

התקנים המקצועיים הבינלאומיים

של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) ©

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) משמשים בעבודתם כ- 200 אלף מבקרים פנימיים חברי ה- IIA, בכ- 180 מדינות. תקנים אלה אומצו גם ע"י האו"ם, ה- OECD ו- IFAC (בהם מדינת ישראל חברה), ע"י ה- EU (אליו מדינת ישראל נספחת), וע"י ה- INTOSAI – איגוד מבקרי המדינה בעולם (בו חבר משרד מבקר המדינה הישראלי).

מהדורה מעודכנת לינואר 2017

זכויות יוצרים © ותודות

זכויות יוצרים

זכויות היוצרים © שמורות ללשכת המבקרים הפנימיים העולמית IIA.

זכויות התרגום לעברית

זכויות התרגום לעברית © שמורות ל:

▪ לשכת המבקרים הפנימיים העולמית IIA

▪ לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

תודות לכל מי שעסק במלאכת התרגום והכנת קובץ זה

רו"ח **דורון רונן**, CRMA, CIA – סגן וממלא מקום נשיא ויו"ר הוועדה המקצועית, לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

מר **דורון רוזנבלום**, CRMA, CIA – סגן נשיא ויו"ר ועדת הקשר ל- IIA העולמית, חבר הוועדה המקצועית, לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

רו"ח **אורן שחר**, CIA – דירקטור וחבר הוועדה המקצועית, לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

רו"ח **דרור בר משה**, CRMA, CIA - חבר הוועדה המקצועית, לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

רו"ח **אורי גלאור**

רו"ח **אילה ורדי** – יושבת ראש בית הדין ויו"ר ועדת האתיקה, לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל

מר **אהוד חביב**

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) משמשים בעבודתם כ- 200 אלף מבקרים פנימיים חברי ה- IIA, בכ- 180 מדינות. תקנים אלה אומצו גם ע"י האו"ם וה- OECD (בהם מדינת ישראל חברה), ע"י ה- EU (אליו מדינת ישראל נספחת), וע"י ה- INTOSAI – איגוד מבקרי המדינה בעולם (בו חבר משרד מבקר המדינה הישראלי).

מהדורה מעודכנת לינואר 2017

תוכן העניינים

7	משימת הביקורת הפנימית (Mission of Internal Audit)
8	עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית (Core Principles)
9	הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית
10	הקוד האתי
11	עקרונות
12	כללי התנהגות
15	התקנים המקצועיים הבינלאומיים של מקצוע הביקורת הפנימית (התקנים)
15	מבוא לתקנים הבינלאומיים
18	תקני תכונות
18	1000 – מטרה, סמכות ואחריות
18	1010 – הכרה בהנחיות החובה בתוך כתב האמנה של הביקורת הפנימית
19	1100 – אי-תלות ואובייקטיביות
19	1110 – אי-תלות ארגונית
20	1111 – אינטראקציה ישירה עם הדירקטוריון
20	1112 – תפקידי המבקר הפנימי הראשי מעבר לביקורת
21	1120 – אובייקטיביות אישית
21	1130 – פגיעה באי-התלות או באובייקטיביות



22	1200 – מקצועיות וזהירות מקצועית ראוייה
22	1210 – מקצועיות
23	1220 – זהירות מקצועית ראוייה
24	1230 – פיתוח מקצועי מתמשך
24	1300 – תוכנית שיפור והבטחת איכות
25	1310 – דרישות התוכנית להבטחת איכות ושיפור
25	1311 – הערכות פנימיות
25	1312 – הערכות חיצוניות
26	1320 – דיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור
27	1321 – שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים המקצועיים הבינלאומיים למקצוע הביקורת הפנימית"
27	1322 – גילוי אי-עמידה בתקנים
28	תקני ביצוע
28	2000 – ניהול הביקורת הפנימית
28	2010 – תכנון
29	2020 – דיווח ואישור
29	2030 – ניהול משאבים
30	2040 – מדיניות ונהלים
30	2050 – תיאום והסתמכות
30	2060 – דיווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון

31	2070 – ספק שירותים חיצוני ואחריות ארגונית לביקורת הפנימית
32	2100 – אופי העבודה
32	2110 – ממשל ופיקוח תאגידי
32	2120 – ניהול סיכונים
34	2130 – בקרה
34	2200 – תכנון מטלת ביקורת
34	2201 – שיקולי תכנון
35	2210 – מטרות מטלת ביקורת
36	2220 – היקף מטלת ביקורת
37	2230 – הקצאת משאבים למטלת ביקורת
37	2240 – תוכנית ביקורת למטלת ביקורת
37	2300 – ביצוע מטלת ביקורת
38	2310 – זיהוי מידע
38	2320 – ניתוח והערכה
38	2330 – תיעוד המידע
39	2340 – פיקוח על מטלת הביקורת
39	2400 – דיווח על התוצאות
39	2410 – תבחינים (קריטריונים) לדיווח
40	2420 – איכות הדיווחים



40	2421 – טעויות והשמטות
40	2430 – שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים מקצועיים מקובלים למקצוע הביקורת הפנימית"
41	2431 – גילוי אי-עמידה בתקנים המקצועיים
41	2440 – הפצת התוצאות
42	2450 – חוות דעת כוללת
42	2500 – ניטור ההתקדמות
43	2600 – יישוב תקשור קבלת סיכונים

משימת הביקורת הפנימית (Mission of Internal Audit)

לחזק ולהגן על ערך הארגון על ידי מתן הבטחה (Assurance), עצה (Advice) ותובנה (Insight) אובייקטיביים מבוססי סיכון.

השגת המשימה נתמכת באמצעות המסגרת הכוללת – עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית, הגדרת הביקורת הפנימית, הקוד האתי, התקנים המקצועיים, וההנחיות המקצועיות.

עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית (Core Principles)

עקרונות הליבה, בכללותם, מבטאים את מועילות (אפקטיביות) הביקורת הפנימית. כדי שפונקציית ביקורת פנימית תחשב אפקטיבית, ראוי שכל העקרונות יתקיימו ויפעלו באפקטיביות. יישום עקרונות הליבה, על ידי מבקר פנימי או יחידת ביקורת פנימית, יכול להיות שונה מארגון לארגון, אך מ-פְּשָׁל ביישום עקרון כלשהו עלול להשתמע כי פעילות הביקורת הפנימית אינה אפקטיבית כפי שיכלה להיות בהשגת משימת הביקורת הפנימית.

להלן עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית:

1. מפגינה יושרה.
2. מפגינה כשירות וזהירות מקצועית ראויה.
3. הינה אובייקטיבית ומשוחררת מהשפעה בלתי הולמת (בלתי תלויה).
4. תואמת את האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון.
5. ממוקמת באופן הולם בארגון ובעלת משאבים מספקים.
6. מפגינה איכות ושיפור מתמשך.
7. מתקשרת באופן אפקטיבי.
8. מספקת הבטחה מבוססת סיכונים.
9. בעלת תובנה, פרואקטיבית (נוקטת יוזמה) וממוקדת בעתיד.
10. מקדמת שיפור ארגוני.

הצגת עקרונות אלו תקל על העוסקים במקצוע להבין ולהתמקד בנושאים החשובים. העקרונות אמורים גם לייעל את התקשורת עם בעלי עניין, כולל רגולטורים, באשר לעדיפויות אשר מגדירות ביקורת פנימית אפקטיבית. העקרונות אינם מסודרים לפי סדר חשיבותם, אלא מסודרים בקבוצות, כדי לספק פילוח הגיוני:

- עקרונות 1-3 מתייחסים למבקר הפנימי כפרט ולפעילות הביקורת הפנימית בכלל (Input).
- עקרונות 4-7 מתייחסים לפעילות הביקורת הפנימית ותהליכה (Process).
- עקרונות 8-10 מתייחסים לתוצרים של פעילות הביקורת הפנימית (Output).

הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית - (Internal Audit)

(IIA "Definition of Internal Auditing")

ביקורת פנימית הינה פעילות בלתי תלויה ואובייקטיבית של הבטחה (Assurance) וייעוץ, אשר מיועדת להוסיף ערך ולשפר את פעולות הארגון. היא מסייעת לארגון להשיג את מטרותיו בהבאת גישה שיטתית וממוסדת, לשם הערכה ושיפור האפקטיביות של תהליכי ניהול סיכונים, בקרה, פיקוח וממשל תאגידי.

הקוד האתי

הקוד האתי קובע את העקרונות והציפיות השולטים בהתנהגות יחידים וארגונים באשר לביקורת פנימית. הקוד האתי מפרט את דרישות המינימום להתנהגות נאותה, ואת הציפיות להתנהגות, ולא מתאר פעילויות ספציפיות.

מבוא לקוד האתי

מטרת הקוד האתי של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית הינה לקדם תרבות אתית במקצוע הביקורת הפנימית.

