

לשכת המבקרים הפנימיים IIA ישראל (חל"צ)
IIA Israel - Institute of Internal Auditors



התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית – טיוטה להערות הציבור, שנת 2023

מלא לא לשכנף

תוכן העניינים

2	מבוא לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית
4	מילון מונחים
8	נושא א' תכלית הביקורת הפנימית
9	נושא ב' אתיקה ומקצועיות
26	נושא ג' ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית
46	נושא ד' ניהול פונקציית הביקורת הפנימית
78	נושא ה' ביצוע שירותי הביקורת הפנימית

מבוא לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית כוללים דרישות והמלצות כבסיס ליישום איכותי של הביקורת הפנימית ברחבי העולם. התקנים גם מגדירים את שיטת הערכת האיכות של ביצועי שירותי הביקורת הפנימית.

מבנה התקנים

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית כוללים:

- עקרונות: הגדרה רחבה של הנחות בסיס או כללים המשותפים לכלל הדרישות וההמלצות שיופיעו בהמשך.
- תקנים:
 - דרישות להבטחת יישום מקצועי של פרקטיקת ביקורת פנימית.
 - שיקולים:
 - יישום: פרקטיקות מקובלות ומועדפות ליישום דרישות התקנים.
 - ראייה לעמידה בדרישות התקנים: דוגמאות לאופנים מומלצים המספקים ראייה ליישום של דרישות התקנים.

התקנים מסודרים בחמישה נושאים עיקריים בעלי מכה משותף:

- I. תכלית הביקורת הפנימית.
- II. אתיקה ומקצועיות.
- III. ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית.
- IV. ניהול פונקציית הביקורת הפנימית.
- V. ביצוע שירותי הביקורת הפנימית.

תחולת התקנים

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית כוללים דרישות והמלצות החיוניות ליישום מקצועי בפרקטיקת הביקורת הפנימית ברחבי העולם. התקנים חלים על כל אדם או פונקציה המספקים שירותי ביקורת פנימית; על כל סוגי הארגונים השונים בתכליתם, בגודלם, במורכבותם ובמבנה שלהם; ועל גורמים המספקים שירותי ביקורת פנימית בתוך הארגון או מחוצה לו. התקנים חלים בין אם המבקרים הפנימיים הם עובדי הארגון, בין אם השירותים ניתנים על בסיס התקשרות עם הארגון כספק שירותים חיצוני (מיקור חוץ), או שילוב של השניים.

התקנים חלים על מבקרים פנימיים יחידים ועל פונקציית הביקורת הפנימית. כל המבקרים הפנימיים אחראים לעמידה בעקרונות ובתקנים בתחום האתיקה והמקצועיות, כמו גם לעמידה בכל העקרונות והתקנים הרלוונטיים במסגרת תחומי האחריות שלהם בתפקידם. מבקרים פנימיים ראשיים אחראים בנוסף על העמידה הכוללת של פונקציית הביקורת הפנימית בתקנים.

אם הוראות חוק או תקנות או רגולציה אוסרים על המבקר הפנימי או על פונקציית הביקורת הפנימית לעמוד בחלק מדרישות התקנים, נדרשת עמידה בכל שאר חלקי התקנים וכן מתן גילוי נאות בנושא.

אם נעשה שימוש בתקנים בשילוב עם דרישות של גופים מוסמכים אחרים, נדרש לציין במצגי הביקורת הפנימית את ההסתמכות על דרישות אלה, ככל שרלוונטי לנושא. יחד עם זאת, נדרשת גם עמידה מלאה בתקנים.

כיצד להשתמש בתקנים

בסעיפי הדרישות שבתקנים נעשה שימוש במונח "חייב" כדי לציין דרישות אשר חובה למלא ללא כל תנאי. בסעיפי השיקולים ליישום של התקנים נעשה שימוש במונח "ראוי" לציין פרקטיקות מועדפות ובמונח "רשאי" לציין פרקטיקות אופציונליות ליישום הדרישות.

בתקנים נעשה שימוש במונחים מסוימים אשר הוגדרו במילון המונחים המצורף. על מנת להבין וליישם את התקנים בצורה נכונה, נדרש להבין ולאמץ את המשמעויות והשימושים הספציפיים במונחים, כפי שהוגדרו במילון המונחים.

תהליך ההגדרה של תקן

ה- IIA מחויב להגדרת תקנים השומרים על האינטרס הציבורי, בתהליך נרחב ומתמשך המתבצע בהובלת מועצת התקנים הבינלאומית לביקורת הפנימית (IIASB), והמפוקח על-ידי המועצה המפקחת של ה- IPPF. מועצת התקנים IIASB מובילה הליך ראוי של פנייה למחזיקי עניין לקבלת הערות בעת גיבוש ובעת תיקון של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית. התהליך כולל פרסום טיוטה להערות הציבור (בכל רחבי העולם) באתר האינטרנט הציבורי של ה- IIA, וזאת בטרם שהתקנים מאושרים ומפורסמים כתקנים סופיים מחייבים. הטיוטה מופצת לכל סניפי ה- IIA ברחבי העולם ומתורגמת למספר שפות; התרגומים מתפרסמים גם הם באתר האינטרנט הציבורי של ה- IIA. המועצה המפקחת של ה- IPPF היא קבוצה מפקחת בלתי תלויה, אשר מעריכה ומייעצת בתהליך ההגדרה של התקנים, על מנת לקדם מתן הזדמנות שווה ושקיפות, שבסופו של דבר משרתים את האינטרס הציבורי.

מילון מונחים

פעילות מבוקרת – הנושא של מטלת ביקורת פנימית. לדוגמא: תחום, ישות, פעילות, פונקציה, תהליך או מערכת.

שירותי ייעוץ (שירותי יעץ, מתן עצה) – שירותים הכוללים מטלות ייעוץ ופעילויות ייעוץ אחרות המתבצעות בדרך כלל לבקשת ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים או הנהלת הפעילות. אופיים והיקפם של שירותי הייעוץ כפופים להסכמות עם הגורם המבקש את השירותים. דוגמאות למטלות ייעוץ כוללות מתן עצה ע"י מבקרים פנימיים - לגבי פיתוח ויישום של מדיניות חדשה, עיצוב תהליכים ומערכות. פעילויות ייעוץ אחרות כוללות ליווי וביצוע הדרכות והכשרות ע"י מבקרים פנימיים.

הבטחה – היגד שנועד לתת ביטחון אודות המצב הקיים בהשוואה לנורמה.

