימיים אוספים ומארגנים מידע על מנת לגבש תוכנית ביקורת. תוכנית הביקורת מתבססת על המידע שנאסף ועובד במהלך תכנון מטלת הביקורת, ומפרטת את המשימות והמתודולוגיות שישמשו להשגת יעדי מטלת הביקורת ולניתוח והערכת המידע, כאשר המבקרים הפנימיים מגבשים ממצאים, המלצות ומסקנות של מטלת ביקורת. עבור שירותי ייעוץ, ראוי שתוכנית הביקורת תגובש בשיתוף עם מחזיקי העניין שביקשו את השירות.

ראוי שעבודה שבוצעה בשלב התכנון תתועד בניירות עבודה, ותוזכר בתוכנית הביקורת (ר' גם תקן 14.6 **תיעוד מטלת הביקורת**). ראוי שתוכניות ביקורת יכללו מקום להוספת שם המבקר הפנימי שהשלים את העבודה, מועד השלמת העבודה, וחיווי (אינדיקציה) לסקירה ואישור של המשימות שהושלמו, עם השלמת העבודה.

מבקרים פנימיים רשאים לגבש את תוכנית הביקורת באמצעות התאמת שיטת הבדיקה לסיכונים ולבקורות שזוהו במהלך הערכת הסיכונים של מטלת הביקורת. בביצוע ניתוחים והערכות, מבקרים פנימיים רשאים לקשר את הסיכונים והבקורות לממצאים ולמסקנות.

רמת הניתוח והפירוט, המיושמת בשלב התכנון, משתנה בהתאמה לפונקציית הביקורת הפנימית ובהתאם למטלת הביקורת. כאשר נעשה שימוש בדגימה, ראוי שתוכנית הביקורת תכלול את מתודולוגיית הדגימה, האוכלוסייה, גודל המדגם, והאם ניתן להשליך מהתוצאות לאוכלוסייה.

ניתן להשלים את הערכת הנאותות של תכנון הבקורות כחלק מתכנון מטלת הביקורת, משום שהיא מסייעת למבקרים פנימיים לזהות באופן ברור בקורות מפתח שהאפקטיביות שלהן תיבדק בהמשך. ראוי לתעד את הערכת הנאותות של תכנון הבקורות בתוכניות הביקורת או בנייר עבודה נפרד (ר' גם תקן 14.6 **תיעוד מטלת הביקורת**). לעומת זאת, הזמן המתאים ביותר לביצוע הערכה זו תלוי באופי מטלת הביקורת. אם היא אינה מושלמת במהלך התכנון, הערכת תכנון הבקורה יכולה להתקיים כשלב מיוחד של ביצוע מטלת הביקורת, או שמבקרים פנימיים יכולים להעריך את תכנון הבקורה במהלך ביצוע בדיקות האפקטיביות של הבקורות.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

ניירות עבודה התומכים בגיבוש תוכנית הביקורת, כגון:

- מטריצת סיכונים ובקורות עם שיטת הבדיקה.
- מפות או תיאורים של תהליכי בקרה.

- תרשומות לגבי הערכת הנאותות של תכנון הבקורות.
- תוכנית לבדיקות נוספות.
- פרוטוקולים, תרשומות או תיעוד מפגישות תכנון, בהן נקבעו משימות ונוהלי עבודה.
- תוכנית ביקורת שלמה (מלאה) של מטלת ביקורת, לרבות אישור מתועד.
- אישור מתועד של שינויים בתוכנית הביקורת.

עיקרון 14 בצע את מטלת הביקורת

מבקרים פנימיים מיישמים את תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת, כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת.

כדי ליישם את תוכנית הביקורת, מבקרים פנימיים אוספים מידע ומבצעים ניתוחים והערכות, כדי להפיק ראיות. צעדים אלה מאפשרים למבקרים פנימיים:

- לזהות ולבסס ממצאים פוטנציאליים.
- להחליט על הגורמים (הסיבות), ההשפעות, והמשמעות של הממצאים.
- לגבש המלצות ו/או לשתף פעולה עם ההנהלה כדי לגבש תוכניות פעולה.
- לגבש מסקנות.

תקן 14.1 איסוף מידע לניתוח והערכה

דרישות

כדי לבצע ניתוחים והערכות, מבקרים פנימיים חייבים לאסוף מידע שהינו:

- **רלוונטי** - תואם ליעדי מטלת הביקורת, במסגרת היקף מטלת הביקורת, ותורם לגיבוש תוצרי מטלת ביקורת.
- **מהימן** - עובדתי ועדכני. מבקרים פנימיים מפעילים ספקנות מקצועית, כדי להעריך האם מידע הינו מהימן. המהימנות מתחזקת כאשר המידע:
 - מושג ישירות על ידי מבקר פנימי או ממקור בלתי-תלוי.
 - מאומת.
 - נאסף ממערכת בעלת תהליכים אפקטיביים של ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה (GRC).
- **מספק** - כאשר המידע מאפשר למבקרים פנימיים לבצע ניתוחים ולהשלים הערכות, ויכול לאפשר לאדם שקול, בעל ידע ויכולות, לחזור על תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת ולהגיע לאותן מסקנות כמו המבקר הפנימי.

מבקרים פנימיים חייבים להעריך האם המידע רלוונטי ומהימן והאם הוא מספק, כך שהניתוחים יהוו בסיס סביר, שעל פיו ניתן לנסח ממצאים ומסקנות פוטנציאליים של מטלת ביקורת (ר' גם תקן 14.2 **ניתוח וממצאים פוטנציאליים של מטלת הביקורת**).

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע - האם לאסוף מידע נוסף לניתוח והערכה, כאשר הראיות אינן רלוונטיות, אינן מהימנות או אינן מספקות כדי לתמוך בממצאים של מטלת ביקורת. אם לא ניתן להשיג ראיות רלוונטיות, מבקרים פנימיים חייבים לקבוע האם לזהות זאת כממצא בכלל.

שיקולים ליישום התקנים

בזמן איסוף מידע לצורך השלמת כל שלב בתוכנית הביקורת של מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים מתמקדים במידע הרלוונטי ליעדי מטלת הביקורת, אשר נמצא בתחום היקף מטלת הביקורת. ביישום ספקנות מקצועית, ראוי שמבקרים פנימיים יעריכו באופן ביקורתי האם המידע עובדתי, עדכני והתקבל ישירות (למשל באמצעות תצפית) או ממקור שאינו תלוי באנשים האחראים לפעילות המבוקרת. אימות המידע על-ידי השוואתו ליותר ממקור אחד מהווה דרך נוספת להגברת המהימנות.