ביקורת פנימית הינה פעילות בלתי תלויה ואובייקטיבית של הבטחה (Assurance) וייעוץ, אשר מיועדת להוסיף ערך ולשפר את פעולות הארגון. היא מסייעת לארגון להשיג את מטרותיו בהבאת גישה שיטתית וממוסדת, לשם הערכה ושיפור האפקטיביות של תהליכי ניהול סיכונים, בקרה, פיקוח וממשל תאגידי.

הקוד האתי הינו הכרחי ומתאים למקצוע הביקורת הפנימית, המבוסס על האמון באובייקטיביות הביקורת לגבי ממשל תאגידי, פיקוח, ניהול סיכונים ובקרה.

הקוד האתי של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית הינו נרחב מעבר ל"הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית", כדי לכלול שני מרכיבים חיוניים: (1) **עקרונות** שהינם רלבנטיים למקצוע ולפרקטיקת הביקורת הפנימית. (2) **כללי התנהגות** המפרטים נורמת התנהגות המצופה ממבקרים פנימיים. כללים אלה מסייעים בפירוש העקרונות לכדי יישומים פרקטיים, והם מיועדים להדריך את ההתנהגות האתית של מבקרים פנימיים.

המונח "מבקרים פנימיים" מתייחס לחברי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, מוסמכים (או מועמדים להסמכה) באחת (או יותר) מההסמכות המקצועיות של ה IIA, וכן לאלה שמבצעים שירותי ביקורת פנימית תחת "הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית".

יישום הקוד האתי ואכיפתו

הקוד האתי חל הן על ישויות והן על יחידים, אשר מבצעים שירותי ביקורת פנימית. עבור חברי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, ועבור מוסמכים (או מועמדים להסמכה) באחת (או יותר) מההסמכות המקצועיות של ה IIA, הפרה של הקוד האתי תוערך ותטופל בהתאם לתקנון לשכת המבקרים הפנימיים העולמית ונוהליה. העובדה שהתנהגות מסויימת אינה מוזכרת ב"כללי ההתנהגות", אינה מונעת מהתנהגות מסויימת זו להיחשב כבלתי קבילה או כמבישה, ולכן החבר, המוסמך או המועמד להסמכה, עלולים להימצא עצמם חבים בפעולת ענישה.

עקרונות

מבקרים פנימיים יישמו ויקיימו את העקרונות האלה:

• יושרה

יושרתם של המבקרים הפנימיים יוצרת אמון המהווה את הבסיס להסתמכות על כושר השיפוט שלהם.

• אובייקטיביות

המבקרים הפנימיים מציגים אובייקטיביות מקצועית ברמה הגבוהה ביותר באיסוף, בהערכה ובמסירה של מידע על הפעילות או על התהליכים הנבדקים. המבקרים הפנימיים עושים הערכה מאוזנת של כל הנסיבות הרלוונטיות ואינם מאפשרים לאינטרסים אישיים או לאינטרסים אחרים להשפיע על חוות הדעת שהם מגבשים.

• חיסיון

מבקרים פנימיים מכבדים ומעריכים את זכות הקניין על המידע שהם מקבלים ואינם חושפים מידע זה ללא קבלת הרשאה מתאימה אלא אם קיימת חובה משפטית או מקצועית לעשות כן.

- **יכולת**

מבקרים פנימיים מיישמים את הידע, את המיומנויות ואת הניסיון הדרושים לביצוע שירותי ביקורת פנימית.

כללי התנהגות

1. יושרה

מבקרים פנימיים:

1.1 יפעלו ביושר, בשקידה ובאחריות.

1.2 יקיימו את החוק ויפרסמו את הממצאים כנדרש על ידי החוק ועקרונות המקצוע.

1.3 לא ייטלו ביודעין חלק בפעילות בלתי חוקית, ולא ישתתפו במעשים אשר אינם הולמים את המבקרים הפנימיים או את הארגון.

1.4 יכבדו את המטרות הלגיטימיות והאתיות של הארגון ויתרמו להן.

2. אובייקטיביות

מבקרים פנימיים:

2.1 לא ישתתפו בפעילות או ביחסים העלולים לפגום, או להיראות כפוגמים, בהערכותיהם האובייקטיביות שאינן נגועות במשוא פנים.

פעילות זו כוללת מערכות יחסים ופעילויות העלולות לעמוד בניגוד עניינים עם מטרות הארגון.

2.2 לא יקבלו דבר העלול לפגום או להיראות כפוגם, בשיקול דעתם המקצועי.

2.3 יחשפו כל מידע הידוע להם, שאי-חשיפתו עלולה לשבש את הדיווח על פעילויות הנמצאות בבדיקה.

3. חיסיון

מבקרים פנימיים:

3.1 יהיו זהירים בשימוש ובשמירה על מידע שנאסף על ידם תוך כדי עבודתם.

3.2 לא יעשו שימוש במידע לשם הפקת טובת הנאה אישית כלשהי או בדרך המנוגדת לחוק או פוגעת במטרות הלגיטימיות והאתיות של הארגון.

4. יכולת

מבקרים פנימיים:

- 4.1 יעסקו רק בתחומים שבהם יש להם ידע, מיומנויות וניסיון הולמים.
- 4.2 יקיימו שירותי ביקורת פנימית העולים בקנה אחד עם התקנים המקצועיים לביצוע ביקורת פנימית.
- 4.3 ישפרו בהתמדה את מיומנויותיהם, את יעילותם ואת איכות השירות שלהם.

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של מקצוע הביקורת הפנימית (התקנים)

מבוא לתקנים

הביקורת הפנימית מתבצעת בסביבות תרבותיות ומשפטיות מגוונות עבור ארגונים שונים במטרתם, בגודלם, במורכבותם ובמבנם; וע"י אנשים משורות הארגון או מחוצה לו. בעוד ששונות זו עלולה להשפיע על פרקטיקת הביקורת הפנימית בכל סביבה, עמידה בתקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית - IIA (להלן "התקנים") הינה חיונית לצורך עמידה באחריות המבקרים הפנימיים ובפעילות הביקורת הפנימית.

מטרות התקנים

1. לסייע בעמידה בדרישות החובה של מסגרת הכללים המקצועיים.
2. לספק מסגרת לביצוע ולקידום היקף רחב של שירותי ביקורת פנימית מוסיפי ערך.
3. לייסד בסיס להערכת ביצועי הביקורת הפנימית.
4. לטפח פעולות ותהליכים ארגוניים משופרים.

התקנים הינם מערכת דרישות חובה מבוססות עקרונות המורכבים מ:

- הצהרות על דרישות ליבה לפרקטיקה מקצועית של ביקורת פנימית ולהערכה של אפקטיביות הביצוע, אשר ישימות במישור הבינלאומי, ברמה הארגונית וברמת הפרט.
- ביאורים המבהירים את המושגים או את התפישות בתקנים.

התקנים, יחד עם הקוד האתי, מקיפים את כל מרכיבי החובה של מסגרת הכללים המקצועיים הבינלאומיים; לכן, עמידה בקוד האתי ובתקנים ממחישה עמידה בכל מרכיבי החובה של מסגרת הכללים המקצועיים הבינלאומיים.

התקנים כוללים מונחים כפי שהוגדרו במפורש ב"מילון המונחים". כדי להבין וליישם את התקנים בצורה נכונה, חיוני לשקול משמעויות מסוימות ממילון המונחים. בנוסף, נעשה שימוש בתקנים במילים "חייב" או "חובה" (Must) - כדי לציין דרישה

בלתי מותנית, ובמילה "ראוי" (Should) - בה מצופה לעמוד בתקנים - אלא אם קיימות נסיבות ושיקולים מקצועיים המצדיקים סטייה מהתקנים.

התקנים כוללים שני סוגים עיקריים: תקני תכונות (Attribute) ותקני ביצוע (Performance). תקני תכונות עוסקים בתכונות, הנדרשות מיחידים ומארגונים, המבצעים ביקורת פנימית. תקני ביצוע מתארים את אופי הביקורת הפנימית ומספקים קריטריון איכות, שבהשוואה אליו ניתן למדוד את ביצועי השירותים המסופקים. תקני תכונות ותקני ביצוע תקפים לכל שירותי הביקורת הפנימית.

תקני יישום (Implementation Standards) מרחיבים את תקני התכונות ותקני הביצוע ע"י פירוט הדרישות לשירותי ההבטחה (A - Assurance) או שירותי ייעוץ (C- Consulting).

שירותי הבטחה (Assurance Services) כוללים בחינה אובייקטיבית של ראיות ע"י המבקר הפנימי, כדי לספק חוות דעת או מסקנות לגבי ישות, פעילות, תפקיד, תהליך, מערכת או כל עניין קשור אחר. אופייה והיקפה של מטלת הבטחה נקבעים ע"י המבקר הפנימי. בדרך כלל שלושה גורמים משתתפים בשירותי הבטחה:

(1) "אחראי התהליך" - האדם או הקבוצה המעורבים ישירות בישות, בפעילות, בתפקיד, בתהליך, במערכת או בכל עניין אחר הקשור לנושא הביקורת.