שירותי הבטחה – שירותים שבאמצעותם מבקרים פנימיים מבצעים הערכות אובייקטיביות כדי לחוות דעה אודות המצב הקיים בהשוואה לנורמה שנקבעה. חוות דעת אלה נועדו לתת למחזיקי עניין - ביטחון לגבי תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה בארגון. דוגמאות לשירותי הבטחה כוללות מטלות ביקורת בנושאים פיננסיים, ביצועיים, ציות וטכנולוגיה.

מועצת המנהלים – הגוף הארגוני הבכיר ביותר המופקד על הממשל התאגידי, כגון:

- דירקטוריון, או ועדה או גוף אחר שהדירקטוריון האציל לו סמכויות מסוימות (כדוגמת ועדת הביקורת).
- מועצה שאינה אקזקוטיבה/שאינה מפקחת בארגון שיש לו יותר מגוף ממשל תאגידי אחד.
- מועצת נגידים (מושלים) או חבר נאמנים.
- קבוצת נבחרים ציבור או מינויים פוליטיים.

אם לא קיימת מועצת מנהלים, המונח "מועצת מנהלים" מתייחס לקבוצה או אדם המופקדים על הממשל התאגידי של ארגון (לדוגמה, ישויות מסוימות במגזר הציבורי וארגונים קטנים יותר במגזר הפרטי עשויים להסתמך על ראש הארגון או על צוות ההנהלה הבכירה - לפעול כגוף הממשל התאגידי בדרג הגבוה ביותר).

מבקר פנימי ראשי – תפקיד המנהל האחראי על ניהול אפקטיבי של כל היבטי פונקציית הביקורת הפנימית והבטחת ביצוע איכותי ומקצועי של שירותי הביקורת הפנימית. הגדרת התפקיד ו/או תחומי האחריות הספציפיים עשויים להשתנות בין ארגונים. לדוגמה, תארים כגון "מבקר כללי", "ראש הביקורת הפנימית", "מבקר פנימי ראשי", "דירקטור הביקורת הפנימית" ו"המפקח הכללי" עשויים לשמש לתיאור תפקידי ה"מבקר הפנימי הראשי".

קוד אתי – העקרונות והתקנים הנכללים בנושא האתיקה והמקצועיות בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית מהווים יחדיו את הקוד האתי של המבקרים הפנימיים; עמידה בעקרונות ובתקנים אלו היא שם נרדף לשמירה על קוד אתי מקצועי.

יכולת – ידע, מיומנויות ויכולות.

ציות – עמידה בחוקים, תקנות ורגולציות, חוזים, מסמכי מדיניות, נהלים או דרישות אחרות.

מצב – מצב קיים של הפעילות המבוקרת.

ניגוד עניינים – מצב, פעילות או מערכת יחסים שעשויים להשפיע, או שנראים כמשפיעים, על מבקר פנימי ליישם שיקול דעת מקצועי או לנקוט בפעולות שאינן לטובת הארגון.

שיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים – חלק בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית המכיל דוגמאות של אפשרויות שונות להוכחת עמידה בדרישות של כל אחד מהתקנים.

שיקולים ליישום התקנים – חלק בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית המכיל פרקטיקות מקובלות ומועדפות ליישום הדרישות של כל תקן.

בקרה – פעולה הננקטת על ידי ההנהלה, מועצת המנהלים וגורמים אחרים, על מנת לנהל סיכונים ולהגדיל את הסבירות שהמטרות והיעדים שנקבעו יושגו.

תהליכי בקרה – המדיניות, הנהלים והפעילויות אשר הוגדרו ואשר מיושמים כדי לנהל סיכונים, כך שיהיו ברמת הסובלנות לסיכון של הארגון.

תבחין (קריטריון) – מדד מדיד של המצב הרצוי של הפעילות המבוקרת (נקרא גם "תבחין הערכה").

השפעה – סיכון המתממש בגלל שהמצב בפועל שונה מתבחין ההערכה (מהקריטריון הרצוי).

מטלת ביקורת – מטלת ביקורת פנימית או פרויקט ביקורת פנימית ספציפיים הכוללים משימות או פעילויות מרובות שתוכננו על מנת להשיג מספר יעדים קשורים. ראה גם "שירותי הבטחה" ו"שירותי ייעוץ".

מסקנת מטלת הביקורת – שיקול דעת מקצועי של המבקרים הפנימיים אודות המשמעות הכוללת של ממצאי מטלת ביקורת במבט כוללני (מתכלל).

מטרות מטלת הביקורת – היגדים המבטאים את תכלית מטלת הביקורת ומתארים את המטרות הספציפיות שיש להשיג.

תכנון מטלת הביקורת – תהליך שבמהלכו מבקרים פנימיים אוספים מידע, מעריכים ומתעדפים סיכונים הרלוונטיים לפעילות המבוקרת, קובעים את יעדי מטלת הביקורת והיקפה, מזיהים תבחינים (קריטריונים) להערכה, ויוצרים תוכנית ביקורת עבור מטלת הביקורת.

הממונה על מטלת הביקורת – מבקר פנימי האחראי על פיקוח על מטלת הביקורת, אשר עשוי לכלול סקירה ואישור של תוכנית הביקורת עבור מטלת הביקורת, של ניירות העבודה, של הדוח הסופי, של ביצועי המבקרים וכן מתן הדרכה וסיוע למבקרים הפנימיים. המבקר הפנימי הראשי יכול להיות הממונה על מטלת הביקורת או יכול להאציל תחומי אחריות אלה.

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

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

ממצא – במטלת ביקורת, קביעה כי קיים סיכון משמעותי בפעילות המבוקרת, בהתבסס על ההבדל בין תבחין ההערכה ("נורמה") לבין המצב הקיים. לדוגמה, טעויות, אי סדרים, מעשים בלתי חוקיים או הזדמנויות אפשריות לשיפור היעילות או האפקטיביות.

הונאה – כל מעשה המאופיין ברמאות, הסתרה או הפרת אמון שבוצעו על ידי יחידים או ארגונים כדי להבטיח יתרון אישי או עסקי.

ממשל תאגידי – השילוב של תהליכים ומבנים המיושמים על ידי מועצת המנהלים כדי ליידע, לכוון, לנהל ולפקח על פעילות הארגון לשם השגת יעדיו.

השלכה – התוצאה או ההשפעה של סיכון. עשויות להיות מגוון השלכות אפשריות הקשורות לסיכון. ההשלכה של סיכון עשויה להיות חיובית או שלילית ביחס לאסטרטגיה או ליעדים העסקיים של הישות.