נהלים לאיסוף מידע לצורך ניתוח יכולים לכלול:

- עריכת ראיונות או סקרים מול האנשים המעורבים בפעילות.
- ביצוע תצפית ישירה על תהליך, דבר הידוע גם כהתחקות (walk-through).
- קבלת אישור או תיקוף מידע מגורם, אשר אינו תלוי בפעילות המבוקרת.
- בדיקה או בחינה של ראיות פיזיות כגון תיעוד, מלאי או ציוד.
- קבלת גישה ישירה למערכות הארגוניות, כדי לצפות במידע או להפיקו.
- עבודה עם משתמשי ומנהלי המערכת, כדי להשיג מידע.

באיסוף מידע, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו האם לבחון (טסטים) אוכלוסיית נתונים שלמה או מדגם מייצג מתוכה. שימוש בתוכנה לניתוח נתונים מסייע ליכולת לבחון אוכלוסיות נתונים שלמות או ממוקדות. אם מבקרים פנימיים מחליטים לבחור מדגם, ראוי שהם יישמו שיטות להבטחה שהמדגם מייצג את האוכלוסייה כולה, ככל האפשר.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית ביקורת, אשר כוללת הליכים לאיסוף נתונים רלוונטיים ליעדי מטלת הביקורת.
- תיאור של המידע שנאסף, לרבות המקור שלו, המועד בו הוא נאסף והתקופה אליה הוא מתייחס.
- הסבר מתועד לגבי האופן, בו המבקר הפנימי החליט שהמידע שנאסף היה מספק לביצוע ניתוח.

תקן 14.2 ניתוחים וממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לנתח מידע רלוונטי, מהימן ומספק כדי לגבש ממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת. עבור שירותי ייעוץ, ייתכן שלא יהיה צורך באיסוף ראיות כדי לגבש ממצאים, זאת בהתאם להסכם עם מחזיקי העניין הרלוונטיים.

מבקרים פנימיים חייבים לנתח מידע, כדי לקבוע האם יש פער בין התבחינים להערכה לבין 'המצב הקיים' של הפעילות המבוקרת, הידוע בשם "המצב המצוי" (ר' תקן 13.4 **תבחינים להערכה**).

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע את המצב המצוי באמצעות שימוש במידע ובראיות שנאספו במהלך מטלת הביקורת.

פער בין התבחינים לבין המצב המצוי, מעיד על ממצא פוטנציאלי של מטלת ביקורת, אשר חובה לציין ולהמשיך להעריכו. אם הניתוחים הראשוניים אינם מביאים לראיות מספקות כדי לתמוך בממצא פוטנציאלי של מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים להפעיל זהירות מקצועית ראויה כדי לקבוע האם נדרשים ניתוחים נוספים.

אם נדרשים ניתוחים נוספים, המבקר הפנימי הראשי חייב לעדכן ולאשר את תוכנית העבודה בהתאם.

אם מבקרים פנימיים קובעים שלא נדרשים ניתוחים נוספים, וכי אין הבדל בין התבחין לבין המצב המצוי, המבקרים הפנימיים חייבים לבסס במסקנות הביקורת את הערכתם לגבי האפקטיביות של תהליכי הממשל, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת.

שיקולים ליישום התקנים

תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת יכולה לכלול רשימה של ניתוחים ספציפיים שיש לבצע, כגון:

- מבחנים (טסטים) של הדיוק או האפקטיביות של תהליך או פעילות.
- ניתוחי יחס, מגמה ורגרסיה.
- השוואות בין מידע מהתקופה הנוכחית לבין תקציבים ותחזיות או מידע דומה מתקופות עבר.
- ניתוחי יחס בין סוגים של מידע (לדוגמה, מידע פיננסי- כגון הוצאות שכר שנרשמו, ומידע לא פיננסי- כגון שינויים במספר הממוצע של עובדים).
- מדדי השוואה (בנצ'מרק) פנימיים- השוואות של מידע מתחומים שונים בארגון.
- מדדי השוואה (בנצ'מרק) חיצוניים- השוואות המשתמשות במידע מארגונים אחרים.

ראוי שמבקרים פנימיים יבינו וישתמשו בטכנולוגיות אשר משפרות את היעילות והאפקטיביות של ניתוחים, כגון יישומי תוכנה המאפשרים בחינה (טסטים) של אוכלוסייה שלמה ולא רק מדגם.

ראוי כי הניתוחים יבינו השוואה בעלת משמעות בין התבחינים להערכה לבין המצב המצוי. כאשר הניתוחים מצביעים על פער בין התבחינים לבין המצב הקיים, ראוי להפעיל הליכי המשך של מטלת ביקורת, כדי לקבוע את הסיבה וההשפעה של הפער

והמשמעותיות של ממצאים פוטנציאליים. דוגמאות נפוצות לממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת, כוללים: שגיאות, אי-סדרים, מעשים בלתי חוקיים, והזדמנויות לשיפור היעילות והאפקטיביות.

מבקרים פנימיים מפעילים זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר) כדי לקבוע את המידה וסוג ההליכים הנוספים, שראוי להשתמש בהם, כדי להעריך את הממצאים הפוטנציאליים וכדי לקבוע את הסיבה, ההשפעה והמשמעות שלהם. המבקר הפנימי הראשי ומתודולוגיות הביקורת הפנימית יכולים לספק הנחיות, כדי לקבוע - האם לבצע ניתוחים נוספים. השיקולים כוללים:

- תוצאות הערכת הסיכונים של מטלת הביקורת, לרבות הנאותות של תהליכי בקרה.
- המשמעותיות של הפעילות המבוקרת והממצאים הפוטנציאליים.
- המידה בה הניתוחים תומכים בממצאים הפוטנציאליים של מטלת הביקורת.
- הזמינות והמהימנות של המידע להערכה נוספת (אם לא ניתן לבסס את הממצא).
- העלויות בהשוואה לתועלות בביצוע ניתוחים נוספים, במקרים כאמור.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה שמתעדים את הניתוחים שבוצעו, לרבות השימוש בתוכנות לניתוח נתונים, אוכלוסיות המבחן (טסט), תהליכי הדגימה, ושיטות הדגימה.
- ניירות עבודה בעלי אזכור צולב בתוכנית הביקורת ו/או בדוח הסופי.
- תיעוד שמתייחס לדוח הסופי.
- סקירת הממונה על מטלת הביקורת.

תקן 14.3 הערכת הממצאים

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להעריך כל ממצא פוטנציאלי של מטלת ביקורת, כדי לקבוע את משמעותיותו. בעת הערכת ממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לשתף פעולה עם ההנהלה כדי לזהות את סיבות השורש, כשהדבר אפשרי, לקבוע את ההשפעות הפוטנציאליות, ולהעריך את משמעותיות הנושא.