(2) "המבקר הפנימי" - האדם או הקבוצה המבצעים את ההערכה.

(3) "המשתמש" - האדם או הקבוצה המשתמשים בהערכה.

שירותי ייעוץ (Consulting Services) הם מטבעם פעולות מייעצות, והן בדרך כלל מבוצעות לבקשה ספציפית מצד לקוח מטלת הייעוץ. אופי והיקף מטלת הייעוץ כפופים להסכם עם לקוח המטלה.

שירותי ייעוץ כוללים בדרך כלל שני גורמים:

(1) "המבקר הפנימי" - האדם או הקבוצה המספקים את הייעוץ.

(2) "לקוח מטלת הייעוץ" - האדם או הקבוצה שפנו לקבל את הייעוץ.

ראוי שהמבקר הפנימי ישמור על אובייקטיביות כאשר הוא מבצע מטלת ייעוץ ואל לו לקבל אחריות ניהולית.

התקנים חלים על מבקרים פנימיים יחידים ועל פעילות הביקורת הפנימית. על כל המבקרים הפנימיים חלה האחריות לפעול בהתאם לתקנים המקצועיים הקשורים

לאובייקטיביות, מקצועיות, זהירות מקצועית, ולתקנים הרלוונטיים לתחומי האחריות שבתפקידם. מבקרים פנימיים ראשיים אחראים בנוסף על כי פעילות הביקורת הפנימית בכללותה תתבצע בהתאם לתקנים.

אם חוק או תקנה אוסרים על קיום פעילות מסוימת של המבקרים הפנימיים או של הביקורת הפנימית, כך שלא ניתן לעמוד בדרישות חלק מהתקנים, יש לעמוד בדרישות שאר התקנים ולתת גילוי נאות לכך.

אם התקנים הינם בשימוש לשם יישום דרישות שפורסמו ע"י גופים מוסמכים, דיווחי הביקורת הפנימית יכולים גם לצטט את השימוש בדרישות אחרות כאמור, ככל שזה הולם. במקרה כזה, אם פעילות הביקורת הפנימית מצביעה על עמידה בתקנים ואין עקביות בין התקנים לדרישות האחרות, מבקרים פנימיים ופעילות הביקורת הפנימית חייבים לעמוד בתקנים ויכולים לעמוד בדרישות האחרות אם דרישות אלה מגבילות יותר.

סקירה ופיתוח של התקנים הינם תהליך מתמשך. ועדת התקנים של לשכת המבקרים העולמית עורכת דיונים והתייעצויות מקיפים לפני פרסום התקנים. תהליך זה כולל איסוף של הערות מרחבי העולם באמצעות חשיפת הציבור לטיוטות. כל הטיוטות מפורסמות באתר ה- IIA ומופצים לסניפי ה- IIA ברחבי העולם.

ניתן לשלוח הצעות ותגובות לגבי התקנים ל:

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA
E-mail: guidance@theiia.org

Web: www.theiia.org

תקני תכונות

1000 - מטרה, סמכות ואחריות

המטרה, הסמכות והאחריות של פעילות הביקורת הפנימית, חייבות להיות מוגדרות באופן רשמי בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, בהתאם למשימת הביקורת הפנימית ומרכיבי החובה של מסגרת הכללים המקצועיים הבינלאומיים (עקרונות הליבה של הביקורת פנימית, הקוד האתי, התקנים, והגדרת מקצוע הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב לבחון באופן תקופתי את כתב האמנה ולהציגו להנהלה הבכירה ולדירקטוריון לאישור.

ביאור

כתב האמנה של הביקורת הפנימית הוא מסמך רשמי המגדיר את מטרת פעילות הביקורת הפנימית, סמכויותיה ואחריותה. כתב האמנה מבסס את מעמד פעילות הביקורת הפנימית בארגון, לרבות אופן הדיווח של המבקר הפנימי הראשי לדירקטוריון; מסמך גישה לרשומות, לעובדים, ולרכוש פיזי הרלבנטיים לביצוע מטלות הביקורת הפנימית; ומגדיר את היקף פעילות הביקורת הפנימית. אישור סופי של כתב האמנה נתון בידי הדירקטוריון.

1000.A1- אופי שירותי ההבטחה, הניתנים לארגון, חייב להיות מוגדר בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. אם צריכים להינתן שירותים כאלה לגופים מחוץ לארגון, חובה להגדיר אף את אופיים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית.

1000.C1- אופי שירותי הייעוץ חייב להיות מוגדר בכתב האמנה של הביקורת הפנימית.

1010 - הכרה בהנחיות החובה בתוך כתב האמנה של הביקורת הפנימית

אופיים המחייב של עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית, הקוד האתי, התקנים, והגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, חייב לבוא לידי ביטוי בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי צריך לדון, עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, במשימת הביקורת הפנימית ובמרכיבי החובה של מסגרת הכללים המקצועיים הבינלאומיים.

1100 - אי-תלות ואובייקטיביות

פעילות הביקורת הפנימית חייבת להיות בלתי-תלויה, ומבקרים פנימיים חייבים להיות אובייקטיביים בביצוע עבודתם.

ביאור

אי תלות הינה החופש מתנאים המאיימים על יכולתה של הביקורת הפנימית למלא את אחריותה באופן בלתי מוטה. להשגת מידת אי התלות הדרושה ליישום אפקטיבי של אחריות הביקורת הפנימית, תהיה למבקר הפנימי הראשי גישה ישירה ובלתי מוגבלת להנהלה הבכירה ולדירקטוריון. ניתן להשיג זאת באמצעות מערכת יחסים של דיווחים הדדיים. איומים על אי התלות חייבים להיות מטופלים ברמת המבקר היחיד, ברמת מטלת הביקורת, ברמה הפונקציונאלית וברמה הארגונית.

אובייקטיביות הינה גישה נפשית בלתי מוטה, המאפשרת למבקרים הפנימיים לבצע מטלות ביקורת, באופן שבו הם מאמינים בתוצר עבודתם וללא התפשרות על איכותה. אובייקטיביות דורשת שהמבקרים הפנימיים לא יכפיפו לאחרים את שיפוטם בענייני ביקורת. איומים על אי התלות חייבים להיות מטופלים ברמת המבקר היחיד, ברמת מטלת הביקורת, ברמה הפונקציונאלית וברמה הארגונית.

1110 - אי-תלות ארגונית

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח לרמה הארגונית, המאפשרת לביקורת הפנימית למלא את אחריותה. המבקר הפנימי הראשי חייב לאשרר בפני הדירקטוריון, לפחות אחת לשנה, את אי התלות הארגונית של הביקורת הפנימית.

ביאור

אי תלות ארגונית מושגת באופן אפקטיבי כאשר המבקר הפנימי הראשי מדווח באופן פונקציונאלי לדירקטוריון. דוגמאות לדיווח פונקציונאלי לדירקטוריון:

- אישור כתב האמנה של הביקורת הפנימית.
- אישור תוכנית עבודה מבוססת סיכונים של הביקורת הפנימית.
- אישור תוכנית התקציב והמשאבים של הביקורת הפנימית.
- קבלת דיווחים מהמבקר הפנימי הראשי על ביצועי הביקורת הפנימית ביחס לתוכנית ובנושאים אחרים.
- אישור מינויו או פיטוריו של המבקר הפנימי הראשי.

- אישור התגמול של המבקר הפנימי הראשי.
- בדיקה עם ההנהלה ועם המבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע אם היקף הביקורת הפנימית או הגבלות המשאבים של הביקורת הפנימית, אינם הולמים.

1110. A1 הביקורת הפנימית חייבת להיות חופשית מהתערבות בקביעת היקף הביקורת הפנימית, ביצוע העבודה, ודיווח התוצאות. המבקר הפנימי הראשי חייב בגילוי התערבות כזו לדירקטוריון ולדון בהשלכות הנובעות מכך.

1111 - אינטראקציה ישירה עם הדירקטוריון

חובה על המבקר הפנימי הראשי לדווח באופן ישיר ולהיות בקשרי גומלין ישירים עם הדירקטוריון.

1112 – תפקידי המבקר הפנימי הראשי מעבר לביקורת פנימית

כאשר למבקר הפנימי הראשי יש תפקידים או מצופה ממנו לבצע תפקידים ואחריות מחוץ לביקורת פנימית, חייבים לנקוט אמצעי זהירות כדי להגביל פגיעות באי התלות או באובייקטיביות.