אי-תלות – העדר מצבים הפוגעים ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע את תחומי אחריותה בביקורת הפנימית באופן בלתי מוטה.

סיכון שורשי (סיכון מובנה) – השילוב של גורמי סיכון פנימיים וחיצוניים במצבם הטהור והבלתי מנוהל, או הסיכון הגולמי שקיים, בטרם יושמו בקרות.

יושרה – התנהגות היכולה לעמוד בפני בחינה של עמיתים ואחרים. יושרה כרוכה בהתנהלות הוגנת, ב כנה ובאומץ לפעול כראוי, גם כאשר מתמודדים עם לחץ לעשות אחרת או כאשר התנהגות זו עלולה לגרור השלכות שליליות פוטנציאליות אישיות או ארגוניות.

כתב האמנה של הביקורת הפנימית ("צ'רט") – מסמך רשמי המגדיר את סמכות הפעולה (מנדט) של פונקציית הביקורת הפנימית ודרישות נוספות.

פונקציית ביקורת פנימית – אדם או קבוצה מקצועיים האחראים לספק לארגון שירותי הבטחה וייעוץ.

מנדט הביקורת הפנימית – סמכות, תפקיד ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית.

נוהלי הביקורת הפנימית – תיעוד של המתודולוגיות (מדיניות, תהליכים ונהלים) של המבקר הפנימי הראשי, אשר מטרתו להנחות ולכוון מבקרים פנימיים בפונקציית הביקורת הפנימית.

תוכנית עבודת הביקורת הפנימית ("תוכנית עבודה") – מסמך, שנוצר על ידי המבקר הפנימי הראשי, המגדיר את מטלות הביקורת ושירותי ביקורת פנימית אחרים שיוספקו במהלך פרק זמן נתון. התוכנית צריכה להיות דינמית, ולשקף בזמן המתאים שינויים נדרשים במענה לשינויים ארגוניים.

ביקורת פנימית – פעילות הבטחה ופעילות ייעוץ בלתי תלויה ואובייקטיבית שנועדה להוסיף ערך ולשפר את פעילות הארגון. היא עוזרת לארגון להשיג את יעדיו באמצעות הבאת גישה שיטתית ומובנית להערכת ושיפור האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה.

International Professional Practices Framework – המסגרת המושגית של ה- IIA של תקנים והנחיות המקצועיות.

סבירות – האפשרות שאירוע נתון יתרחש.

רשאי – המלה "רשאי" בה נעשה שימוש בשיקולים ליישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, מתייחסת לשיטות עבודה אפשריות (אופציונליות) ליישום דרישות התקנים.

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

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

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

מיקור חוץ – 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.

עקרונות – היגדים המתארים את המרכיבים המהותיים של הביקורת הפנימית ומהווים בסיס לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.

ספקנות מקצועית – תשאל והערכה ביקורתית של מהימנות המידע.

המגזר הציבורי – ממשלות וכל הסוכנויות, הארגונים וגופים אחרים בשליטה ציבורית או במימון ציבורי, המספקים תוכניות ציבוריות, סחורות או שירותים.

תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות – תוכנית שנקבעה על ידי המבקר הפנימי הראשי, כדי להעריך ולהבטיח את עמידת פונקציית הביקורת הפנימית בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, על מנת לעמוד ביעדי הביצוע, ועל מנת לחתור לשיפור מתמיד. התוכנית כוללת הערכות פנימיות וחיצוניות.

סיכון שיורי – החלק של הסיכון השורשי שנותר לאחר שההנהלה מיישמת בקורות (נקרא גם "סיכון נטו").

תוצרי הביקורת הפנימית – תוצרים, כגון מסקנות מטלת הביקורת, נושאים מרכזיים (כגון שיטות עבודה אפקטיביות או סיבות שורש), ומסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון.

סיכון – האפשרות שאירועים יתרחשו וישפיעו על השגת האסטרטגיה והיעדים העסקיים.

מטריצת סיכון ובקרה – כלי המשרת בעת ביצוע ביקורת פנימית. כלי זה לרוב מאפשר לקשר בין יעדים עסקיים, סיכונים, תהליכי בקרה ומידע מרכזי, כדי לתמוך בתהליך הביקורת הפנימית.

תיאבון לסיכון – סוגי וכמות הסיכונים שארגון מוכן לקחת על עצמו בחתירה להשגת האסטרטגיות והיעדים העסקיים שלו. תיאבון לסיכון לוקח בחשבון את כמות הסיכונים שהארגון לוקח על עצמו במודע לאחר שהביא בחשבון שיקולי עלות ותועלת של יישום בקרות.

הערכת סיכונים – זיהוי וניתוח סיכונים הרלוונטיים להשגת יעדי הארגון. המהותיות של סיכונים מוערכת בדרך כלל במונחים של השלכה וסבירות.

ניהול סיכונים – תהליך להערכה, ניהול ובקרה של אירועים או מצבים פוטנציאליים, כדי לספק ביטחון סביר לגבי השגת יעדי הארגון.

סובלנות לסיכון – גבולות השונות המקובלת בביצועים הקשורים להשגת יעדים עסקיים.

גורם שורש – נושא הליבה או סיבת השורש להבדל בין תבחין ההערכה (הקריטריון הרצוי) ומצב הפעילות המבוקרת.

הנהלה בכירה – רמת הניהול הגבוהה ביותר של ארגון.

ראוי – המונח "ראוי" כפי שמופיע בשיקולים ליישום התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, מתאר שיטות עבודה (פרקטיקות) מועדפות אך שאינן מחייבות.

מהותיות – החשיבות היחסית של נושא בהקשר שבו הוא נבחן, לרבות גורמים כמותיים ואיכותיים, כגון סדר גודל, אופי, השפעה, רלוונטיות והשלכה. שיקול דעת מקצועי מסייע למבקרים הפנימיים בהערכת המהותיות של נושאים ביחס ליעדים הרלוונטיים. כאשר מתייחסים לסיכון, המהותיות נמדדת לרוב כשילוב של השלכה וסבירות.

מחזיק עניין – צד בעל עניין ישיר או עקיף בפעילויות ובתוצאות של ישות. דוגמאות למחזיקי עניין של ארגון כוללות את העובדים, הלקוחות, הספקים ובעלי המניות; רגולטורים; ומוסדות פיננסיים. דוגמאות למחזיקי העניין של פונקציית הביקורת הפנימית כוללים את מועצת המנהלים, ההנהלה, העובדים, הלקוחות והספקים של הארגון; רואי החשבון המבקרים; ורגולטורים. הציבור גם עשוי להיות מחזיק עניין.