כדי לקבוע את משמעותיות הסיכון, מבקרים פנימיים חייבים לשקול את הסבירות להתרחשות הסיכון ואת ההשלכה שעלולה להיות לסיכון בתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים, והבקרה (GRC) של הארגון.

אם מבקרים פנימיים קובעים שהארגון חשוף לסיכון משמעותי, חובה לתעד ולתקשר/לדווח זאת כממצא.

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע האם לדווח סיכונים אחרים כממצאים, על בסיס הנסיבות והמתודולוגיות שמוסדו.

מבקרים פנימיים חייבים לתעדף כל ממצא של מטלת ביקורת, על בסיס המשמעותיות שלו, תוך שימוש במתודולוגיות שקבע המבקר הפנימי הראשי.

שיקולים ליישום התקנים

כדי לגבש ממצאי מטלת ביקורת בפעילות המבוקרת, מבקרים פנימיים משווים בין התבחינים שנקבעו לבין המצב הקיים (ר' גם תקן 14.2 **ניתוחים וממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת**). אם קיים פער בין השניים, מבקרים פנימיים נדרשים להמשיך ולבחון ולהעריך את הממצא הפוטנציאלי. ראוי כי הערכה זו תחקור:

- את סיבת השורש לפער, אשר לעתים קרובות מתייחס לליקוי בבקרה, ומהווה סיבה ישירה להתקיימות המצב הקיים. במידה האפשרית, ראוי שמבקרים פנימיים יקבעו את סיבת השורש, שהינה נושא יסודי או עמוק יותר אשר תרם למצב הקיים. ברמה הפשוטה ביותר, קביעת סיבת השורש כוללת שאילת סדרת שאלות לגבי הסיבה לקיום הפער. זיהוי סיבת השורש מערב שיתוף פעולה עם ההנהלה, אשר עשויה להיות בעמדה טובה יותר להבין את סיבות השורש לפער.
- כיצד ניתן לכמת את השפעת הפער. במקרים רבים, מידת החשיפה היא אומדן מושכל, לאור שיקול הדעת המקצועי של מבקרים פנימיים, עם משוב מהנהלת הפעילות המבוקרת (ר' גם עיקרון 4 **הפעלת זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)**, והתקנים הקשורים לו).

כדי לקבוע את **המשמעותיות** של ממצא, מבקרים פנימיים מזיהים ומעריכים את הבקורות הקיימות באשר לנאותות התכנון והאפקטיביות, ואז קובעים את רמת הסיכון השיורי, שהוא הסיכון שנותר למרות קיום הבקורות. למרות שמבקרים נדרשים לתקשר סיכונים משמעותיים כממצאים, מבקרים פנימיים רשאים גם לתקשר סיכונים אחרים כממצאים, או בדרך אחרת.

מבקרים פנימיים מתעדפים ממצאים על בסיס המתודולוגיה שקבע המבקר הפנימי הראשי, כדי לספק עקביות לרוחב כל מטלות הביקורת הפנימית. **דירוג או ניקוד** יכול להוות כלי תקשורת אפקטיבי לתיאור המשמעותיות של כל ממצא ויכול לסייע להנהלה בתיעודף תוכניות הפעולה שלה. בקביעת המשמעותיות, ראוי כי המבקרים הפנימיים ייקחו בחשבון:

- את ההשלכה ואת הסבירות של הסיכון.
- את הסובלנות (של הארגון) לסיכון.
- כל גורם נוסף החשוב לארגון.

המבקר הפנימי הראשי יכול לספק תבניות לשימוש מבקרים פנימיים, כדי לתעד ממצאי מטלות ביקורת, וכדי להבטיח תיעוד ראוי של רכיבים שונים, כגון:

- תבחינים .
- מצב קיים.
- סיבת השורש (כשהדבר אפשרי).
- השפעה (סיכון או חשיפה אפשרית).
- משמעותיות ותיעודף.

ראוי שהממצאים ייכתבו בשפה תכליתית ופשוטה, כך שהנהלת הפעילות המבוקרת תבין את הערכתם של המבקרים הפנימיים. ראוי שהממצאים יסבירו את הפערים בין המצבים הקיימים לבין התבחינים, וראוי שהם יספקו ראיות מתועדות שתומכות בהערכה ובשיקול הדעת של המבקרים הפנימיים לגבי משמעותיות הממצאים.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה המסבירים את התבחינים, בהם נעשה שימוש להערכת הממצאים.
- נייר עבודה שמפרט את התבחינים, המצב הקיים, סיבת השורש לפער (כשהדבר אפשרי), ההשפעה (סיכון או חשיפה אפשרית), ותיעודף עבור כל ממצא.

- נייר עבודה או תיעוד אחר שמסביר את המהותיות, הסובלנות לסיכון, והרכיבים של כל ניתוח עלות-תועלת, אשר שימש כבסיס לניתוח הממצאים.
- מתודולוגיות ביקורת פנימית, תבניות, והנחיות רלוונטיות.
- תיעוד שמתייחס לדוח הסופי של מטלת הביקורת.

תקן 14.4 המלצות ותוכניות פעולה ליישום

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע - האם לגבש המלצות, לבקש תוכניות פעולה מההנהלה, או לשתף פעולה עם ההנהלה כדי להסכים על הפעולות עבור:

- יישוב (מתן פתרון ל) הפערים בין התבחינים שנקבעו לבין המצב הקיים (כפי שזוהו במטלת הביקורת).
- צמצום הסיכונים שזוהו לרמה מקובלת.
- טיפול בסיבת השורש לממצא.
- שיפור או שדרוג הפעילות המבוקרת.

בגיבוש המלצות, מבקרים פנימיים חייבים לדון בהמלצות עם הנהלת הפעילות המבוקרת.

אם המבקרים הפנימיים וההנהלה אינם מסכימים לגבי המלצות מטלת הביקורת ו/או תוכניות פעולה, אזי המבקרים הפנימיים חייבים לפעול על פי מתודולוגיה ממוסדת כדי לאפשר לשני הצדדים לבטא את עמדותיהם ואת הרציונאל (ההגיון) שלהם, ולהגיע לפתרון (ר' גם תקן 9.3 מתודולוגיות).

