

אפקטיביות ועדת הביקורת והכריזמה של המבקר הפנימי – הילכו השניים יחדיו בלתי אם נועדו?

**הכנס המקצועי השנתי של
הביקורת הפנימית
IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל**

רו"ח איריס שטרק

שותפה מנהלת, שטרק את שטרק רואי חשבון



04.01.2018

1. מבקר פנימי – ללכת על הקו בין הרצוי למצוי



כפיפות מבקר פנימי:

➤ הממונה הארגוני על המבקר הפנימי יהיה יו"ר הדירקטוריון או המנכ"ל, כפי שייקבע בתקנון, ובהעדר הוראה בתקנון, כפי שיקבע הדירקטוריון.

➤ הכפיפות המקצועית של המבקר הפנימי הינה כלפי ועדת הביקורת, להבדיל מהכפיפות הארגונית-אדמיניסטרטיבית שלעיל.

מבקר פנימי – ללכת על הקו בין הרצוי למצוי המשך



משאבים הדרושים לביצוע הביקורת הפנימית:

תקציב השעות של המבקר הפנימי:

- בהתחשב בגודל החברה, היקף פעילותה, תחום עיסוקה וכיו"ב.
- ביחס לשנים קודמות. האם התקציב גדל/קטן?
- האם היקף תוכנית העבודה של המבקר הפנימי תואם לתקציב השעות?

72% מהחברות לא מביאות עסקות מהותיות לבדיקת מבקר הפנים

45 דקות - זה הזמן שמקדיש מבקר פנים לכל מיליון שקל הכנסות בחברות שאותן הוא בודק; לשם השוואה, בחברות הביטוח היחס הוא 5 עד 7 שעות לכל מיליון שקל הכנסות

מבקר פנימי – ללכת על הקו בין הרצוי למצוי המשך



עצמאות המבקר ונגישות למידע:

➤ עצמאות עבודת המבקר הפנימי וגישה למידע, לחומר, למאגרים ולמשאבים הדרושים לו לביצוע עבודתו באופן אפקטיבי.

מבקר המדינה: לחזק את עצמאות המבקרים הפנימיים

זאת במשרדי הממשלה ובחברות ממשלתיות ■ הדוח הקרוב של יוסף שפירא יתריע על ניגודי עניינים ותלות של המבקרים הפנימיים במנכ"לים ובסמנכ"לים למינהל

(גלובס, 28.04.13)

מבקר פנימי – ללכת על הקו בין הרצוי למצוי המשך



משאבים הדרושים לביצוע הביקורת הפנימית (המשך):

גודל המחלקה ורמת הבשלות שלה:

- התאמת תכנית הביקורת לתכנית האסטרטגית של הארגון על ידי בניית קשרי עבודה חזקים עם מקבלי ההחלטות, על מנת להתעדכן בשינויים באסטרטגיה. גמישות המבקר הפנימי להתאמת תכנית הביקורת לשינויים מהותיים.
- בניית מחלקה הכוללת מבקרים בעלי יכולות מגוונות על ידי תהליכי הכשרה מובנים ומתמשכים המותאמים אישית הן לעובדים והן לצרכי המחלקה.
- ביצוע הערכת סיכונים עדכנית ודינמית על מנת לבצע ביקורות רלוונטיות לשינויים ארגוניים משמעותיים.

2. אפקטיביות עבודה ועדת הביקורת מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי



רגולציה:

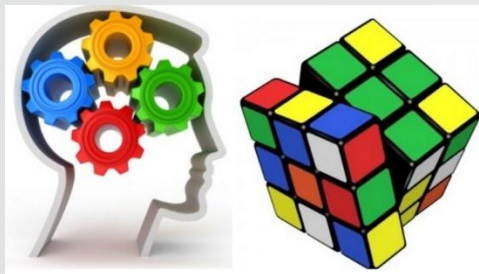
➤ **ועדת ביקורת בחברות**

חוק החברות (תשנ"ט – 1999) בחברה ציבורית חייב הדירקטוריון למנות ועדת ביקורת מבין חבריו. תיקון 16 לחוק החברות מחזק את כוחה ועצמאות של ועדת הביקורת על ידי קביעת רוב דירקטורים בלתי תלויים, מינוי יו"ר ועדת ביקורת מבין הדירקטורים החיצוניים בלבד והתניית קיומה של ישיבת הוועדה ללא נוכחות בעלי עניין או בעלי שליטה.