תקן – הנחייה מקצועית המפורסמת על ידי מועצת התקנים הבינלאומית לביקורת הפנימית (IIASB) אשר מתווה את:

- דרישות להבטחת יישום מקצועי של הביקורת הפנימית.
- שיקולים ליישום.
- שיקולים לראייה לעמידה בדרישות התקנים.

ניירות עבודה – תיעוד של עבודת הביקורת הפנימית אשר נערך בעת תכנון ובעת ביצוע מטלות הביקורת, המספק את המידע והראיות התומכים, המשמשים בסיס לממצאים ולמסקנות של מטלת הביקורת.

נושא א' תכלית הביקורת הפנימית

הגדרת התכלית נועדה לסייע למבקרים פנימיים ולמחזיקי עניין בביקורת פנימית בהבנת ערכה של הביקורת הפנימית ועל מנת לבטא בבירור את הערך של הביקורת הפנימית.

הגדרת התכלית

ביקורת פנימית משפרת את הצלחת הארגון בכך שהיא מספקת למועצת המנהלים ולהנהלה - שירותי הבטחה ושירותי ייעוץ אובייקטיביים.

ביקורת פנימית מחזקת בארגון את:

- יצירת הערך, הגנה וקיימות.
- תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה.
- קבלת החלטות ופיקוח.
- מוניטין ואמינות מול מחזיקי העניין שלה.
- יכולת לשרת את האינטרס הציבורי.

ביקורת פנימית אפקטיבית ביותר כאשר:

- היא מבוצעת על ידי מבקרים פנימיים בעלי כישורים מקצועיים, תוך עמידה בתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, שנקבעו לטובת הציבור.
- פונקציית הביקורת הפנימית בלתי תלויה (מבחינה ארגונית) ובעלת אחריות ישירה כלפי מועצת המנהלים של הארגון.
- מבקרים פנימיים נקיים מהטיה והשפעות בלתי הוגנות ומחויבים לבצע הערכות אובייקטיביות.

נושא ב' אתיקה ומקצועיות

ב. אתיקה ומקצועיות

עקרונות ותקני האתיקה והמקצועיות מהווים את הקוד האתי של המבקרים הפנימיים. הם מתארים את ההתנהגות המצופה ממבקרים פנימיים מקצועיים ומאנשים וישויות המספקים שירותי ביקורת פנימית. ציות לעקרונות ולתקנים אלה בונה אמון במקצוע הביקורת הפנימית, יוצר תרבות אתית בפונקציית הביקורת הפנימית ומהווה את הבסיס להסתמכות על עבודתם ושיקול דעתם של מבקרים פנימיים.

"מבקרים פנימיים" משמעם מוסמכים או מועמדים להסמכה מקצועית של לשכת המבקרים הפנימיים IIA וכל חברי לשכת המבקרים הפנימיים, כולל אלה שהינם חברים בסניפים ובנציגויות של לשכת המבקרים הפנימיים. מבקרים פנימיים נדרשים לציית לתקני האתיקה והמקצועיות. אם מצופה ממבקר פנימי שייצגו לקודים אתיים אחרים, כגון הקוד האתי של הארגון שלהם, הם עדיין חייבים לציית לעקרונות ולתקני האתיקה והמקצועיות המופיעים כאן. העובדה שהתנהגות מסוימת אינה מוזכרת בעקרונות ותקנים אלה, לא דווקא שוללת את היותה בלתי מקובלת או בלתי נאותה.

עיקרון 1 הפגנת יושרה

מבקרים פנימיים מפגינים יושרה בעבודתם ובהתנהגותם.

יושרה משמעה התנהגות אשר תעמוד בביקורת עמיתים ואחרים. היא דורשת התנהלות הוגנת, נאמנות לאמת ואת האומץ לפעול באופן נאות, אפילו כנגד 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 כשהם 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

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לבצע את עבודתם בכנות ובאומץ.

מבקרים פנימיים חייבים להיות דוברי אמת, מדויקים, ברורים, פתוחים ומכבדים בכל מערכות היחסים המקצועיים או התקשורת המקצועית. למבקרים פנימיים אסור לבטא אמירות שקריות, מטעות או מוליכות שולל, או להסתיר או להשמיט ממצאים או מידע רלוונטי אחר בתקשורת הקשור למטלת הביקורת. מבקרים פנימיים חייבים לגלות את כל העובדות המהותיות הידועות להם, אשר אם לא יגולו - עלולות להשפיע על יכולת הארגון לקבל החלטות מושכלות.

מבקרים פנימיים חייבים להפגין אומץ בכך שידברו וידווחו אמת וינקטו צעדים נאותים, אפילו כאשר הם ניצבים אל מול דילמות ומצבים קשים. על מבקרים פנימיים להתייחס לאחרים באופן מקצועי ומכבד, אפילו כאשר אלה מבטאים ספקנות או מציגים נקודת מבט מנוגדת.

על המבקר הפנימי הראשי לשמור על סביבת עבודה בה מבקרים פנימיים חשים שהם זוכים לתמיכה כאשר הם מבטאים ממצאים, מסקנות והמלצות לגיטימיים ומבוססים-עובדות, בין אם אלה חיוביים או שליליים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי מבקרים פנימיים ישתתפו, מדי שנה, לפחות בשעתיים של השתלמות מקצועית בנושא האתיקה, על מנת להגביר את ההבנה והמודעות שלהם לתחומי האחריות האתיים שלהם. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יוודא כי למבקרים הפנימיים ניתנת הזדמנות להשתתף בהשתלמות זו. המבקר הפנימי הראשי רשאי גם להדגיש את חשיבותה של היושרה באמצעות מתן הכשרה למבקרים פנימיים אשר מדגימה יושרה ועקרונות אתיים אחרים בפועל; לדוגמה, דיון במצבים אשר דורשים קבלת החלטות אתיות.

ניהול אפקטיבי של פונקציית הביקורת הפנימית כולל פיקוח נאות על מטלת הביקורת וסקירה תקופתית של ביצועי המבקרים הפנימיים, על מנת לתת למבקרים פנימיים ולממונים עליהם הזדמנויות לדון - כיצד ניתן לאתגר וליישם יושרה במצבי אמת. לדוגמה, בעת אישור תוכנית מטלת ביקורת ("תוכנית ביקורת") או סקירת ניירות עבודה, הממונה על מטלת הביקורת רשאי לתת הנחיות מתאימות כדי לסייע למבקרים פנימיים לטפל במצבים פוטנציאליים או כאלה בהם נתקלו, אשר עלולים לסכן את היושרה שלהם.