ביאור

המבקר הפנימי הראשי עשוי להתבקש לקבל תפקידים נוספים ואחריות מחוץ לביקורת פנימית, כגון אחריות על פעילויות ציות או ניהול סיכונים. תפקידים ואחריות אלה עשויים לפגום, או להיראות כפוגמים, באי התלות הארגונית של פעילות הביקורת הפנימית או באובייקטיביות של המבקר הפנימי. אמצעי זהירות הם פעילויות פיקוח, שבדרך כלל הדירקטוריון נוטל על עצמו, כדי לטפל בפגמים אפשריים אלה, ויכולים לכלול פעילויות כמו הערכה תקופתית של קווי הדיווח והאחריות וכן פיתוח תהליכים חלופיים להשגת הבטחה הקשורה לתחומי אחריות נוספת.

1120 - אובייקטיביות אישית

מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי גישה נטולת פניות ומשוא פנים, ולהימנע מניגוד עניינים.

ביאור

ניגוד עניינים הוא מצב, שבו למבקר פנימי, הנמצא בעמדה של אמון, יש התנגשות מקצועית או עניין אישי. עניינים מתנגשים כאלה עלולים להקשות עליו למלא את אחריותו ללא משוא פנים. ניגוד עניינים קיים אף בהיעדר תוצאות שאינן אתיות או שאינן תקינות. ניגוד עניינים יכול ליצור מצג של אי תקינות, היכול לערער את האמון במבקר הפנימי, ביחידת הביקורת הפנימית ובמקצוע הביקורת הפנימית. ניגוד עניינים יכול לערער את יכולתו של היחיד לבצע את מחויבויותיו באופן אובייקטיבי.

1130 - פגיעה באי-התלות או באובייקטיביות

פגיעה למעשה או לכאורה באי-התלות או באובייקטיביות, חייבת להיות מדווחת לגורמים המתאימים. אופי הגילוי תלוי באופי הפגיעה.

ביאור

הפרה של אי תלות ארגונית ואובייקטיבית של היחיד, יכולה לכלול, בין היתר, ניגוד עניינים אישי, הגבלות היקף מטלת הביקורת, הגבלות על גישה לרשומות, לכוח אדם ולנכסים והגבלות על משאבים כמו מקורות מימון.

הקביעה של הגורמים המתאימים, שחובה לגלות להם את פרטי הפרת אי התלות או האובייקטיביות, תלויה בציפייתם לאחריותם של יחידת הביקורת הפנימית והמבקר הפנימי הראשי כלפי ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, כפי שמתואר בכתב האמנה של הביקורת הפנימית ובהתאם לאופי הפרה.

1130.A1 מבקרים פנימיים חייבים להימנע מלתת שירותים לגבי תחום מסוים שבעבר היה תחת אחריותם. האובייקטיביות יכולה להיחשב כנפגמת, אם מבקר פנימי נותן שירותי הבטחה לגבי תחום שהיה באחריותו בשנה שחלפה.

1130.A2 מטלות הבטחה בנוגע לתפקידים שבאחריות המבקר הפנימי הראשי, צריכות להיות בפיקוח גורם מחוץ לביקורת הפנימית.

1130.A3 פעילות הביקורת הפנימית יכולה לספק שירותי הבטחה במקום בו קודם לכן ביצעה שירותי ייעוץ, בתנאי שאופי הייעוץ לא פגם באובייקטיביות ובתנאי שהאובייקטיביות של המבקרים המעורבים מנוהלת כאשר מקצים משאבים למטלת ההבטחה.

1130.C1 מבקרים פנימיים רשאים לתת שירותי ייעוץ, הנוגעים לפעולות להן היו אחראים בעבר.

1130.C2 אם קיימת אפשרות לפגיעה באי-תלות או באובייקטיביות של מבקרים פנימיים, הקשורות לשירותי ייעוץ מוצעים, חובה לתת לכך גילוי ללקוח לפני קבלת מטלת הייעוץ.

1200 - מקצועיות וזהירות מקצועית ראויה

מטלות הביקורת הפנימית חייבות להתבצע במקצועיות ובזהירות מקצועית ראויה.

1210 - מקצועיות

מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי הידע, המיומנויות והיכולות האחרות, הדרושים לביצוע הפעילויות, שבאחריותם האישית. הביקורת הפנימית, כיחידה, חייבת להיות או לרכוש את הידע, המיומנויות והיכולות, הדרושים לביצוע הפעילויות שבאחריותה.

ביאור

מקצועיות היא מונח המתייחס לידיע, מיומנויות, ויכולות אחרות, הנדרשים ממבקרים פנימיים כדי לשאת באופן אפקטיבי באחריות המקצועית שלהם. היא כוללת התחשבות בפעילויות הנוכחיות, מגמות, וסוגיות מתהוות, כדי לאפשר מתן עצה והמלצות רלוונטיים. רצוי שמבקרים פנימיים יפגינו את המקצועיות שלהם על ידי השגת הסמכות והכשרות מקצועיות מתאימות, כדוגמת תעודת ההסמכה CIA (מבקר פנימי מוסמך) והסמכות אחרות של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית ושל ארגונים מקצועיים מתאימים אחרים.

1210.A1 המבקר הפנימי הראשי חייב להשיג ייעוץ וסיוע מתאימים, אם לסגל הביקורת הפנימית חסרים ידע, מיומנויות ויכולות אחרות, הדרושים לביצוע משימת ביקורת כולה או חלקה.

1210.A2 מבקרים פנימיים חייבים להיות בעל ידע מספק כדי להעריך סיכון להונאה, ואת האופן שבו הוא מנוהל על ידי הארגון. עם זאת, אין לצפות מהם להיות בעלי ההתמחויות של מי, שתפקידו העיקרי הוא לגלות ולחקור הונאות.

1210.A3 מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי ידע מספק אודות עיקרי הסיכונים בתחום טכנולוגיות המידע, הבקורות וטכניקות ביקורת מבוססות-

טכנולוגיה, הזמינות לביצוע עבודתם. עם זאת, אין לצפות מכל המבקרים הפנימיים, שתהיה להם המומחיות של מבקר פנימי שאחריותו העיקרית היא ביקורת טכנולוגיות מידע.

1210.C1 המבקר הפנימי הראשי חייב לסרב לקבל מטלות ייעוץ או להשיג ייעוץ או סיוע מתאימים, אם סגל הביקורת הפנימית חסר ידע, מיומנויות ויכולות אחרות, הדרושים לביצוע מטלת ייעוץ, כולה או חלקה.

1220 - זהירות מקצועית ראויה

מבקרים פנימיים חייבים ליישם זהירות ומיומנות, המצופים ממבקר פנימי מוכשר וזהיר במידה סבירה. זהירות מקצועית ראויה, אין משמעה היעדר יכולת לטעות.

1220.A1 מבקרים פנימיים חייבים לנהוג בזהירות מקצועית ראויה על-ידי הפעלת שיקול דעת בנושאים הבאים:

- היקף העבודה הדרושה להשגת יעדי מטלות הביקורת;
- מורכבות יחסית, מהותיות ומשמעותיות של עניינים, שלהם מיושמים נוהלי שירותי ההבטחה;
- נאותות ואפקטיביות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול הסיכונים, ותהליכי הבקרה;
- הסתברות לטעויות משמעותיות, לאי-סדרים (הונאות), ולאי-ציות;
- עלות שירותי ההבטחה יחסית לתועלת הפוטנציאלית מהם.

1220.A2 כדי לפעול בזהירות מקצועית ראויה, מבקרים פנימיים חייבים לשקול שימוש בביקורת מבוססת-טכנולוגיה ובטכניקות אחרות לניתוח נתונים.

1220.A3 מבקרים פנימיים חייבים להיות ערים לסיכונים משמעותיים, העלולים להשפיע על השגת יעדים, על פעולות או על משאבים. עם זאת, נוהלי הביקורת כשלעצמם, אפילו אם הם מבוצעים בזהירות מקצועית ראויה, אינם מבטיחים שכל הסיכונים המשמעותיים יזוהו.

1220.C1 מבקרים פנימיים חייבים לנהוג בזהירות מקצועית ראויה במטלת ייעוץ על-ידי הפעלת שיקול דעת בנושאים הבאים:

- צרכים וציפיות של לקוחות, כולל אופי, עיתוי ודיווח תוצאות מטלת הייעוץ ;
- מורכבות יחסית והיקף העבודה, הדרוש להשגת יעדי מטלת הייעוץ ;
- עלות מטלת הייעוץ יחסית לתועלת הפוטנציאלית ממנה.

1230 - פיתוח מקצועי מתמשך

מבקרים פנימיים חייבים לחזק את הידע, המיומנויות ויכולות נוספות באמצעות פיתוח מקצועי מתמשך.

1300 - תוכנית שיפור והבטחת איכות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולקיים תוכנית להבטחת איכות ושיפור, המקיפה את כל ההיבטים של פעילות הביקורת הפנימית.