2. אפקטיביות עבודה ועדת הביקורת

מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך



רגולציה:

➤ **ועדת ביקורת בעמותות**

חוק העמותות (התש"ם – 1980) קובע שלכל עמותה חייבת להיות

ועדת ביקורת.

➤ **ועדה לענייני ביקורת ברשויות מקומיות**

פקודת העיריות קובעת כי מועצת העיר בכל עירייה חייבת

למנות מבין חבריה ועדה לענייני ביקורת.

אפקטיביות עבודת ועדת הביקורת – מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך

כיצד הרגולציה באה לידי ביטוי ?

קיומו של נוהל בנושאי עבודת הביקורת הפנימית המגדיר את מטרות פעילות הביקורת הפנימית, סמכויותיה ואחריותה, כולל ביסוס מעמד פעילות הביקורת ואופן הדיווח של המבקר הפנימי לדירקטוריון.

האם מבוצע מעקב אחר יישום המלצות המבקר הפנימי על ידי ועדת ביקורת והדירקטוריון.

זימון המבקר הפנימי לכל ישיבות האורגנים בחברה כגון: ועדת הביקורת, דירקטוריון, ישיבות הנהלת החברה וכדומה.



אפקטיביות עבודה ועדת הביקורת – מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך

כיצד הרגולציה באה לידי ביטוי? המשך

קיום דיון ומעקב אחר תהליך תיקון הליקויים שהועלו על ידי המבקר הפנימי,
ועדת הביקורת, דירקטוריון החברה וועדות אחרות של הדירקטוריון והשינויים
שיושמו בחברה בעקבות הליקויים שהועלו.

מידת מעורבותה של ועדת הביקורת בתכנית העבודה של הביקורת
והאם ועדת הביקורת מוודאת שהנושאים שנראים לוועדה כחשובים
ויש לבדוק אותם אכן נכללים בתכנית העבודה, נבדקים ומטופלים?



אפקטיביות עבודה ועדת הביקורת מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך

דוגמאות לממצאים:

לא נמצא קוד ממשל תאגידי לחברה המתווה במפורט את אופן פעילות הדירקטוריון וועדותיו, לרבות הממשקים עם "שומרי הסף".
לא נמצאו ממשקי עבודה שוטפים בין ועדת הביקורת, מבקר הפנימי, מנהל הסיכונים ורו"ח החיצוני.



אפקטיביות עבודה ועדת הביקורת מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך

דוגמאות לממצאים:

המבקר הפנימי אינו מזמן לישיבות ההנהלה השבועיות ואינו מקבל פרוטוקול על החלטות שהתקבלו בישיבות, לרבות בישיבות בהן עלה לדיון דוחות ביקורת של המבקר ותכנית העבודה של המבקר הפנימי.

בדוח מעקב אחר יישום המלצות עלה, כי מרבית ההמלצות לא תוקנו ללא כל התייחסות מצד חברי ועדת ביקורת.

ועדת הביקורת מאשרת את התכניות המוגשות לה ללא כל שינוי או העלאת שאלות לגבי תכנית העבודה. לא ניכרת מעורבות אקטיבית של הוועדה.



אפקטיביות עבודת ועדת הביקורת

מה הנדרש והרצוי עפ"י הוראות ממשל תאגידי המשך

כשטבע מסובכת בצרות - עורכי הדין רצים לתבוע את מקבלי ההחלטות

בחודש שעבר אישר המחוזי הסכם פשרה בתביעה נגזרת, שלפיו נושאי משרה ודירקטורים בהווה ובעבר יחזירו לחברה 14 מיליון דולר, במימון הביטוח ■ החברה מתמודדת כיום עם תביעות בישראל ובארה"ב על רקע הסתבכות עם הרשויות וטענות לחלוקת דיווידנדים אסורה והסתרת מידע מהמשקיעים

(דה מרקר, 18.12.17)

לפי הבקשה לתביעה נגזרת, החברה מתמודדת עם משבר פיננסי מורכב, עלייה בתחרות בתחום פעילותה ושחיקה בהכנסות ולכן אסור היה לאשר חלוקת דיווידנד. במיוחד שבאותה העת החברה מתכוונת לפטר למעלה מאלף עובדים והיד עוד נטויה.