המגזר הציבורי

מבקרים פנימיים במגזר הציבורי חייבים להגן תמיד על האינטרס הציבורי, ועליהם להפגין אומץ כאשר הם קובעים ממצאים, המלצות ומסקנות.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית הכשרה הכוללת הכשרה בנושא אתיקה, לכל המבקרים הפנימיים.
- רישומי נוכחות, לוחות זמנים להכשרה, תעודות השתתפות או מסמכים אחרים, המעידים על כך שמבקרים פנימיים נכחו או השתתפו בהכשרה בנושא אתיקה.

תקן 1.2 ציפיות אתיות של הארגון

דרישות

מבקרים פנימיים נדרשים לכבד ולתרום לציפיות האתיות הלגיטימיות של הארגון. מבקרים פנימיים נדרשים להבין ולעמוד בציפיות האתיות של הארגון ולהיות מסוגלים לזהות התנהלות המנוגדת לציפיות אלה. מבקרים פנימיים נדרשים לעודד ולקדם בארגון - תרבות מבוססת אתיקה. מבקרים פנימיים נדרשים להעריך ולתת המלצות לשיפור יעדים, מדיניות ותהליכי הארגון, למען קידום ערכים ואתיקה ראויים. כאשר מבקרים פנימיים מזהים התנהגות בארגון אשר אינה תואמת לציפיות האתיות של הארגון, הם חייבים לדווח על החשש בהתאם למדיניות שכונן המבקר הפנימי הראשי.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

תוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבת לכלול הערכות של הסיכונים האתיים של הארגון, כדי לקבוע - האם קיימים מדיניות, תהליכים ובקורות אחרות אשר מתייחסים לסיכונים אלה באופן נאות ואפקטיבי. לדוגמה, מדיניות הארגון יכולה להגדיר את התבחינים (הקריטריונים) והתהליכים לתקשור ולטיפול בנושאים אתיים, הצדדים שעומדים צריך לתקשר והנהלה להעלות נושאים בלתי פתורים לגורמים בכירים יותר. ראוי גם כי המבקר הפנימי הראשי יקבע מתודולוגיה לטיפול בנושאים אתיים וידון במתודולוגיה עם ההנהלה הבכירה ועם מועצת המנהלים, כדי לוודא התאמה בין הגישות.

ראוי כי מבקרים 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 יפעלו בהתאם למתודולוגיה וידווחו על הנושאים באופן פנימי, בהתאם למתודולוגיה שהתווה המבקר הפנימי הראשי, אשר מתחשבת במדיניות ובתהליכים של הארגון.

אם המבקרים הפנימיים סבורים שההנהלה הבכירה הפרה את הציפיות האתיות של הארגון - בין אם אלה מתועדות בקוד התנהגות, קוד אתי או אחרת - ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידווח על חשש זה למועצת המנהלים. אם חשש אתי נוגע ליושב ראש מועצת המנהלים, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידווח על החשש למועצת המנהלים כולה. ראוי כי מבקרים פנימיים יעקבו אחר כל נושא אתי הקשור להנהלה הבכירה או למועצת המנהלים, ויודאו כי ננקטו הפעולות הנאותות על מנת לטפל בחשש.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רישומים מתועדים לגבי השתתפות מבקרים פנימיים בסדנאות, אירועי הכשרה או פגישות, בהן נדונו ציפיות ונושאים אתיים.
- טפסים פרטניים חתומים על-ידי המבקרים הפנימיים, המצהירים על הבנתם ומחויבותם לציית למדיניות ולתהליכים האתיים של הארגון.
- הערכה מתועדת של מדיניות ותהליכי האתיקה של הארגון.
- תיעוד המוכיח כי נושאים אתיים תוקשרו באופן אפקטיבי להנהלה הבכירה, למועצת המנהלים ולרגולטורים בהתאם למדיניות הארגון ולחוקים ולתקנות הרלוונטיים.

תקן 1.3 התנהגות חוקית ומקצועית

דרישות

אסור למבקרים פנימיים להיות מעורבים או להוות צד לכל פעילות בלתי חוקית או פוגעת בשמו הטוב של הארגון או של מקצוע הביקורת הפנימית. אסור למבקרים פנימיים להיות מעורבים או להוות צד לכל פעילות אשר עלולה לפגוע בארגון או בעובדי הארגון.

מבקרים פנימיים חייבים להבין ולציית לחוקים, לתקנות ולהוראות רגולציה, הרלוונטיים לתעשייה ולתחומי השיפוט בהם פועל הארגון, לרבות גילוי ככלשנדרש. כאשר מבקרים פנימיים מזהים הפרות חוק או רגולציה, הם חייבים לדווח על כך לאנשים או לישויות בעלי סמכות לנקוט בצעדים מתאימים, כפי שמצוין בחוקים, בתקנות, בהוראות הרגולציה, ובמדיניות הביקורת הפנימית ונוהליה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יפתח ויישם מתודולוגיה, כדי לוודא, כי מבקרים פנימיים מצייתים לחוקים, לתקנות ולהוראות רגולטוריות הרלוונטיים לתעשייה ולתחומי השיפוט בהם פועל הארגון. על המתודולוגיה לכלול את הפעולות אשר מצופה ממבקרים פנימיים לנקוט בהן בתגובה להפרת חוק או תקנה, לרבות נוהל שנועד לוודא כי הפעולות נותנות מענה כהלכה על ההפרה.

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ימסד מתודולוגיות, על מנת לוודא, כי המבקרים הפנימיים כפופים לפיקוח נאות, פועלים בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, ומתנהגים בהתאם לערכים אתיים ומקצועיים. דוגמאות להתנהגויות פסולות כוללות, אך לא מוגבלות ל:

- בריונות, הטרדה או אפליה.
- אי-קבלת אחריות לטעויות.
- הפקת דוחות או תקשורים שקריים ביוזעין 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.
- שקר, רמייה או הולכת שולל בכוונה, כולל מצג שווא לגבי היכולות או הכישורים המקצועיים של אדם (כגון טענה להחזקה בתעודת הסמכה או הצגת סימוכין כאשר התואר/ההסמכה פגו או אינם פעילים, בוטלו או מעולם לא הושגו).