שיקולים ליישום התקנים

ראוי שמבקרים פנימיים ידונו ללא שיהוי בממצאים ובהמלצות או בתוכניות פעולה פוטנציאליות, עם ההנהלה המוסמכת לבצע ולפקח על שינויים בפעילות המבוקרת. המבקר הפנימי הראשי רשאי ליצור מתודולוגיות כדי לסייע למבקרים פנימיים בזיהוי גורמי ההנהלה (המוסמכת) המתאימים. לדוגמה, המתודולוגיה יכולה לדרוש כי רק לתפקיד או לדרג מסוים (כגון מנהל, דירקטור, או סמנכ"ל) תהיה סמכות כאמור.

אם מזהה פעולה מתקנת ספציפית, אשר מתייחסת לממצא, מבקרים פנימיים רשאים לתקשר/לדווח אותה כהמלצה. לחלופין, מבקרים פנימיים רשאים להציג מספר חלופות (המלצות) לשיקול ההנהלה. במקרים מסוימים, מבקרים פנימיים יכולים להציע שההנהלה תבחן מספר חלופות ותקבע את דרך הפעולה המתאימה. יכולות להיות מספר המלצות או פעולות מתקנות עבור ממצא יחיד.

אם המבקר הפנימי והנהלת הפעילות המבוקרת אינם מסכימים לגבי תוצרי מטלת הביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעבוד עם ההנהלה הבכירה כדי לסייע לאיתור פתרון. בנוסף, ניתן לצרף לדוח הסופי - הצהרה רשמית מכל צד, או למסור אותה לפי דרישה.

ראוי שמבקרים פנימיים יעריכו וידונו עם ההנהלה בישימות ובסבירות של ההמלצות ו/או תוכניות הפעולה. ראוי שההערכה תכלול ניתוח עלות-תועלת, וקביעה - האם ההמלצות ו/או תוכניות הפעולה מטפלים בסיכון באופן משביע רצון בהתאם לסובלנות לסיכון של הארגון.

למרות שמבקרים פנימיים חייבים לשתף פעולה עם ההנהלה לגבי אופן הטיפול בממצאי מטלת הביקורת, זוהי אחריות ההנהלה ליישם פעולות לטיפול בממצאים (ר' גם תקן 15.1 **דוח סופי של מטלת הביקורת**).

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה עבור כל ממצא, עם התבחינים, המצב הקיים, סיבת השורש (כשהדבר אפשרי), ההשפעה (סיכון או חשיפה אפשרית), וההמלצה/ות או תוכניות הפעולה שנכללו.
- תרשומות, ניירות עבודה או תיעוד אחר המעידים על דיונים עם ההנהלה לגבי הממצאים ולגבי ישימות ההמלצות ו/או תוכניות הפעולה.
- תיעוד המתייחס לדוח הסופי.

תקן 14.5 מסקנות מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לגבש מסקנה של מטלת ביקורת, אשר מסכמת את תוצרי מטלת הביקורת ביחס ליעדי מטלת הביקורת ויעדי ההנהלה. המסקנה של מטלת הביקורת חייבת לסכם את שיקול הדעת ("השיפוט") המקצועי של המבקרים הפנימיים לגבי המשמעותיות הכוללת של התוצרים המצרפיים של מטלת הביקורת.

מסקנות מטלת הבטחה חייבות לכלול את שיקול הדעת ("השיפוט") של המבקרים הפנימיים לגבי האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ו/או הבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת, לרבות ציון מת' התהליכים אפקטיביים.

שיקולים ליישום התקנים

המתודולוגיות שנקבעו על ידי המבקר הפנימי הראשי עבור פונקציית הביקורת הפנימית, יכולות לספק סולם דירוג המציין האם קיימת הבטחה סבירה לגבי אפקטיביות הבקרות. לדוגמה, הסולם יכול לציין את הרמות: משביעת רצון, משביעת רצון באופן חלקי, דורשת שיפור, או לא משביעת רצון, הכל בהתאם להערכות המבקרים הפנימיים (ר' גם תקן 14.3 **הערכת הממצאים**).

המסקנה יכולה להוסיף הקשר לגבי השלכות הממצאים במסגרת הפעילות המבוקרת והארגון. לדוגמה, לממצאים מסוימים יכולה להיות השפעה משמעותית על השגת המטרות או ניהול הסיכונים ברמת הפעילות, אך לא ברמת הארגון.

ראוי שמסקנות של מטלת ייעוץ/יעץ יתאמו ליעדים ולהיקף.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- נייר עבודה המציג את הביסוס למסקנה הכוללת של מטלת הביקורת.
- פסקת מסקנה בדוח הסופי.

תקן 14.6 תיעוד מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לתעד מידע וראיות, כדי לתמוך בתוצרי מטלת הביקורת. הניתוחים, ההערכות, והמידע התומך, אשר רלוונטיים למטלת ביקורת, חייבים להיות מתועדים כך שמבקר פנימי מעורה ושקול (או אדם בעל יכולת ומעורה באופן דומה), יוכלו לחזור על העבודה ולגזור את אותם תוצרי מטלת ביקורת.

מבקרים פנימיים והממונה על מטלת הביקורת חייבים לסקור את תיעוד מטלת הביקורת בהתייחס לדיוק, רלוונטיות ושלמות. המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולאשר את תיעוד מטלת הביקורת. מבקרים פנימיים חייבים לשמור על תיעוד מטלת הביקורת, בהתאם לחוקים ו/או לתקנות הרלוונטיים, כמו גם למדיניות ולנהלים של פונקציית הביקורת הפנימית ושל הארגון.

שיקולים ליישום התקנים

תיעוד מטלות הביקורת הפנימית באמצעות ניירות עבודה, מהווה חלק חשוב מתהליך סדור ושיטתי של מטלת ביקורת, משום שהוא מארגן את המידע באופן שמאפשר ביצוע מחדש של העבודה, ותומך בתוצרי מטלת הביקורת. תיעוד מספק את הבסיס לפיקוח פרטני על מבקרים פנימיים, ומאפשר למבקר הפנימי הראשי ולאחרים להעריך את איכות עבודת פונקציית הביקורת הפנימית. תיעוד משמש גם להוכחת עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בתקנים.

ראוי שתיעוד מטלת הביקורת יכלול את:

- מועד או תקופת מטלת הביקורת.
- הערכת הסיכונים המתייחסת למטלת הביקורת.
- יעדי מטלת הביקורת והיקפה.
- תוכנית הביקורת.
- תיאור של הניתוחים, לרבות פירוט של הליכים ומקורות הנתונים.
- תוצרי מטלת הביקורת.
- שמות או ראשי תיבות של האנשים אשר ביצעו ופיקחו על העבודה.
- ראיות לתקשורת (דיווח) עם הגורמים המתאימים.