ביאור

תוכנית להבטחת איכות ושיפור מעוצבת כדי לאפשר הערכה של התאמת פעילות הביקורת הפנימית לתקנים, וכדי לאפשר הערכה האם מבקרים פנימיים יישמו את הקוד האתי. התוכנית גם אומדת את היעילות והאפקטיביות של פעילות הביקורת הפנימית ומזהה הזדמנויות לשיפור. המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר לתוכנית להבטחת איכות ושיפור.

1310 - דרישות התוכנית להבטחת איכות ושיפור

התוכנית להבטחת איכות ושיפור חייבת לכלול הן הערכות פנימיות והן הערכות חיצוניות.

1311 - הערכות פנימיות

הערכות פנימיות חייבות לכלול:

- ניטור מתמשך של ביצוע פעילות הביקורת הפנימית.
- הערכות עצמיות תקופתיות או הערכות שבוצעו ע"י גורמים אחרים מתוך הארגון שהינם בעלי ידע מספק בפרקטיקות ביקורת פנימית.

ביאור

ניטור מתמשך הוא חלק אינטגרלי בפיקוח היומיומי, בסקירה ובמדידה של פעילות הביקורת הפנימית. ניטור מתמשך משולב בנהלים ובפרקטיקה השגרתיים לניהול פעילות הביקורת הפנימית, תוך שימוש בתהליכים, בכלים ובמידע, הנחשבים להכרחיים לצורך הערכת העמידה בקוד האתי ובתקנים.

הערכות תקופתיות מבוצעות כדי להעריך עמידה בקוד האתי ובתקנים.

ידע מספק אודות פרקטיקות ביקורת פנימית, דורש, לכל הפחות, הבנה של כל מרכיבי מסגרת הכללים המקצועיים (IPPF) של ה IIA.

1312 - הערכות חיצוניות

הערכות איכות חיצוניות חייבות להיערך לפחות אחת לחמש שנים על-ידי מעריך/ים מוסמך/ים, בלתי תלויים מחוץ לארגון. המבקר הפנימי הראשי חייב לשוחח עם הדירקטוריון על:

- האופן והתדירות של ההערכות החיצוניות.
- הכשירות ואי התלות של המעריך/ים החיצוניים, לרבות כל ניגוד עניינים אפשרי.

ביאור

הערכות חיצוניות יכולות להתבצע באמצעות הערכה חיצונית מלאה או באמצעות הערכה עצמית שמקבלת תוקף ע"י גורם חיצוני בלתי תלוי. המעריך החיצוני חייב להסיק לגבי עמידה בקוד האתי ובתקנים; ההערכה החיצונית יכולה גם לכלול הערות תפעוליות או אסטרטגיות.

מעריך או צוות הערכה מוסמך מורכב מיחידים בעלי יכולת מוכחת בשני תחומים:

בפרקטיקה של מקצוע הביקורת הפנימית ובתהליך ההערכה החיצוני. יכולת זו יכולה להיות מופגנת באמצעות תמהיל של ניסיון מקצועי ולימוד תיאורטי. ניסיון מקצועי מושג באמצעות עבודה בארגונים בעלי גודל, מורכבות, מגזרים או תעשיות, וסוגיות טכניות, הדומים לארגון שכפוף לסקירת האיכות, והיטו בעל ערך רב יותר מניסיון מקצועי פחות רלבנטי. במקרה של קבוצת מעריכים, אין צורך שכל חברה יהיו בעלי כל הכישורים הדרושים לביצוע הסקירה; אלא, כל הקבוצה כמכלול צריכה להיות

כשירה. על המבקר הפנימי הראשי להפעיל שיקול דעת מקצועי להערכה - האם למעריך או לקבוצת המעריכים יש כישורים מספקים כדי להיות מוסמכים לביצוע ההערכה.

מעריך או צוות מעריכים בלתי תלויים משמעותם היעדר ניגוד עניינים ממשי או נתפש, והיעדר השתייכות או הימצאות בשליטת הארגון, אליו משתייכת יחידת הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר להערכה החיצונית, כדי להפחית ניגוד עניינים נתפש או אפשרי.

1320 - דיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון על תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור. הגילוי יכול:

- ההיקף והתדירות של ההערכות הפנימיות והחיצוניות.
- הכשירות ואי התלות של המעריך/ים או צוות המעריכים, לרבות ניגוד עניינים אפשרי.
- מסקנות המעריכים.
- תוכניות לתיקון.

ביאור

הצורה, התוכן והתדירות של דיווח תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור, נקבעים באמצעות דיונים עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, ובהתחשב באחריות של יחידת הביקורת הפנימית ושל המבקר הפנימי הראשי, כפי שנקבע בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. כדי להפגין עמידה בקוד האתי ובתקנים המקצועיים, התוצאות של ההערכה החיצונית וההערכה הפנימית התקופתית ידווחו עם השלמתן, ותוצאות הניטור המתמשך ידווחו לפחות אחת לשנה. התוצאות כוללות את הערכת המעריך או צוות ההערכה, בהתייחס למידת העמידה בקוד האתי ובתקנים המקצועיים.

1321 - שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים המקצועיים הבינלאומיים למקצוע הביקורת הפנימית"

ציון שהביקורת הפנימית עומדת בתקנים המקצועיים הבינלאומיים למקצוע הביקורת הפנימית הינו נאות, רק אם הוא נתמך בתוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור.

ביאור

יחידת הביקורת הפנימית עומדת בקוד האתי ובתקנים כאשר היא משיגה תוצאות בהתאם למתואר בהם. תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור כוללות את תוצאות ההערכות הפנימיות והחיצוניות. לכל פעילויות הביקורת הפנימית יהיו תוצאות של ההערכות הפנימיות. ליחידות ביקורת פנימית שקיימות לפחות 5 שנים יהיו גם את תוצאות ההערכות החיצוניות.

1322 - גילוי אי-עמידה בתקנים

כאשר אי העמידה בקוד האתי או בתקנים משפיעה על מכלול היקף פעילות יחידת הביקורת הפנימית, חובה על המבקר הפנימי הראשי לדווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון על אי העמידה והשפעתה.

תקני ביצוע

2000 - ניהול הביקורת הפנימית

המבקר הפנימי הראשי חייב לנהל באופן אפקטיבי את הביקורת הפנימית, על מנת להבטיח שהיא מוסיפה ערך לארגון.

ביאור

הביקורת פנימית מנוהלת באופן אפקטיבי כאשר:

- היא עומדת במטרה ובאחריות, הנכללות בכתב האמנה של הביקורת הפנימית.
- היא עומדת בתקנים.
- היחידים בצוות הביקורת הפנימית עומדים בקוד האתי ובתקנים.
- היא מתייחסת למגמות וסוגיות מתהוות אשר יכולות להשפיע על הארגון.

פעילות הביקורת הפנימית מוסיפה ערך לארגון ולבעלי עניין בו כאשר היא מתחשבת באסטרטגיות, יעדים, וסיכונים; חותרת להציע דרכים להגברת הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה בארגון; ומספקת הבטחה אובייקטיבית רלוונטית.

2010 - תכנון

המבקר הפנימי הראשי חייב להכין תוכנית עבודה מבוססת סיכונים, בהתאם למטרות הארגון, על מנת להחליט על סדרי העדיפויות של הביקורת הפנימית.

ביאור

לצורך פיתוח תוכנית עבודה מבוססת סיכונים, המבקר הפנימי הראשי מתייעץ עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון ומשיג הבנה בנוגע לאסטרטגיות הארגון, יעדי מפתח עסקיים, הסיכונים הקשורים, ותהליכי ניהול הסיכונים. המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולהתאים את התוכנית, בהתאם לנדרש, בתגובה לשינויים בסיכונים העסקיים, בפעילות, במערכות ובבקורות הארגון.

2010.A1 תוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבת להתבסס על הערכת סיכונים מתועדת, המתבצעת לפחות פעם בשנה. חובה להתחשב בדעתם של ההנהלה הבכירה והדירקטוריון בתהליך זה.

2010.A2 המבקר הפנימי הראשי חייב לזהות ולהתחשב בציפיות ההנהלה הבכירה, הדירקטוריון ובעלי עניין אחרים, לגבי חוות דעת או מסקנות אחרות של הביקורת הפנימית.

2010.C1 ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ישקול לבצע מטלות ייעוץ המבוססות על פוטנציאל לשיפור ניהול הסיכונים, להוספת ערך לארגון ולשיפור פעולתו. מטלות הייעוץ שהתקבלו חייבות להיכלל בתוכנית העבודה.

2020 - דיווח ואישור

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח להנהלה הבכירה והדירקטוריון - אודות תוכניות עבודת הביקורת הפנימית והמשאבים הדרושים לה, לרבות שינויים זמניים משמעותיים - לצורך סקירה ואישור. המבקר הפנימי הראשי גם חייב לדווח לגורמים אלה על ההשלכות האפשריות של הגבלה במשאבים.

2030 - ניהול משאבים

המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא, כי משאבי הביקורת הפנימית הינם נאותים, מספקים ומוקצים באופן אפקטיבי, להשגת יעדי התוכנית המאושרת.