3. מערכת הקשרים בין "שומרי הסף"



דיון עם רואה החשבון המבקר בנוגע לממצאי סקר הבקרה הפנימית ורמת סיכוני הבקרה שהתגלו בממצאי הסקר או ליקויים וממצאים רלוונטיים שגילה, לעניין בדיקת סבירות תפקודם של המבקר הפנימי וצוותו.

נוהל הביקורת הפנימית מסדיר ממשקי עבודה בין "שומרי הסף" השונים בחברה, לרבות נותני שירות חיצוניים, לרבות המידע אותו מחויב כל גורם להעביר לשני וכדומה (מנהל סיכונים, רו"ח המבקר ועוד), פגישות ועדת ביקורת עם מבקר הפנימי בלבד וכו'.

דיון עם היועץ המשפטי של החברה לבחינת שינויים ברגולציה ובסביבה החוקית של החברה.



מערכת הקשרים בין "שומרי הסף"

דוגמאות לכשל מהמדיה:



תיבת הפנדורה של בזק

הרחקת היועץ המשפטי משיבות הדירקטוריון כגעה בבעלי השליטה ובדירקטורים

מהמידע שהגיע עולה קלקול נוסף, והוא כי היועץ המשפטי של החברה וסמנכ"ל הכספים שלה הורחקו על-ידי הדירקטוריון כבר לפני מספר חודשים משיבות הדירקטוריון ומוועדותיו, והם זומנו רק לשיבות ספורות לפי החלטת הדירקטוריון. עוד נכתב כי את ההחלטה הובילו בעלי השליטה בבזק.

ועדת הביקורת היא השלב הראשון והחשוב באישור עסקאות בעלי שליטה. אם לא נתקבל אישור הוועדה - נחסמה העסקה. עם זאת, לאור חשיבותו של יועץ משפטי תקין, נקבע בחוק חריג שלפיו "היועץ המשפטי ומזכיר החברה (שאינם בעלי השליטה או קרוביו) רשאים להיות נוכחים בעת הדיון ובעת קבלת ההחלטות, אם ביקשה זאת הוועדה", ואילו המבקר הפנימי של החברה "יקבל הודעות על קיום ישיבות ועדת הביקורת ויהיה רשאי להשתתף בהן". זאת, ללא צורך באישור הוועדה, זו זכותו וזו חובתו.



4. ועדת הביקורת והמבקר הפנימי – פער ציפיות

היקף המדגם שנבדק בביקורת
גילוי מעילות והונאות בזמן אמת
אטרקטיביות הדוח וקריאתו היסודית



4. ועדת הביקורת והמבקר הפנימי – פער ציפיות

בחינת מהו טיב הקשר בין המבקר הפנימי, ליו"ר ועדת הביקורת ולוועדת הביקורת?



בירור מס' הישיבות שהתקיימו של ועדת הביקורת.

בירור האם מתקיימות פגישות בין יו"ר ועדת הביקורת למבקר הפנימי ללא נוכחות ההנהלה.

בירור מטרתן של פגישות אלו ומהם הנושאים הנדונים בהן.

התייחסות ועדת הביקורת לממצאים והמלצות המבקר הפנימי. יישום המלצות המבקר יאפשר הכנת דוח ביקורת אפקטיבי אשר יגרום לשינויים בארגון.