ניתן לארגן ניירות עבודה בהתאם למבנה שפותח בתוכנית הביקורת, הכולל אזכורים (התייחסויות צולבות) לפרטי המידע הרלוונטיים. ניתן להשתמש בתבניות או בתוכנה לפיתוח ניירות העבודה וליצירת מערכת לשמירת התיעוד. התוצר הוא אוסף שלם של תיעוד המידע שהתקבל, ההליכים שהושלמו, תוצרי מטלת הביקורת, והבסיס הלוגי לכל אחד מהשלבים. תיעוד זה מהווה את המקור המרכזי לתמיכה בתקשורת/דיווח של המבקרים הפנימיים עם מחזיקי העניין, לרבות מועצת המנהלים,

ההנהלה הבכירה, והנהלת הפעילות המבוקרת. חשוב ביותר שניירות עבודה יכילו מידע רלוונטי, מהימן ומספק, שיאפשר לאדם זהיר, מעורה ובעל יכולת, כגון מבקר פנימי או מבקר חיצוני אחרים, להגיע לאותן מסקנות כמו אלה שאליהן הגיעו המבקרים הפנימיים אשר ביצעו את מטלת הביקורת.

ניירות עבודה נפוצים כוללים:

- תיעוד התכנון.
- מפת תהליך, תרשים זרימה או תיאור נרטיבי (מילולי) של תהליכי מפתח.
- סיכומים של ראיונות שנערכו או סקרים שפורסמו.
- מטריצת סיכונים ובקורות.
- פרטי הבדיקות (טסטים) שנערכו והניתוחים שבוצעו.
- מסקנות, לרבות אזכורים (התייחסויות צולבות) לנייר העבודה לגבי ממצאי הביקורת.
- הצעה לביצוע מטלת מעקב.
- דוח סופי של ביקורת פנימית, יחד עם תגובות ההנהלה.

מתכונת בסיסית לניירות עבודה:

- מפתח (אינדקס) או מספר סימוכין.
- כותר או כותרת אשר מזהים את הפעילות המבוקרת.
- מועד או תקופת מטלת הביקורת.
- היקף העבודה שבוצעה.
- פסקה לגבי תכלית איסוף/קבלת הנתונים וניתוחם.
- מקורות/נתונים המופיעים בנייר העבודה.
- תיאור האוכלוסייה שהוערכה, לרבות גודל המדגם ושיטת הבחירה ששימשה לניתוח נתונים (שיטת הבדיקה/טסטים).
- שמות המבקרים הפנימיים שביצעו את עבודת מטלת הביקורת.
- הערות סקירה ושמות המבקרים הפנימיים שסקרו את עבודת מטלת הביקורת.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה המתעדים את העבודה שבוצעה בהתאם למתודולוגיה הממוסדת.
- תוצאות של סקירות הערכת איכות פנימית אשר מאמתות (מתקפות) את העמידה במדיניות הפיקוח ובניירות העבודה.

עיקרון 15 דוח את תוצרי מטלת הביקורת ונטר אחר יישום תוכניות הפעולה

מבקרים פנימיים מתקשרים את תוצרי מטלת הביקורת לגורמים המתאימים, ועוקבים אחר התקדמות ההנהלה לקראת יישום ההמלצות או תוכניות הפעולה.

מבקרים פנימיים אחראים להפקת דוח סופי לאחר השלמת מטלת הביקורת ולתקשר להנהלה את תוצרי מטלת הביקורת. מבקרים פנימיים ממשיכים לתקשר עם הנהלת הפעילות המבוקרת כדי לוודא יישום של תוכניות הפעולה.

תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת

דרישות

עבור כל מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לערוך דוח סופי הכולל את היעדים, ההיקף, ההמלצות ו/או תוכניות הפעולה, בהתאם למקרה, ואת המסקנות של מטלת הביקורת.

הדוח הסופי של מטלת הביקורת (מטלת הבטחה) חייב גם לכלול:

- את הממצאים ואת המשמעותיות והתיעדוף שלהם.
- הסבר לגבי מגבלות בהיקף, אם היו.
- מסקנה לגבי האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה (GRC) של הפעילות המבוקרת.

הדוח הסופי חייב לציין את האנשים האחראים לטיפול בממצאים, ואת המועד המתוכנן להשלמת הפעולות. כאשר מבקרים פנימיים מגלים שההנהלה יזמה או השלימה פעולות, כדי לטפל בממצא, לפני הדוח הסופי, חובה לציין את הפעולות בדוח.

הדוח הסופי חייב להיות מדויק, אובייקטיבי, ברור, תמציתי, בונה, שלם ולהתבצע במועד, כמתואר בתקן 11.2 **תקשורת אפקטיבית**.

מבקרים פנימיים חייבים לוודא שהדוח הסופי נסקר ומאושר על ידי המבקר הפנימי הראשי, לפני פרסומו. המבקר הפנימי הראשי חייב להפיץ את הדוח הסופי לגורמים, אשר יכולים לוודא כי התוצרים נשקלים כראוי (ר' גם תקן 11.3 **תקשור תוצרי הביקורת**).

אם מטלת הביקורת לא מתבצעת בהתאם לתקנים, הדוח הסופי של מטלת הביקורת חייב לגלות את הפרטים הבאים לגבי אי-העמידה בתקנים:

- התקן/התקנים שלא הושגה עמידה בהם.
- הסיבה/הסיבות לאי-העמידה.
- השפעת אי-העמידה על ממצאי ומסקנות מטלת הביקורת.

שיקולים ליישום התקנים

ראוי לכלול בדוח הסופי - הצהרה שמטלת הביקורת מתבצעת בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית. ראוי לציין כי מטלת הביקורת עמדה בדרישות התקנים רק אם הדבר נתמך על ידי תוצאות הפיקוח על מטלת הביקורת ותוכנית הבטחת ושיפור האיכות.

הסגנון והתבנית של הדוח הסופי משתנים מארגון לארגון. המבקר הפנימי הראשי רשאי לספק תבניות ונהלים.

ניתן להפיק מספר גרסאות של הדוח הסופי, עם תבניות, תוכן ורמת פירוט המותאמים לקהלים ספציפיים, על בסיס כמות

הידע שלהם לגבי הפעילות המבוקרת, כיצד הממצאים והמסקנות משפיעים עליהם וכיצד הם מתכננים להשתמש במידע. כאשר הדוח הסופי של מטלת הביקורת מפורסם כדיווח (דוח כתוב), הוא יכול לכלול את הרכיבים הבאים, בנוסף לדרישות (המפורטות לעיל בתקן זה):

- כותרת.
- רקע (תקציר של הפעילות המבוקרת).
- הכרה (היבטים חיוביים לגבי הפעילות המבוקרת ו/או הבעת הערכה על שיתוף הפעולה).
- רשימת תפוצה.