ביאור

המילה "נאותים" מתייחסת לתמהיל של ידע, מיומנות ויכולות אחרות, הדרושות לביצוע התוכנית. המילה "מספקים" מתייחסת לכמות המשאבים הנחוצה לצורך השלמת התוכנית. משאבים "מוקצים באופן אפקטיבי", כאשר השימוש בהם אופטימאלי לצורך השגת יעדי התוכנית המאושרת.

2040 - מדיניות ונהלים

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מדיניות ונהלים להנחיית פעילות הביקורת הפנימית.

ביאור

האופן והצורה של המדיניות והנהלים תלויים בגודל ובמבנה פעילות הביקורת הפנימית ובמורכבות עבודתה.

2050 - תיאום והסתמכות

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יחלוק מידע, יתאם פעילויות, וישקול הסתמכות על עבודתם של נותני שירותי הבטחה וייעוץ פנימיים וחיצוניים אחרים על מנת להבטיח כיסוי נאות וצמצום כפל מאמצים.

ביאור

בתיאום פעילויות, המבקר הפנימי הראשי יכול להסתמך על עבודתם של נותני שירותי הבטחה וייעוץ אחרים. יש לייסד תהליך עקבי לביסוס הסתמכות זו, והמבקר הפנימי הראשי יתייחס לכשירות, לאובייקטיביות, ולזהירות המקצועית הראויה של נותני שירותי ההבטחה והייעוץ. למבקר הפנימי הראשי צריכה להיות הבנה ברורה של ההיקף, היעדים, ותוצאות העבודה שבוצעה ע"י נותני שירותי הבטחה וייעוץ אחרים. היכן שקיימת הסתמכות על עבודתם של אחרים, המבקר הפנימי הראשי עדיין אחראי ונושא באחריות לוודא שיש תימוכין מספקים למסקנות ודעות אליהם הגיעה פעילות הביקורת הפנימית.

2060 - דיווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח באופן תקופתי להנהלה הבכירה ולדירקטוריון אודות המטרות, הסמכות, האחריות והביצועים של הביקורת הפנימית בהשוואה לתוכנית העבודה ועל עמידתה בקוד האתי ובתקנים. הדיווח גם חייב לכלול נושאי סיכונים ובקורות משמעותיים, לרבות סיכונים הונאה, נושאי ממשל תאגידי, ונושאים אחרים הדורשים את תשומת הלב של ההנהלה הבכירה ו/או הדירקטוריון.

ביאור

תדירות ותוכן הדיווחים נקבעים במשותף ע"י המבקר הפנימי הראשי, ההנהלה הבכירה והדירקטוריון. התדירות ותוכן הדיווח תלויים בחשיבות המידע הראוי

לדיווח ובדחיפות הפעולות הנדרשות להינקט ע"י ההנהלה הבכירה ו/או הדירקטוריון.

הדיווח והתקשורת של המבקר הפנימי הראשי להנהלה הבכירה והדירקטוריון חייבים לכלול מידע על:

- כתב האמנה של הביקורת הפנימית.
 - אי תלות פעילות הביקורת הפנימית.
 - תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית וההתקדמות לעומת התוכנית.
 - דרישות למשאבים.
 - תוצאות של פעילויות ביקורת.
 - עמידה בקוד האתי ובתקנים, ותוכניות פעולה להשגת עמידה זו.
 - תגובת ההנהלה לסיכון אשר, על פי שיקול דעתו של המבקר הפנימי הראשי, יכול להיות בלתי מקובל על הארגון.
- אלה, ודרישות תקשורת אחרות מהמבקר הפנימי הראשי מוזכרים לאורך התקנים.

2070 - ספק שירותים חיצוני ואחריות ארגונית לביקורת הפנימית

כאשר שירותי הביקורת הפנימית ניתנים על ידי ספק שירותים חיצוני, חובה על ספק השירותים החיצוני לוודא, שהארגון המעסיק אותו מודע לאחריות הארגון לקיום ביקורת פנימית אפקטיבית.

ביאור

אחריות זו מופגנת באמצעות תוכנית להבטחת איכות ושיפור, אשר מעריכה את עמידת הביקורת הפנימית בקוד האתי ובתקנים.

2100 - אופי העבודה

הביקורת הפנימית חייבת להעריך ולתרום לשיפור תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון, באמצעות שימוש בגישה שיטתית, ממוסדת,

ומבוססת סיכונים. אמינות וערך הביקורת הפנימית מתגברים כאשר המבקרים פרואקטיביים, והערכותיהם מציעות תובנות חדשות ומתייחסות להשפעה עתידית.

2110 - ממשל תאגידי

הביקורת הפנימית חייבת להעריך את תהליכי הממשל התאגידי של הארגון, וליתן המלצות מתאימות לשיפורם, לצורך:

- קבלת החלטות אסטרטגיות ותפעוליות.
 - פיקוח על ניהול סיכונים ובקרה.
 - קידום אתיקה וערכים נאותים בארגון.
 - הבטחת ניהול אפקטיבי של ביצועים ושל נשיאה באחריות.
 - דיווח על מידע אודות סיכונים ובקרה לגורמים המתאימים בארגון.
 - תיאום פעולות הדירקטוריון, המבקרים החיצוניים והפנימיים, נותני שירותי הבטחה אחרים, וההנהלה, והעברת המידע ביניהם.
- 2110.A1** הביקורת הפנימית חייבת להעריך את התכנון, היישום והאפקטיביות של מטרות בעלות היבטים אתיים, ושל תוכניות ופעולות הארגון בנושא.
- 2110.A2** הביקורת הפנימית חייבת להעריך האם פיקוח וממשל טכנולוגיות המידע של הארגון תומך באסטרטגיות וביעדי הארגון.

2120 - ניהול סיכונים

הביקורת הפנימית חייבת להעריך את האפקטיביות, ולתרום לשיפור תהליכי ניהול סיכונים.

ביאור

קביעה האם תהליכי ניהול סיכונים אפקטיביים, היא שיפוט הנובע מהערכת מבקרים פנימיים ש:

- מטרות הארגון תומכות ביעדי הארגון;

- סיכונים משמעותיים מזוהים ומוערכים ;
 - תגובות הולמות לסיכונים נבחרות בהתאמה לתיאבון הארגון לסיכון ,
 - מידע רלבנטי אודות סיכונים נקלט ומדווח במועד בארגון , כדי לאפשר לצוות העובדים, להנהלה ולדירקטוריון לממש את תחומי האחריות שלהם.
- יחידת הביקורת הפנימית יכולה לתמוך בהערכה זו באמצעות איסוף מידע במהלך מספר מטלות ביקורת. סקירה כוללת של תוצאות מטלות ביקורת אלה, יכולה לספק הבנה של תהליכי ניהול הסיכונים בארגון ושל האפקטיביות שלהם.
- תהליכי ניהול סיכונים מנוטרים באמצעות פעילויות מתמשכות של ההנהלה ו/או באמצעות הערכות נפרדות.

2120.A1 הביקורת הפנימית חייבת להעריך חשיפות לסיכונים הקשורים לממשל תאגידי, פעילויות ומערכות מידע של הארגון, בנוגע ל:

- השגת המטרות האסטרטגיות של הארגון ;
- אמינות ושלימות המידע הכספי והתפעולי ;
- אפקטיביות ויעילות הפעולות והתוכניות ;
- שמירה על נכסים ;
- עמידה בדרישות חוקים, תקנות, מדיניות, נהלים והסכמים.

2120.A2 הביקורת הפנימית חייבת להעריך את הפוטנציאל להתרחשות הונאה וכיצד הארגון מנהל סיכוני הונאה.

2120.C1 במהלך ביצוע מטלת ייעוץ, מבקרים פנימיים חייבים להתייחס לסיכונים הקשורים למטרות מטלת הייעוץ, ולהיות ערניים לקיומם של סיכונים משמעותיים נוספים.

2120.C2 בהערכתם את תהליכי ניהול הסיכונים של הארגון, מבקרים פנימיים חייבים לשלב ידע אודות סיכונים, שהושג במהלך מטלות ייעוץ.

2120.C3 בעת סיוע להנהלה במיסוד או שיפור תהליכי ניהול סיכונים, מבקרים פנימיים חייבים להימנע מלקחת על עצמם אחריות ניהולית ע"י ניהול סיכונים בפועל.

2130 - בקרה

הביקורת הפנימית חייבת לסייע לארגון בשימור בקרות אפקטיביות, על ידי הערכת האפקטיביות והיעילות של הבקרות ועל ידי קידום שיפורן המתמיד.

2130.A1 הביקורת הפנימית חייבת להעריך את ההלימות והאפקטיביות של הבקרות, במענה לסיכונים בממשל התאגידי, בפעילויות ובמערכות המידע של הארגון, בנוגע ל:

- השגת המטרות האסטרטגיות של הארגון ;
- אמינות ושלימות המידע הכספי והתפעולי ;
- אפקטיביות ויעילות הפעולות והתוכניות ;
- שמירה על נכסים ;
- עמידה בדרישות חוקים, תקנות, מדיניות, נהלים והסכמים.