- הערות מזלזלות לגבי הארגון, עמיתים או מחזיקי עניין, בקרב עובדים או בפורום פומבי.
- ביצוע שירותי ביקורת פנימית עם פגיעה בלתי מוצהרת באובייקטיביות או באי תלות.
- שידול או מסירת מידע מסווג ללא הרשאה ראויה.
- הצהרה כי פונקציית הביקורת הפנימית פועלת בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, כאשר הצהרה זו אינה מבוססת.
- עצימת עין לפעילויות בלתי חוקיות, אשר הארגון עלול לסבול או לאפשר.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של השתתפות מבקרים פנימיים בהכשרות לגבי חוקים, תקנות, הוראות רגולציה ו/או התנהגות מקצועית.
- טפסים חתומים על ידי המבקרים הפנימיים הפרטניים, המצהירים על הבנתם ומחויבותם לפעול בהתאם לציפיות המשפטיות והמקצועיות הרלוונטיות.
- מתודולוגיות מתועדות לטיפול בהתנהגות בלתי חוקית או מבישה בקרב מבקרים פנימיים והפרות חוק, תקנות או הוראות רגולציה על ידי אנשים בארגון.
- הערות סקירת ממונה בניירות עבודה או תיעוד שיחות בין מבקרים פנימיים והממונים עליהם, אשר מתייחסים לחששות לגבי פעולות בלתי חוקיות או בלתי מקצועיות.

עיקרון 2 שמירה על אובייקטיביות

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

אובייקטיביות היא גישה מנטלית 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, כולל אך מבלי להגביל ל:

- הטיית ביקורת עצמית - היעדר נקודת מבט ביקורתית כשאדם סוקר את עבודתו שלו, דבר שעלול לגרום להתעלמות מטעויות או חסרונות.
- הטיית היכרות מוקדמת - הנחת הנחות על בסיס ניסיון עבר, דבר אשר עלול לפגוע בספקנות המקצועית.
- הטייה לא מודעת או דעה קדומה - פרשנות שגויה של מידע כולל דעות מוקדמות לגבי תרבות, מוצא אתני, מגדר, אידיאולוגיה, גזע או מאפיינים אחרים אשר עלולים להשפיע על שיקול הדעת באופן בלתי ראוי.

המבקר הפנימי הראשי חייב לקבוע מדיניות, נהלים והכשרה, על מנת לתמוך ולעודד אובייקטיביות. מבקרים פנימיים חייבים להבין את הציפיות הרלוונטיות לתחומי האחריות שלהם וליישם את המדיניות ואת הנהלים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ביצוע הערכה אובייקטיבית דורש דפוס מחשבה חסר פניות וחופשי מהטיות ומהשפעה לא נאותה, אשר נחוץ למתן הבטחה וייעוץ אובייקטיביים להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים. ראוי כי מבקרים פנימיים יפתחו את מודעותם לאופן בו מצבים, פעילויות ויחסים מקצועיים עלולים להשפיע על יכולתם להיות אובייקטיביים.

ראוי כי מבקרים פנימיים ישקלו גם את הנטייה או ההעדפה האנושיות לפרש מידע באופן שגוי, להניח הנחות ולטעות ולהתעלם או להעלים עין ממידע, באופן אשר משפיע באופן בלתי נאות על שיקול הדעת וההחלטות שלהם, ואשר פוגם ביכולתם להעריך מידע וראיות באופן אובייקטיבי.

אובייקטיביות משמעה, כי מבקרים פנימיים מבצעים את עבודתם ללא פשרות ומבלי להכפיף את שיקול דעתם לאחרים. התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, יחד עם המדיניות וההכשרה שכוון המבקר הפנימי הראשי, תומכים באובייקטיביות על ידי הצבת דרישות, נהלים והנחיות אשר קובעים גישה שיטתית וממוסדת לאיסוף והערכת מידע, על מנת לתת הערכה מאוזנת של הפעילות המבוקרת. הכשרה יכולה לסייע למבקרים פנימיים להבין טוב יותר תרחישים הפוגעים באובייקטיביות וכיצד להתייחס אליהם באופן מיטבי.

מדי שנה, ראוי כי מבקרים פנימיים יחתמו על טופס הצהרה, בו יאשרו כי הם מודעים לחשיבות האובייקטיביות, וכי הם מבינים את המדיניות והנהלים הרלוונטיים והמחויבות לגלות כל פגיעה פוטנציאלית.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- התייחסויות בכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר) לאחריות המבקרים הפנימיים לשמירה על אובייקטיביות.
- מדיניות ונהלים הקשורים לאובייקטיביות.
- תיעוד של הכשרות (מתוכננות וכאלה שהושלמו) בנושא אובייקטיביות, לרבות רשימת משתתפים.
- טופסי הצהרה, המאשרים את מודעות המבקרים הפנימיים לחשיבותה של האובייקטיביות והמחויבות 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 מצבים, בהם קיימת פגיעה ממשית באובייקטיביות או ממצבים שעשויים להתפרש ולהיראות כפגיעה כזו.

מבקרים פנימיים חייבים להימנע מהדברים הבאים:

- קבלת כל פריט מוחשי או בלתי מוחשי, כגון מתנה, פרס או הטבה (טובה אישית), אשר עלולים לפגוע באובייקטיביות, או שקיימת אפשרות שייתפרשו וייראו כי הם פוגעים בה.
- ניגודי עניינים, כולל מצבים, פעילויות ויחסים מקצועיים אשר עלולים:
 - להיות מנוגדים, סותרים או מתחרים עם האינטרסים של הארגון.
 - ליצור פוטנציאל לרווח פיננסי או רווח אישי אחר.
 - להגן על עצמם מפני נזק או אובדן אפשריים או ממשיים.
 - להעניק העדפה לקרובי משפחה (נפוצים) או לאנשים מסוימים.

אסור למבקרים פנימיים להיות מושפעים באופן בלתי נאות מהאינטרסים שלהם עצמם או מאינטרסים של אחרים, לרבות ההנהלה הבכירה או אנשים אחרים בעלי סמכות, או מהסביבה הפוליטית או היבטים אחרים של סביבתם.