ראוי כי סקירת הדוח הסופי תוודא כי:

- העבודה שבוצעה ותועדה תאמה ליעדי מטלת הביקורת והיקפה ולתקנים (ר' גם תקן 8.3 איכות ותקן 12.1 הערכת איכות פנימית).
- תוצרי מטלת הביקורת מנוסחים באופן ברור ונתמכים באמצעות מידע רלוונטי, מהימן ומספק (ר' גם תקן 14.1 איסוף מידע לניתוח והערכה).
- התקיימו הדרישות לתקשור/דיווח מול הנהלת הפעילות המבוקרת.

המבקר הפנימי הראשי קובע כיצד ולמי יופץ הדוח הסופי של מטלת הביקורת. לרוב, מצגות בעל-פה נתמכות בעותק דיגיטלי או מודפס של המצגת ו/או דוח בכתב.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- דוח סופי בכתב.
- מצגות ו/או תרשומות מפגישות לגבי מצגות, כאשר הדוח הסופי נמסר בעל פה.
- תיעוד המציין כי הדוח הסופי נסקר ואושר.
- תיעוד לעמידה בדרישות לתקשור/דיווח מול (הנהלת) הפעילות המבוקרת.

תקן 15.2 וידוא יישום המלצות או תוכניות פעולה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לוודא כי ההנהלה יישמה את המלצותיהם או את תוכניות הפעולה של ההנהלה, בהתאם למתודולוגיה ממוסדת, אשר כוללת:

- בירור לגבי ההתקדמות בתוכניות הפעולה.
- ביצוע הערכות מעקב, באמצעות גישה מבוססת סיכונים.
- עדכון מצב תוכניות ההנהלה במערכת מעקב.

היקף הליכים אלה חייב לקחת בחשבון את משמעותיות הממצאים.

אם ההנהלה לא התקדמה ביישום הפעולות בהתאם לתאריכי ההשלמה (לו"ז) שנקבעו, המבקרים הפנימיים חייבים לקבל ולתעד את הסבר ההנהלה, ולדון בנושא עם המבקר הפנימי הראשי. המבקר הפנימי הראשי אחראי לקבוע - האם ההנהלה הבכירה, בעיכוב או באי-פעולה, נטלה סיכון אשר עולה על הסובלנות (הארגונית) לסיכון (ר' גם תקן 11.5 **תקשור ביחס לקבלת סיכונים**).

שיקולים ליישום התקנים

מבקרים פנימיים רשאים להשתמש בתוכנה, בגיליון אלקטרוני, או במערכת, כדי לנטר - האם יושמו תוכניות הפעולה של ההנהלה בהתאם ללוחות הזמנים שנקבעו. מערכת המעקב מציינת - אם נשארו תוכניות פעולה פתוחות או שעבר תאריך היעד ליישומן, ומספקת כלי שימושי למבקרים פנימיים - לצורך תקשורת עם מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה. בנוסף, תוכנית או מערכת יכולה להפוך את תזרים העבודה לאוטומטי, מהערכת הסיכונים ועד להשלמת תוכנית הפעולה. לדוגמה, תזרים העבודה יכול לכלול הודעות דוא"ל אוטומטיות אשר מודיעות לגורמים המתאימים על תוכניות פעולה המתקרבות לתאריך היעד להשלמתן.

ראוי כי המתודולוגיה לווידוא יישום תוכניות הפעולה של ההנהלה תכלול תבחינים לקביעת המועד לביצוע הערכות מעקב, כדי לוודא שתוכניות הפעולה של ההנהלה טיפלו באופן אפקטיבי בממצאים. ניתן לבצע את הערכות המעקב עבור תוכניות הפעולה שהושלמו על בסיס סלקטיבי, בהתאם למשמעותיות הסיכון. בנסיבות מסוימות, רגולטורים יכולים לדרוש דיווח לגבי תוכניות הפעולה של ההנהלה.

אם ההנהלה מחליטה על תוכנית פעולה חלופית, והמבקרים הפנימיים מסכימים שהתוכנית החלופית משביעת רצון או עדיפה על תוכנית הפעולה המקורית, ראוי לעקוב אחר ההתקדמות בתוכנית הפעולה החלופית עד להשלמתה.

דוגמאות לראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מערכת מעקב המתעדכנת באופן שוטף (לדוגמה, גיליון אלקטרוני, בסיס נתונים או כלי אחר), אשר כוללת את הממצא, תוכנית הפעולה המתקנת, הסטטוס, ואישור הביקורת הפנימית.
- דוחות מצב על פעולות מתקנות, אשר הוכנו עבור מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה.

יישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית במגזר הציבורי

על אף שהתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית חלים על כל פונקציות הביקורת הפנימית, מבקרים פנימיים במגזר הציבורי עובדים בסביבה פוליטית, עם מבני ממשל, ארגון ומימון שונים מאלה שבמגזר הפרטי. ייתכן שאופיים של מבנים אלה והתנאים הקשורים ישפיעו מתחום השיפוט והדרג השלטוני בהם פועלת פונקציית הביקורת הפנימית. בנוסף, מונחים מסוימים המשמשים במגזר הציבורי שונים מאלה שבמגזר הפרטי. הבדלים אלה יכולים להשפיע על האופן בו פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי מיישמות את התקנים. משום כך, ראוי כי הערכת האיכות החיצונית של פונקציית ביקורת פנימית במגזר הציבורי תבוצע על ידי צוות הערכה בעל ידע לגבי פעילויות במגזר הציבורי ומבני ממשל. (ר' גם תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית).

המגזר הציבורי מבוסס ומנוהל על פי מסגרת משפטית אשר כוללת חוקים, תקנות, צווים וכללים מנהלתיים, וסוגים אחרים של דרישות אשר חלות ספציפית בתחום (בתחומי) השיפוט בו (בהם) פועל הארגון. במסגרת התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, המונח "חוקים ו/או תקנות" מתייחס למסגרת המשפטית. חוקים ו/או תקנות יכולים לקבוע את המנדט, המעמד הארגוני, יחסי הכפיפות והדיווח, היקף העבודה, המימון/התקציב, ודרישות נוספות מפונקציית הביקורת הפנימית. באמצעות מנדטים כאמור, פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי נדרשות לעתים קרובות להתמקד בנושאים הבאים:

- וידוא עמידה בדרישות חוקים ו/או תקנות.
- זיהוי הזדמנויות לשיפור היעילות, האפקטיביות והיחסיות של תוכניות ותהליכים ממשלתיים.
- קביעה האם משאבים ציבוריים מוגנים כראוי והאם נעשה בהם שימוש נאות כדי לספק שירותים באופן שוויוני והוגן.
- הערכה האם ביצועי הארגון תואמים ליעדיו האסטרטגיים ולמטרותיו.