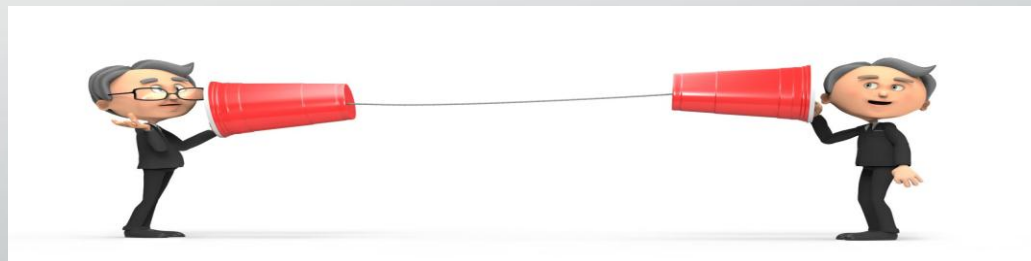
ועדת הביקורת והמבקר הפנימי – פער ציפיות



דוגמאות לממצאים:

ועדת הביקורת לא ערכה ישיבות עם המבקר הפנימי ללא נוכחות ההנהלה.

המבקר הפנימי ויו"ר ועדת ביקורת לא מקיימים ביניהם קשר (ישיבות ו/או טלפוני) לצורך הכנת ועדת הביקורת ו/או הבנת הממצאים.



5. מי מבקר את המבקר הפנימי

תקן מקצועי של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) דורש כי בכל יחידת **ביקורת פנימית** יבוצע אחת ל-5 שנים סקר להבטחת איכות הביקורת הפנימית על ידי גורם מוסמך ובלתי תלוי שיהיה חיצוני לארגון, זאת לצד ביצוע הערכה פנימית על ידי המבקר הפנימי הראשי.

חוזרים רגולטורים המחייבים קיומו של הליך תקופתי להערכת איכות הביקורת הפנימית:

רשות החברות הממשלתיות.

המפקח על הבנקים, אגף שוק ההון, פיקוח וחסכון במשרד האוצר.

משרד הבריאות – הביקורת הפנימית בקופות החולים.



מי מבקר את המבקר הפנימי



דוגמאות לממצאים מביקורת אפקטיביות הבקרה הפנימית:

המבקר הפנימי לא ניצל את מלוא תקציב שעות עבודה בהיקף הנדרש עקב אי השלמת תכנית העבודה השנתית.

לא הייתה קורלציה בין הקצאת המשאבים לתקציב שעות.

אי השלמת התכנית הינה משמעותית:

1. פגיעה בעבודת הוועדה המעוניינת לדון בנושא שעל שולחנה בלוח זמנים סביר ולטפל בו.
2. מניעת ההרתעה כתוצאה מדיון בדוח ביקורת בסמוך לגילוי אירוע.
3. כשהדוח מוגש לאחר זמן רב הנושא שבטיפול נדחה על פני נושאים אחרים.
4. סיכול אפשרות למנוע נזקים שהיו נמנעים לו היה גילוי מוקדם יותר.



מי מבקר את המבקר הפנימי

המשך

בדוח מבקר המדינה "חברת נמל אשדוד בע"מ – היבטים במינהל ובממשל תאגידי"

בחודש יוני 2012 הורתה רשות החברות ליו"ר הדירקטוריון לקיים ישיבת דירקטוריון מיוחדת שעל סדר יומה, בין היתר, יהיה דיון בעיסוקיו הפרטיים של יו"ר ועד עובדי הציוד המכני של החברה ומתן הוראה למבקר הפנימי של החברה להכין תוך 14 יום דוח מיוחד בנושא".



מי מבקר את המבקר הפנימי

המשך



בפועל לא התקיים דיון בוועדת הביקורת אלא בישיבת דירקטוריון מספטמבר 2012 הודיע יו"ר הדירקטוריון שדוח המבקר הועבר ליו"ר ועדת הביקורת, למנכ"ל ולי ולא נמצא ליקוי בהתנהלות יו"ר ועד עובדי הציוד המכני.

באפריל 2013 הודיעה רשות החברות לוועדת הביקורת של הדירקטוריון כי בדוח הביקורת מיולי 2012 לא הייתה התייחסות לרוב הטענות אשר נטענו כלפי יו"ר ועד עובדי הציוד המכני, וביקשה מהוועדה להורות למבקר הפנימי להשלים את הדוח.