בעת ביצוע שירותי ביקורת פנימית:

- אסור למבקרים פנימיים לבצע הבטחה (ביקורת) בנוגע לפעילות בגינה, במהלך השנה האחרונה, הם סיפקו שירותי ייעוץ, נשאו באחריות משמעותית או היו מסוגלים להפעיל השפעה משמעותית. בהינתן נסיבות דומות כאמור, מבקרים פנימיים רשאים לבצע מטלת ייעוץ אך ורק אם גילו את הנסיבות למבקש שירותי הייעוץ, לפני קבלת מטלת הייעוץ. לאחר מתן גילוי כאמור, מבקרים פנימיים רשאים לקבל את מטלת הייעוץ.
 - מבקר פנימי בעל יכולת וכישורים מקצועיים חייב לפקח על מטלות ביקורת פנימית ולסקור את תיעוד מטלת הביקורת. כאשר מבקרים פנימיים מבצעים מטלת הבטחה בתחום בו המבקר הפנימי הראשי נושא באחריות, הממונה על מטלת הביקורת חייב להיות כפוף לפיקוח של צד בלתי-תלוי שהינו בעל כישורים מקצועיים.
- המבקר הפנימי הראשי חייב לכונן מדיניות ונהלים עבור טיפול בפגיעה באובייקטיביות. מבקרים פנימיים חייבים לדון בפגיעה יחד עם המבקר הפנימי הראשי או האדם שהוגדר (מונה לכך), ולנקוט בצעדים הנאותים על פי המדיניות והנהלים הרלוונטיים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פגיעה באובייקטיביות כוללת מצבים, פעילויות ויחסים מקצועיים, אשר עלולים להשפיע על שיקול דעתם והחלטותיהם של מבקרים פנימיים באופן אשר עלול לשנות את ממצאי הביקורת הפנימית ומסקנותיה. תקן 2.2 "הגנה על האובייקטיביות" קובע סוגים של מצבים, פעילויות ויחסים מקצועיים, אשר מבקרים פנימיים חייבים להימנע מהם על מנת לשמור על דפוס מחשבה חסר פניות וללא משוא פנים. פגיעות באובייקטיביות עלולות להתרחש, למעשה או למראית עין, אפילו כאשר הן אינן מכוונות. פגיעה באובייקטיביות עלולה להתפשט ככזו על ידי אחרים, אפילו כאשר לא התרחשה פגיעה בפועל. ראוי, כי מבקרים פנימיים יפעילו שיקול דעת לגבי נסיבות נוספות אשר עלולות לפגוע באובייקטיביות או שעלולות להיראות כי הן פוגעות באובייקטיביות.

ניגודי עניינים הינם מצבים בהם למבקר הפנימי יש אינטרס מקצועי או אישי מתחרה, אשר מקשה עליו למלא את חובות 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.

ראוי כי המדיניות והנהלים של פונקציית הביקורת הפנימית יצינו את הציפיות והדרישות ממבקרים פנימיים, בנוגע לדברים הבאים:

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

לרוב הארגונים קיימת 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 כי מבקרים פנימיים יפעלו בהתאם למדיניות המגבילה יותר וישקלו בזהירות אם קבלת מתנה, פרס או הטבה עלולים להתפשט כמשפיעים על שיקול דעתם או כניתנים בתמורה לדיווח על ממצאים, מסקנות או תוצאות חיוביים של ביקורת פנימית.

מדיניות הארגון ו/או פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לאסור על פעילויות או יחסים מקצועיים מסוימים אשר עלולים ליצור ניגוד עניינים. פעילויות, אשר מהן יש להימנע, יכולות לכלול התרועעות מחוץ לעבודה עם העובדים, ההנהלה, ספקים ונותני שירותים של הארגון. ראוי כי מבקרים פנימיים יימנעו מיחסים אישיים קרובים ומיחסים המערבים קשרים פיננסיים, כגון השקעות, אשר עלולים להוות ניגוד עניינים, בין אם ממשי או למראית עין.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ינקוט באמצעי זהירות, על מנת להפחית את הפגיעות האפשריות באובייקטיביות, אשר עלולות להיגרם מתכנון של הסדרי תגמול, בונסים 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 ביטול/צמצום המשרות, כפי שהוטלו על הפעילות המבוקרת.
 - מתן אפשרות להנהלה לתת תגמול עקיף בצורה של מתנות ותשרים.
- ראוי כי מבקרים פנימיים יישמו את הבנתם לגבי מושג האובייקטיביות והמדיניות והנהלים הרלוונטיים, בהערכתם - האם כל מצב, פעילות או יחסים מקצועיים עלולים לפגוע (או שיש להניח כי הם פוגעים) באובייקטיביות שלהם. יש להביא בחשבון את תפיסותיהם של אנשים אחרים.

דרישות תקן 2.2 "הגנה על האובייקטיביות" עבור צוות ופיקוח על מטלות ביקורת, נועדו כדי לוודא, כי המבקרים הפנימיים המצוותים למטלת ביקורת - לא היו אחראים לאחרונה לכל היבט שהוא של הפעילות המבוקרת; דבר אשר עלול ליצור הטייה בנקודת המבט שלהם, ליצור עבורם אינטרס מובנה בתוצאה מסוימת או ליצור את מראית העין או הרושם כי האובייקטיביות שלהם נפגעה. עבור כל מטלת ביקורת, ראוי כי המבקרים הפנימיים המבצעים והמפקחים על מטלת הביקורת יהיו בלתי תלויים ביחס לפעילות המבוקרת.

בתכנון משאבים לביקורת פנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי או הממונה (על מטלת הביקורת) ידונו במטלת הביקורת עם המבקרים הפנימיים, כדי לזהות כל פגיעה באובייקטיביות, פוטנציאלית או בפועל. ראוי כי הדיון יביא בחשבון כל פגיעה עליה ניתן גילוי בעבר.

כחלק מתהליך הפיקוח על מטלות ביקורת, ניירות עבודה נסקרים על מנת לוודא כי הממצאים והמסקנות מבוססים כהלכה. פיקוח על מטלת ביקורת נותן גם הזדמנויות למבקרים פנימיים מנוסים יותר לתת משוב והנחיה לגבי חששות אפשריים בנוגע לאובייקטיביות (ראה גם תקן 12.3 הבטחת ושיפור ביצועי מטלות ביקורת ותקן 13.5 משאבי מטלת הביקורת).

אם לא ניתן להימנע מפגיעה, יש לבצע לגביה גילוי ולמתן אותה כמתואר בתקן 2.3 "גילוי על פגיעה באובייקטיביות".

המגזר הציבורי

כאשר למבקרים פנימיים במגזר הציבורי יש פגיעה אפשרית ביחס למטלת ייעוץ, ייתכן שחוקים ותקנות והנחיות רגולציה ידרשו מהם לוודא כי האדם המבקש את מטלת הייעוץ יבין את הפוטנציאל לפגיעה וייקח על עצמו אחריות לממצאים, להמלצות ולמסקנות. בנוסף, ייתכן כי מבקרים פנימיים ידרשו לגלות פגיעות פוטנציאליות בדוח הביקורת הסופי.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מדיניות ונהלים לזיהוי פגיעות פוטנציאליות והגנות נדרשות.
- תיעוד של הכשרות בנושא אובייקטיביות.
- הערות מסקירות ממונה (על מטלת הביקורת).
- טופסי הצהרה.
- תוכנית תגמול.
- פרוטוקולים מיישובות מועצת מנהלים בהן נדונו פגיעות באובייקטיביות.
- תיעוד המגלה פגיעה באובייקטיביות.
- תוכניות המציגות הוראות חלופיות למימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, כאשר לא ניתן להימנע מפגיעות באובייקטיביות.
- מקורות משוב בנוגע להתרשמות מהאובייקטיביות של המבקר הפנימי הראשי, כגון סקרים בקרב מחזיקי העניין בפונקציית הביקורת הפנימית.