2130.C1 בהערכתם את תהליכי הבקרה של הארגון, מבקרים פנימיים חייבים לשלב ידע אודות בקרות, שהושג במהלך מטלות ייעוץ.

2200 - תכנון מטלת ביקורת

מבקרים פנימיים חייבים לפתח ולתעד "תוכנית ביקורת" לכל מטלת ביקורת, לרבות מטרות מטלת הביקורת, היקפה, מועדה והקצאת המשאבים. התוכנית חייבת להתייחס לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכונים הארגון הרלוונטיים למטלת הביקורת.

2201 – שיקולי תכנון

בתכנון מטלת הביקורת, חובה על מבקרים פנימיים לשקול את:

- אסטרטגיות ויעדי הפעילות הנסקרת, ואת האמצעים המשמשים את הפעילות לבקר את ביצועיה.
- הסיכונים המשמעותיים ליעדי הפעילות, למשאביה ולפעילותה וכן את האמצעים בעזרתם נשמרת החשיפה לסיכון ברמה מקובלת.

▪ נאותות ואפקטיביות הממשל התאגידי, תהליכי ניהול הסיכונים והבקורות בהשוואה למודלים או מסגרות רלבנטיים.

▪ ההזדמנויות לביצוע שיפורים משמעותיים בתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורה של הפעילות.

2201.A1 בתכנון מטלת ביקורת עבור גורמים מחוץ לארגון, מבקרים פנימיים צריכים להגיע להבנה כתובה עם הגורמים החיצוניים לגבי מטרות, היקף, תחומי אחריות וציפיות נוספות, לרבות הגבלה על הפצת תוצאות המטלה ועל הגישה לרשומות הביקורת.

2201.C1 מבקרים פנימיים חייבים להגיע להבנה עם לקוחות מטלת ייעוץ לגבי מטרותיה, היקפה, תחומי אחריות, ושאר ציפיות הלקוח. במטלות משמעותיות, חובה לתעד הבנה זו.

2210 - מטרות מטלת ביקורת

לכל מטלת ביקורת חייבות להיקבע מטרות.

2210.A1 מבקרים פנימיים חייבים לבצע הערכה מקדמית של סיכונים ("סקר מוקדם"), הרלבנטיים לתחום המבוקר. מטרות מטלת הביקורת חייבות לשקף את תוצאות הערכה זו.

2210.A2 במהלך קביעת מטרות מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לשקול את ההסתברות של טעויות משמעותיות, הונאות, אי-ציות וחשיפות אחרות.

2210.A3 לצורך הערכת הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות נדרשים תבחינים (קריטריונים) הולמים. מבקרים פנימיים חייבים לאמת את המידה בה ההנהלה ו/או הדירקטוריון ייסדו תבחינים ראויים - לקביעה האם המטרות והיעדים הושגו. אם התבחינים הולמים, על המבקרים הפנימיים להשתמש בהם בהערכתם. אם התבחינים אינם הולמים, המבקרים הפנימיים חייבים לזהות תבחינים הולמים באמצעות דיון עם ההנהלה ו/או הדירקטוריון.

ביאור

סוגי תבחינים יכולים לכלול:

- פנימיים (כגון, מדיניות ונהלים של הארגון).

- חיצוניים (כגון, חוקים ורגולציות הנכפים ע"י גופים סטטוטוריים).
 - פרקטיקות מובילות (כגון, תדריכים של תעשייה ותדריכים מקצועיים).
- 2210.C1** מטרות מטלת הייעוץ חייבות להתייחס לתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים, והבקרה במידה המוסכמת עם הלקוח.
- 2210.C2** מטרות מטלת הייעוץ חייבות להיות עקביות עם האסטרטגיות, המטרות וערכי הארגון.

2220 - היקף מטלת ביקורת

ההיקף שנקבע חייב להיות מספק כדי להשיג את מטרות מטלת הביקורת.

2220.A1 היקף מטלת הביקורת חייב לכלול התחשבות במערכות, רשומות, סגל עובדים, ונכסים פיזיים רלבנטיים, כולל אלו אשר בשליטת צדדים שלישיים.

2220.A2 אם במהלך מטלת הבטחה עולות הזדמנויות משמעותיות למטלות ייעוץ, ראוי להגיע להבנה כתובה שתכלול את המטרות, ההיקף, תחומי האחריות וציפיות אחרות, וכן, לדווח את תוצאות מטלות הייעוץ בהתאם לתקנים הנוגעים למטלות ייעוץ.

2220.C1 במהלך ביצוע מטלת ייעוץ, מבקרים פנימיים חייבים להבטיח, כי היקף מטלת הייעוץ מספק כדי לעמוד במטרות עליהן הוסכם. אם מבקרים פנימיים מפתחים הסתייגויות בנוגע להיקף המטלה במהלכה, חובה עליהם לדון עם הלקוח אודות הסתייגויות אלה, על מנת לקבוע אם להמשיך בביצוע מטלת הייעוץ.

2220.C2 במהלך מטלות ייעוץ, מבקרים פנימיים חייבים להתייחס לביקורת באופן עקבי למטרות המטלה, ולהיות ערניים לסוגיות בקרתיות משמעותיות.

2230 - הקצאת משאבים למטלת ביקורת

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע משאבים הולמים ומספקים להשגת מטרות מטלת ביקורת, ואשר מתבססים על הערכת האופי והמורכבות של כל מטלה, אילוצי זמן וזמינות משאבים.

ביאור

הביטוי "הולמים" מתייחס לתמהיל הידע, מיומנויות ויכולות אחרות הנדרשים לביצוע מטלת הביקורת. הביטוי "מספקים" מתייחס לכמות המשאבים הנדרשים להשלים מטלת ביקורת בזהירות מקצועית ראויה.

2240 - תוכנית ביקורת למטלת ביקורת

מבקרים פנימיים חייבים להכין תוכניות ביקורת מתועדות להשגת מטרות מטלת הביקורת.

2240.A1 על תוכניות הביקורת לכלול נהלים לזיהוי, ניתוח, הערכה ותיעוד המידע במהלך מטלת הביקורת. תוכנית הביקורת חייבת להיות מאושרת לפני יישומה, וכל התאמה צריכה להיות מאושרת באופן מיידי.

2240.C1 תוכניות למטלות ייעוץ עשויות להשתנות בצורה ובתוכן בהתאם לאופי מטלת הייעוץ.

2300 - ביצוע מטלת ביקורת

מבקרים פנימיים חייבים לזהות, לנתח, להעריך ולתעד מידע מספק להשגת מטרות מטלת הביקורת.

2310 - זיהוי מידע

מבקרים פנימיים חייבים לזהות מידע מספק, אמין, רלבנטי ושימושי להשגת מטרות מטלת ביקורת.

ביאור

מידע הינו **מספק**, כאשר הוא עובדתי משכנע והולם, כך שאדם זהיר בעל ידע יגיע לאותן מסקנות כמו המבקר. מידע **אמין** הוא המידע הטוב ביותר הניתן להשגה תוך שימוש בטכניקות ביקורת מתאימות. מידע **רלבנטי** תומך בממצאי מטלת הביקורת

ובהמלצותיה, והוא עקבי עם מטרות המטלה. מידע שימושי מסייע לארגון בהשגת יעדיו.

2320 - ניתוח והערכה

מבקרים פנימיים חייבים לבסס את מסקנות ותוצאות מטלת הביקורת על ניתוחים והערכות מתאימים.

2330 - תיעוד המידע

מבקרים פנימיים חייבים לתעד מידע מספק, מהימן, רלבנטי, ושימושי כדי לתמוך בתוצאות מטלת הביקורת ובמסקנותיה.

2330.A1 המבקר הפנימי הראשי חייב לפקח על הגישה לרשומות מטלת הביקורת. המבקר הפנימי הראשי חייב לקבל אישור מההנהלה הבכירה ו/או מיועץ משפטי, לפי העניין, לפני מסירה של רשומות כאלה לגורם חיצוני.

2330.A2 המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח דרישות לשמירת רשומות מטלת הביקורת, ללא קשר לאמצעי האחסון (מדיה) על גביהם מאוחסנות הרשומות. דרישות שמירה אלה חייבות להיות עקביות עם הנחיות הארגון, הנחיות רגולטוריות רלבנטיות או דרישות אחרות.

2330.C1 המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח מדיניות משמורת לרשומות של מטלות היעוץ, לרבות אופן שחרור המידע לגורמים פנימיים וחיצוניים. המדיניות חייבת להיות עקבית עם הנחיות הארגון, הנחיות רגולטוריות רלבנטיות או דרישות אחרות.