בסוף אותו חודש כתבה ממלאת מקום היועצת המשפטית ליו"ר הדירקטוריון, כי המבקר הפנימי הודיע לה שאחייניתו נשואה לעו"ד של יו"ר הוועד ומשכך רצוי שלא יעסוק בעניין זה.

מן הראוי היה, שהמבקר הפנימי יודיע על החשש לניגוד העניינים ולו למראית עין בלבד, כבר בראשית הביקורת אשר ערך בעניינו (כלומר ביוני 2012).



מי מבקר את המבקר הפנימי

המשך

חקירת המבקר הפנימי לשעבר של חברת מעצ בחשד להפרת אמונים עקב סיוע בטיוח דוח ביקורת פנימית על המתרחש במנהלת מוקדי הסיכון בחברה:



המבקר הפנימי לשעבר, נחקר לפני כמה חודשים ביחידת להב 433 בחשד להפרת אמונים. לפי החשד שנבדק, סייע המבקר בטיוח של דו"ח ביקורת פנים על המתרחש במנהלת מוקדי הסיכון בחברה. הטענה הופנתה כלפיו לאחר שיחידת הביקורת הפנימית הנפיקה דו"ח חלבי לכאורה אודות הנעשה במנהלת חרף פליליותם המובהקת של המעשים.

פרויקט מוקדי הסיכון נועד לטפל מדי שנה בכבישים אדומים, שבהם אירעו תאונות קטלניות כתוצאה מתשתיות בעייתיות. מעצ מתקצבת מדי שנה בכ-200 מיליון שקל עבור הפרויקט. על ניהולו הופקדו בשנים האחרונות שתי חברות אלמוניות יחסית — מתן ול. שקד, שבהן החזיקו איציק ונונו וליאור לנקרי. השניים נעצרו בסוף 2015 בחשד למתן שוחד וקבלת דבר במרמה, לאחר שהתברר כי הסתירו את הבעלויות הצולבות שלהם בשתי החברות, ולמעשה העסיקו זה את זה בפרויקטים — בזמן שהם מקבלים לידיהם מיליוני שקלים מהמדינה, והעבודות בשטח אינן מתקדמות.

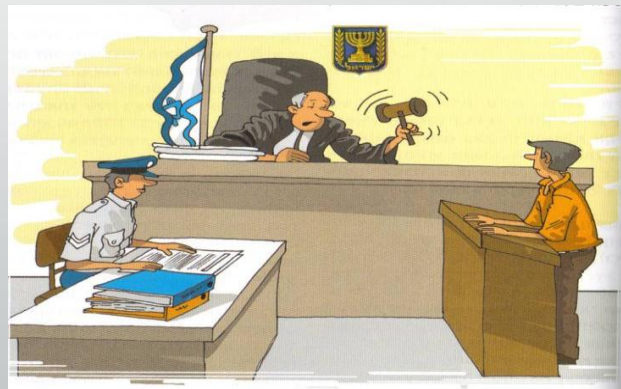


מי מבקר את המבקר הפנימי

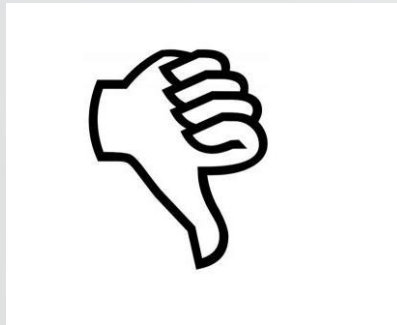
המשך

פרשת שחר המילניום (מתוך פס"ד של כבוד השופט כבוב):

"טיעונים ותירוצים של היקף מצומצם של שעות ביקורת אינו יכול להתקבל כטיעון רציני ע"י בית משפט, כדי לפטור מבקר פנימי מלבצע מלאכה בסיסית של בדיקת העברות כספים בין שתי חברות המבוקרות על ידו. אם הייתי משתכנע שמדובר בניסיונות מורכבים של רואי החשבון או של נושאי המשרה להסתיר בדרכים מתוחכמות את העברות הכספיים, יתכן והייתי משתכנע שיש הצדקה לכך שהעד לא חשף את העברות הכספיים. עם זאת, בענייננו עיון בכרטסת החו"ז של כל אחת משתי החברות, כמו גם בדיקת העברת הכספים השוטפת בין החברות, בדיקת הוצאת הכספים מחשבונות הבנק של החברה ובדיקות אחרות שאינן מורכבות לביצוע, הייתה מגלה תמונה של העברות כספיים אסורות בין החברות. יש לזכור שהעד חתום על דו"ח הביקורת שהוצג בפני ועדת הביקורת שמציג ממצאים נעדרי כל הערה."