הפסקאות הבאות מתארות מצבים בהם יישום התקנים עשוי להיות שונה עבור מבקרים פנימיים במגזר הציבורי.

חוקים ו/או תקנות

המבקר הפנימי הראשי חייב להיות מודע לחוקים ו/או לתקנות אשר משפיעים על יכולת פונקציית הביקורת הפנימית לעמוד באופן מלא בכל הוראות התקנים. ניתן להשתמש בכתב האמנה (צ'רטר) או במסמך אחר, כדי להסביר כיצד פונקציית הביקורת הפנימית עומדת בדרישות החוקים ו/או התקנות, וכן בכונת התקנים. כאשר עמידה בדרישות אינה אפשרית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את הסיבה, לבצע גילוי נאות, ולעמוד בכל שאר דרישות התקנים (ר' גם תקן 4.1 עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית, תקן 6.2 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, תקן 8.3 איכות, תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית, תקן 12.1 הערכת איכות פנימית, ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

הרשימה הבאה מתארת מצבים בהם חוקים ו/או תקנות יכולים להשפיע על יכולתן של פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי לעמוד בדרישות התקנים:

- כאשר חוקים ו/או תקנות משמשים כמנדט וככתב האמנה של הביקורת הפנימית, ייתכן שלמבקר הפנימי הראשי לא תהיה הסמכות או היכולת לבצע שיוניים. לפיכך, ייתכן כי הדרישה בתקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית, לסקירה תקופתית של המנדט ביחס לעדכונים, לא תידרש. אולם, המבקר הפנימי הראשי יכול לערוך ולתעד, באופן תקופתי, סקירה ממוקדת של המנדט ושל כתב האמנה, על מנת לקבוע כי המתווה שנקבע עבור צוות לחוקים ו/או לתקנות מוגדר באופן מדויק.

- ייתכן כי חוקים ו/או תקנות לגבי חשיפה לציבור ייגברו ויקבעו את סוגי המסמכים שנדרש לפרסם לציבור, ואת סוגי המסמכים שלא ניתן לפרסם לציבור. ראוי כי המתודולוגיות של פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי ישקפו את הדרישות הללו (ר' גם תקן 5.1 שימוש במידע ותקן 5.2 הגנה על מידע).
- ייתכן כי חוקים ו/או תקנות יגבילו את האפשרות של המבקר הפנימי הראשי לקיים שיחות ודיונים פרטיים עם מועצת המנהלים (ר' גם את הגדרת מילון המונחים של המונח "מועצת המנהלים", וכמו כן את תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, ותקן 7.1 אי-תלות ארגונית).
- ייתכן כי חוקים ו/או תקנות ידרשו מפונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי להציג את תוצאות הביקורת הפנימית במסגרת מפגשים הפתוחים לציבור. ראוי כי המתודולוגיות להפצת דוחות הביקורת הסופיים יכללו וייתייחסו לדרישות חוק/תקנות אלה (ר' גם תקן 11.1 תקשורת אפקטיבית ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).
- במגזר הציבורי, לעתים קרובות, החובה למנות גורם חיצוני (מיקור חוץ) לביצוע שירותי הבטחה הינה הוראה מחייבת. בתחומי שיפוט מסוימים, סמכות של מוסד ביקורת עליון עשויה לגבור על זו של פונקציית הביקורת הפנימית, וייתכן כי פונקציית הביקורת הפנימית תידרש לציית לתכנון כפי שנקבע ע"י המוסד העליון, ולנהל עבודה בשיתוף פעולה. בתקן 11.1, בניית יחסים מקצועיים ותקשורת עם מחזיקי עניין, פונקציית הביקורת הפנימית תידרש לבצע תיאום עם הספק החיצוני (מיקור חוץ) של שירותי הבטחה, וייתכן שמוסד הביקורת העליון ייקח על עצמו את תפקיד התיאום (ר' גם תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית ותקן 9.5 תיאום והסתמכות).

למבקרים פנימיים במגזר הציבורי יש מגוון רחב של מחזיקי עניין, כולל הציבור בתחום השיפוט ובעלי תפקידים נבחרים וממונים. ייתכן כי פונקציית הביקורת הפנימית תידרש, על פי חוק, לשאת באחריות ולנהוג בשקיפות מול הציבור. על מנת לשרת את מחזיקי העניין שלהם כראוי, מבקרים פנימיים ראשיים לשקול שימוש במידע שמקורו בציבור, בעת תכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית. מידע מהציבור יכול להתקבל ממשתמשי שירותים ממשלתיים, כגון שירותי תשתית, מערכות תחבורה ציבורית, פארקים ומתקני פנאי, תהליכי היתר בנייה, ועוד (ר' גם תקן 9.4 תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, תקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין, ותקן 13.2 הערכת סיכונים למטלת ביקורת).

ממשל תאגידי ומבנה ארגוני

פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי כפופות למגוון מבנים. ארגונים מסוימים במגזר הציבורי יכולים להיות כפופים למספר רמות ממשל, הן בתוך והן מחוץ לארגון; דבר אשר עלול לסבך את יחסי הכפיפות והדיווח של המבקר הפנימי הראשי וכמו כן את הפיקוח על הפונקציה ותקצובה.

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית מתייחסים ל-"מועצת המנהלים" ול-"הנהלה הבכירה". מילון המונחים מגדיר את המונח "מועצת מנהלים" באמצעות מושגים המכסים מבני ממשל שונים במגזר הציבורי. משום שמועצת המנהלים במגזר הציבורי יכולה להיות גוף קובע מדיניות, ייתכן שלא תהיה לה סמכות על היבטים מסוימים של המבקר הפנימי הראשי ושל פונקציית הביקורת הפנימית, כמתואר בתקנים. לדוגמה, ייתכן כי גוף כאמור לא יוכל למנות, לפטר או לקבוע את התגמול של המבקר הפנימי הראשי. במקרים כאמור, עדיין ראוי כי מועצת המנהלים תייעץ להנהלה לגבי הערכת הביצועים של הביקורת ובקבלת החלטות על מינוי או פיטורים של המבקר הפנימי הראשי. בארגונים אחרים במגזר הציבורי, ייתכן ש"הנהלה הבכירה" תוגדר באופן שונה מאשר הוגדר בתקנים. כאשר המונח מתייחס להנהלה של הפעילות המבוקרת, יש ליישם הגנות על אי התלות של הביקורת כדי להפחית את סיכון ההתערבות בעבודתה של פונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יימנע מקבלת הוראות מבעלי תפקידים אשר מונו בהליך בחירות מבלי להתייעץ ראשית עם מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, אשר מפקחות במישרין על פונקציית הביקורת הפנימית, אלא אם בעלי התפקידים הנבחרים נושאים במישרין באחריות פיקוח.