2340 - פיקוח על מטלת הביקורת

חובה לפקח כראוי על מטלות הביקורת, על מנת להבטיח את השגת מטרותיהן, את הבטחת איכותן ואת פיתוח צוות הביקורת.

ביאור

מידת הפיקוח הנדרשת תלויה במקצועיות ובניסיון של המבקרים הפנימיים ובמורכבות מטלת הביקורת. על המבקר הפנימי הראשי חלה האחריות הכוללת לפיקוח על מטלת הביקורת, בין אם נעשתה על ידי או עבור הביקורת הפנימית, אך

הוא רשאי למנות אנשים בעלי ניסיון הולם מהביקורת הפנימית לביצוע הסקירה.
ראיות מספקות לפיקוח מתועדות ונשמרות.

2400 - דיווח על התוצאות

מבקרים פנימיים חייבים לדווח על תוצאות מטלת הביקורת.

2410 - תבחינים (קריטריונים) לדיווח

דיווחים חייבים לכלול את מטרות מטלת הביקורת, היקפה ותוצאותיה.

2410.A1 דיווח סופי של תוצאות מטלת הביקורת, חייב לכלול את המסקנות המתאימות, כמו גם ההמלצות המתאימות ו/או תוכניות פעולה. היכן שהדבר הולם, המבקרים הפנימיים יספקו את חוות דעתם. חוות דעת חייבת לקחת בחשבון את ציפיות ההנהלה הבכירה, הדירקטוריון ובעלי עניין אחרים, וחייבת להיתמך במידע מספק, אמין, רלבנטי ושימושי.

ביאור

חוות דעת של מטלת ביקורת יכולה להיות בצורה של דירוג, מסקנות או תיאור אחר של תוצאות המטלה. מטלה זו יכולה להתייחס לבקורות בתהליך ספציפי, סיכון או יחידה עסקית. ניסוח חוות דעת כזאת דורש התחשבות בתוצאות המטלה ובמשמעותן.

2410.A2 רצוי כי מבקרים פנימיים, יכירו בביצועים משביעי רצון ("ממצאים חיוביים"), בדיווח אודות מטלת הביקורת.

2410.A3 בעת הפצת תוצאות (דוח) מטלת הביקורת לגורמים מחוץ לארגון, הדיווח חייב לכלול הגבלות על הפצה ועל השימוש בתוצאות הדיווח.

2410.C1 דיווח על התקדמות ותוצאות מטלות ייעוץ ישתנה בתוכנו ובצורתו, בהתאם לאופי המטלה ולצרכי הלקוח.

2420 - איכות הדיווחים

הדיווחים חייבים להיות מדויקים, אובייקטיביים, ברורים, תמציתיים, בונים, שלמים ובמועד.

ביאור

דיווחים **מדוייקים** הם נטולי טעויות ועיוותים ונאמנים לעובדות. דיווחים **אובייקטיביים** הינם דיווחים הוגנים, ללא משוא פנים ובלתי מוטים, והינם תוצאה של הערכה שקולה והוגנת של העובדות והנסיבות היות. דיווחים **ברורים**, הינם קלים להבנה והגיוניים, תוך הימנעות משימוש לא נחוץ בשפה טכנית, ומתן כל המידע המשמעותי והרלבנטי. דיווחים **תמציתיים** הם לגופו של עניין, תוך הימנעות ממתן פירוט לא נחוץ, כפילויות ומילוליות יתר. דיווחים **בונים** מסייעים ללקוח המטלה ולארגון להוביל לשיפורים היכן שנדרש. דיווחים **שלמים** אינם מחסירים מידע חיוני למשתמשים וכוללים את כל המידע המשמעותי והרלבנטי לתמיכה בהמלצות ובמסקנות. דיווחים **במועד** מתוזמנים, בהתאם למהותיות הנושא, באופן המאפשר להנהלה לבצע פעולות תיקון הולמות.

2421 - טעויות והשמטות

אם דיווח סופי מכיל טעויות או השמטות מהותיות, המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח מידע מתוקן לכל הגורמים שקיבלו את הדיווח המקורי.

2430 - שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים מקצועיים מקובלים למקצוע הביקורת הפנימית"

ציון שמטלות ביקורת הינן "בהתאם לתקנים מקצועיים בינלאומיים מקובלים למקצוע הביקורת הפנימית" יהיה הולם רק אם הוא נתמך בתוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור.

2431 - גילוי אי-עמידה בתקנים המקצועיים

כאשר אי העמידה בקוד האתי או בתקנים, משפיעה על מטלת ביקורת מסויימת, הדיווח על התוצאות חייב לכלול את:

- העיקרון/ות או כלל/י ההתנהגות שבקוד האתי, או בתקנים, בו/בהם לא הייתה עמידה מלאה.
- הסיבה לאי העמידה.
- השפעת אי העמידה על מטלת הביקורת ועל תוצאותיה המדווחות.

2440 - הפצת התוצאות

המבקר הפנימי הראשי חייב להפיץ את התוצאות לגורמים המתאימים.

ביאור

המבקר הפנימי הראשי אחראי על סקירה ואישור דוח מטלת הביקורת הסופי לפני פרסומו ועל ההחלטה למי וכיצד הוא יופץ. כאשר המבקר הפנימי הראשי מסמיך גורם מטעמו לבצע חובות אלה, הוא (המבקר הפנימי הראשי) עדיין אחוז באחריות הכוללת.

2440.A1 המבקר הפנימי הראשי אחראי לדווח את התוצאות הסופיות לגורמים אשר יכולים להבטיח, כי תינתן התייחסות ראויה לתוצאות.

2440.A2 בכפוף לכל דין או דרישה חוקית או רגולטורית, ולפני הפצה לגורמים מחוץ לארגון, המבקר הפנימי הראשי חייב:

- להעריך את פוטנציאל הסיכון לארגון;
- להתיעץ עם ההנהלה הבכירה ו/או יועץ משפטי בהתאם לעניין; וכן –
- לפקח על ההפצה באמצעות הגבלות על השימוש בתוצאות.

2440.C1 המבקר הפנימי הראשי אחראי לדיווח התוצאות הסופיות של מטלות הייעוץ ללקוחות.

2440.C2 במהלך מטלות יעוץ, יתכן שיזוהו סוגיות בממשל התאגידי, בניהול הסיכונים ובבקרות. כאשר הסוגיות המתגלות, הינן משמעותיות לארגון, חובה לדווח עליהן להנהלה הבכירה ולדירקטוריון.

2450 - חוות דעת כוללת

כאשר ניתנת חוות דעת כוללת, חובה להתחשב באסטרטגיות, ביעדים, ובסיכונים של הארגון; ובציפיות ההנהלה הבכירה, הדירקטוריון ובעלי עניין אחרים. חוות הדעת הכוללת חייבת להיות נתמכת במידע מספק, אמין, רלבנטי ושימושי.

ביאור

הדיווח יכול:

- ההיקף לרבות טווח הזמן לו מתייחסת חוות הדעת.
- הגבלות להיקף המטלה.
- התחשבות בכל הפרויקטים הקשורים, לרבות הסתמכות על נותני שירותי הבטחה אחרים.
- סיכום של המידע התומך בחוות הדעת.
- מסגרות הסיכון והבקרה או תבחינים אחרים, ששימשו בסיס לחוות הדעת.
- חוות הדעת הכוללת, השיפוט או המסקנה שהגיעו אליה.
- חובה לציין את הנימוקים לחוות דעת כוללת שהינה שלילית.

2500 - ניטור ההתקדמות

המבקר הפנימי הראשי חייב להקים ולתחזק מערכת למעקב אחר התקדמות היישום של התוצאות שדווחו להנהלה.

2500.A1 המבקר הפנימי הראשי חייב למסד תהליך מעקב לשם ניטור והבטחה, שפעולות ההנהלה מיושמות באופן אפקטיבי, או שההנהלה הבכירה נטלה סיכון של אי-נקיטת פעולות.

2500.C1 –הביקורת הפנימית חייבת לבצע מעקב אחר התקדמות היישום של תוצאות מטלות ייעוץ במידה המוסכמת עם הלקוח.

2600 - תקשור קבלת סיכונים

כאשר המבקר הפנימי הראשי מסיק, שההנהלה השלימה עם רמה מסוימת של סיכון, שעלול להיות בלתי-מקובל על הארגון, חובה עליו לשוחח על כך עם ההנהלה הבכירה. אם המבקר הפנימי הראשי מסיק כי הסוגיה לא נפתרה, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את הסוגיה לדירקטוריון.

ביאור

זיהוי של סיכון שההנהלה קיבלה יכול להתבצע תוך כדי ביצוע מטלת הבטחה או מטלת ייעוץ, או תוך ניטור ההתקדמות של פעולות ההנהלה בעקבות מטלת ביקורת

שבוצעה בעבר, או באמצעים אחרים. אין זו אחריותו של המבקר הפנימי לפתור את הסיכון.