6. הבטחת איכות מערך הביקורת הפנימית



על הרגולטור "לחנך" את החברות לביקורת פנים איכותית יותר

על הרגולטור "לחנך" את החברות לביקורת פנים איכותית יותר

(גלובס, 25.03.2015)

החברות הציבוריות בישראל מעסיקות אמנם מבקר פנימי כמתחייב בחוק, אבל הוא בסך-הכול "קישוט ארגוני", כאשר היקף שעות עבודתו הממוצע לחברה ציבורית בינונית הוא כ-500 שעות בשנה בלבד.



הבטחת איכות מערך הביקורת הפנימית המשך

בחינת איכות הביקורת הפנימית תבוא לידי ביטוי, בין היתר, בבחינת ההיבטים הבאים:

עמידה בתוכנית עבודה והקצאת זמנים סבירה לנושאי הביקורת.

הכשרה מתאימה – יציאת עובדי יחידת הביקורת הפנימית להשתלמויות מקצועיות.

ניסיון – במכרזים לתפקידי מבקר פנימי יש לתת עדיפות לניסיון המבקר ולא למחיר המוצע (שקלול מעוות במכרזים).

קיומו של קוד ממשל תאגידי לחברה המתווה את אופן פעילות הדירקטוריון וועדותיו לרבות, הממשקים עם "שומרי הסף".

קיומם של ממשקי עבודה שוטפים בין ועדת הביקורת, מבקר הפנימי, מנהל הסיכונים ורו"ח החיצוני.



הבטחת איכות מערך הביקורת הפנימית המשך

עריכת סקר סיכונים ומידת התאמתו לתוכנית הביקורת הרב שנתית של הביקורת הפנימית. בדיקה האם הדיווח על ממצאים שהועלו במהלך ביקורת אפקטיביות הבקרה הפנימית ע"י רו"ח החיצוני של החברה קיבלו ביטוי בתכנית העבודה הרב שנתית של הביקורת הפנימית. האם קיים מנגנון ניהולי יעיל בחברה המחייב את נשואי הביקורת להגיב לטיוטת דוחות הביקורת תוך זמן קצוב והאם זמן התגובה של המבוקרים לטיוטת הדוחות סביר? האם דוח הביקורת מפרט את מטרת הביקורת, גבולות הבדיקה שנערכה ושיטות איסוף הנתונים וגיבוש הממצאים. בחינת דוחות הביקורת שבוצעו בשנה הרלוונטית אל מול תוכנית העבודה השנתית של הביקורת. קבלת הסברים בגין סטיות מתוכנית העבודה (במידה והיו) ובחינת סבירותן.



הבטחת איכות מערך הביקורת הפנימית המשך

דוגמאות מביקורות שנערכו:



תכנית העבודה של המבקר הפנימי לא אושרה באופן פורמאלי בוועדת הביקורת אלא, בפרוטוקול הוועדה נמצא כי המנכ"ל דיווח על התנעת תכנית העבודה השנתית של המבקר הפנימי.

לא קיימים ממשקי עבודה בין המבקר הפנימי למנהל הסיכונים.

קיים קושי בביצוע מעקב אחר תאימות מטריצת הסיכונים העדכנית לתכנית הרב-שנתית והשנתית.

נמצאו מקרים בהם עברה למעלה משנה ממועד שליחת הדוח לתגובה ועד להצגתו בוועדת הביקורת.



תודה על ההקשבה



איריס שטרק רו"ח
שוטפה מנהלת בשטרק את שטרק,

רח' היצירה 12, רעננה

ט"ל: 09-7774000

נייד: 050-9006010

IRIS@STARKCPA.CO.IL

Stark & Stark