הדוגמאות שלהלן מתארות מבני ממשל ומבנים ארגוניים, בהם ייתכן שפונקציות ביקורת פנימית יצטרכו להתאים את יישומם של תקנים מסוימים (רשימה בלתי ממצה):

- ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תהיה נפרדת מחלקים אחרים של הארגון, והמבקר הפנימי הראשי ידווח ישירות לגוף המחקק אשר מתפקד כמועצת המנהלים.
- ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תמוקם ברמה הגבוהה ביותר של הארגון הממשלתי, והמבקר הפנימי הראשי ידווח ישירות לראש הארגון.
- ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תמוקם בתוך רכיב אחר של הארגון הכולל (כגון מחלקה או יחידה אחרת בארגון ממשלתי), והמבקר הפנימי הראשי ידווח לראש הארגון או למועצת מנהלים לא ביצועית/מפקחת. דבר זה יכול להתרחש כאשר קיים מבנה ממשל מדורג, וכאשר קיים יותר מגוף ממשל אחד.
- ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תהיה נפרדת מחלקים אחרים בארגון, משום שהמבקר הפנימי הראשי הינו תפקיד עליו מתמודדים אליו נבחרים על ידי ציבור המצביעים בתחום השיפוט, והמבקר הפנימי הראשי הנבחר אינו מדווח לאף גוף מפקח או אדם מסוים בארגון.
- ייתכן שפונקציית הביקורת הפנימית תמוקם ברמה נמוכה יותר בארגון, והמבקר הפנימי הראשי ידווח למנהל בכיר יחיד באותה מחלקה.

למרות שכמה ממצבים אלה אינם עומדים בדרישות אי התלות שבתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, ייסוד ועדת ביקורת אשר מורכבת מנציגי הציבור, ואשר אינה תלויה בהנהלה, תגן על אי התלות ותאפשר פיקוח, יעוץ ומשוב שוטפים (ר' גם תקן 6.2 כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית, תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה, עיקרון 7 מעמד בלתי תלוי והתקנים הקשורים אליו, ותקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים).

תקצוב

תהליכי התקצוב של פונקציות ביקורת פנימית מגוונים מאוד במגזר הציבורי. מבני ממשל ומבנים ארגוניים מסוימים אינם מעניקים למועצת המנהלים ולהנהלה הבכירה סמכות ניהולית על התקציב. מצבים אלה מונעים מהמבקר הפנימי הראשי את היכולת לבקש אישור תקציבי ממועצת המנהלים ומהנהלה הבכירה, ומגבילים את היכולת לבקש או לקבל מימון תקציבי נוסף בשל סדרי עדיפויות אחרים בתקציב הארגוני.

לדוגמה, פונקציות ביקורת פנימית מסוימות במגזר הציבורי יכולות להגיש בקשות תקציב עצמאיות למועצת המנהלים או לגוף המחקק שלהן, לצורך אישור. תקציבים אחרים מהווים לעיתים חלק מהתקציב הכללי ארגוני, והקצאת התקציב לפונקציית הביקורת הפנימית נקבעת על ידי ראש הארגון, ולעיתים קרובות מאושרת על ידי גוף מחוקק חיצוני. בכל מקרה, המבקר הפנימי הראשי יכול לבקש ממועצת המנהלים את המשאבים הנדרשים.

גם כאשר התקציב נקבע על פי חוקים ו/או תקנות, המבקר הפנימי הראשי חייב עמוד בשאר הדרישות המפורטות בתקנים, הקשורות לניהול התקציב (ר' גם תקן 6.3 תמיכת מועצת המנהלים והנהלה הבכירה, תקן 7.1 אי-תלות ארגונית, תקן 8.2 משאבים, ותקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים).

התנאים הבאים במגזר הציבורי עלולים להגביל את האופן בו המבקר הפנימי הראשי יהא רשאי לנצל תקציבים שהוקצו לו:

- לעיתים קרובות, מבנה וסיווג התפקיד ו/או הסכמי העסקה קובעים טווחי שכר לכל סיווגי התפקידים, על בסיס הידע, המיומנויות ותחומי האחריות של התפקיד, אשר מגבילים את סמכותו של המבקר הפנימי הראשי או מועצת המנהלים לקבוע את התגמול לכל עובד. במצבים כאמור, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישתף פעולה עם פונקציית משאבי האנוש, כמתואר בתקן 10.2 ניהול משאבי אנוש.

- ייתכן כי פונקציית הביקורת הפנימית תידרש להשתמש אך ורק בתוכנות שאושרו לשימוש בארגון; דבר אשר עלול להגביל את יכולתו של המבקר הפנימי הראשי לגבי השימוש בטכנולוגיה זמינה אשר עשויה לתמוך בפעילות של פונקציית הביקורת הפנימית. ראוי שפונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי יגייסו את מועצות המנהלים שלהן לתמיכה בצרכים הטכנולוגיים שלהן, וייתכן שיאלצו להשתמש בתוכנה הזמינה על מנת לממש את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית באופן היעיל ביותר האפשרי, תוך שמירה על עמידה בדרישות התקנים (ר' גם תקן 10.3 משאבים טכנולוגיים).
- כאשר מגבלות תקציב מונעות מהמבקר הפנימי הראשי להשיג משאבים נאותים על מנת לקיים הערכת איכות חיצונית, ייתכן כי השתתפות בתוכנית סקר עמיתים יועילו לפונקציית הביקורת הפנימית בביצוע ההערכה (ר' גם תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית ותקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים).
- כאשר רשות או גוף פיקוח חיצוניים מספקים את המימון הדרוש לתקצוב פונקציית הביקורת הפנימית במגזר הציבורי, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יידרש למסור דוח סופי של מטלת הביקורת לרשות המממנת (ר' גם תקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין, תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית, ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

About The IIA

The Institute of Internal Auditors (IIA) is a nonprofit international professional association that serves more than 245,000 global members and has awarded more than 190,000 Certified Internal Auditor® (CIA®) certifications worldwide. Established in 1941, The IIA is recognized throughout the world as the internal audit profession's leader in standards, certifications, education, research, and technical guidance. For more information, visit theiia.org.

Copyright © 2024 The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved. For permission to reproduce, please contact copyright@theiia.org.



The Institute of
Internal Auditors

1035 Greenwood Blvd., Suite 401
Lake Mary, FL 32746 USA
theiia.org