- 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, יש לגלות את פרטי הפגיעה לצדדים המתאימים לפני ביצוע שירותי ביקורת פנימית.

אם מבקרים פנימיים נעשים מודעים לפגיעה אשר עלולה להשפיע על האובייקטיביות שלהם, הם חייבים לגלות את פרטי הפגיעה למבקר הפנימי הראשי או לממונה שהוגדר. אם המבקר הפנימי הראשי מסיק כי הפגיעה משפיעה על יכולתו של מבקר פנימי לבצע את תפקידיו באופן אובייקטיבי, אזי המבקר הפנימי הראשי חייב לדון בפגיעה עם הנהלת הפעילות המבוקרת, ההנהלה הבכירה ו/או מועצת המנהלים, ולהחליט - מהם הצעדים המתאימים לפתרון המצב.

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

במקרה של פגיעה באובייקטיביות של המבקר הפנימי הראשי, בין אם בפועל או למראית עין, המבקר הפנימי הראשי חייב לגלות את הפגיעה למועצת המנהלים. (ראה גם תקן 7.2 המבקר הפנימי הראשי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים, ותקן 7.3 שמירה על אי תלות.)

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

הדרישות לגילוי על פגיעה באובייקטיביות מוגדרות לרוב במדיניות הביקורת הפנימית ונוהליה, ומתארות את הפעולות בהן יש לנקוט כדי לטפל בכל פגיעה באובייקטיביות. הגישה הכללית לגילוי והפחתת פגיעות באובייקטיביות נקבעת ככלל על ידי המבקר הפנימי הראשי בהסכמה עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

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

- צוות מחדש של מבקרים פנימיים על מנת להוציא, 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 לדון לגבי החשש עם הנהלת הפעילות המבוקרת ו/או הנהלה הראשית, להסביר מדוע החשיפה לסיכון מינימלית וכיצד היא תנוהל, ולתעד את הדיון.

אם המבקר הפנימי הראשי או מבקרים פנימיים אחרים מתבקשים לקחת על עצמם תפקידים או תחומי אחריות מעבר לביקורת פנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידון עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים לגבי הדיווח, תחומי האחריות והציפיות בקשר לתפקיד. במהלך דיון כאמור, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידגיש את התקנים של לשכת המבקרים הפנימיים IIA המתייחסים לאובייקטיביות, פגיעה פוטנציאלית באובייקטיביות אשר התפקיד ותחומי האחריות המוצעים עלולים לגרום, וההגנות הנדרשות על מנת להפחית את הפגיעה (ראה גם תקן 6.1

מנדט הביקורת הפנימית; תקן 7.2 המבקר הפנימי הראשי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים; תקן 7.3 שמירה על אי תלות; ותקן 9.3 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מדיניות ביקורת פנימית ונוהליה לגבי גילוי פגיעה באובייקטיביות.
- תיעוד גילוי פגיעה באובייקטיביות.
- תיעוד של תקשור לגבי גילוי וקבלה ותשובה/אישור מצדדים מתאימים.

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 ידע, מיומנויות וכישורים למען מתן שירותי ביקורת פנימית. כחלק מכך, מבקרים פנימיים רותמים את הבנתם העסקית, הבנתם בניהול וטכנולוגיה וכן היבטים כלכליים, סביבתיים, משפטיים, פוליטיים וחברתיים.

תקן 3.1 יכולת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי, הידע, המיומנויות והכישורים הנדרשים כדי לבצע את תחומי האחריות שלהם בהצלחה, או להשיג את הידע, המיומנויות והכישורים דלעיל.

מבקרים פנימיים חייבים לעסוק אך ורק בשירותים בגינם יש להם או הם יכולים להשיג את כל היכולות הנדרשות. כל מבקר פנימי אחראי לפיתוח מתמשך ויישום היכולות הנדרשים על מנת לבצע את תחומי האחריות המקצועיים שלו.

עבור מבקרים פנימיים, להיות בעל יכולת - משמע להפגין ולהחזיק בידע, במיומנויות ובכישורים, הקשורים לדברים הבאים:

- התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית (של לשכת המבקרים הפנימיים (IIA) ופרקטיקות ביקורת פנימית עדכניות.
- פיקוח, הנהגה, תקשורת ושיתוף פעולה.
- ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ותהליכי בקרה.
- פונקציות עסקיות, כגון ניהול פיננסי וטכנולוגיות מידע (IT), וסיכונים רווחים כגון הונאה.
- חוקים, תקנות ופרקטיקות ספציפיים לענף.
- כלים וטכניקות לאיסוף, ניתוח והערכת נתונים.
- פעילויות ומגמות שוטפות ונושאים מתפתחים (פורצים).

בנוסף, המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית, בכללותה, מחזיקה ביכולות הנדרשות כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית, המתוארים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), או שעליו לדאוג לסידורים נאותים על מנת להשיג את היכולות הנדרשות (ראה גם תקן 7.2 המבקר הפנימי הראשי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים, ותקן 10.2 ניהול משאבי אנוש).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי מבקרים פנימיים בכל הרמות בקריירה שלהם:

- ישיגו הסמכות ותארים מקצועיים רלוונטיים, כגון הסמכת "מבקר פנימי מוסמך-CIA" והסמכות ותעודות נוספות המוצעות על ידי לשכת המבקרים הפנימיים וארגונים מקצועיים אחרים.
- יזהו הזדמנויות לשיפור יכולות הדורשות פיתוח, על בסיס משוב הניתן על ידי מחזיקי עניין, עמיתים וממונים.
- ישתתפו בהכשרה לא רק לגבי מתודולוגיות של ביקורת פנימית אלא גם על פעילויות עסקיות ספציפיות שהינן רלוונטיות לארגון לו מספקים המבקרים הפנימיים שירותים. לדוגמה, ראוי כי מבקר פנימי המספק שירותי ביקורת פנימית לחברת השקעות ישתתף בהכשרה על תהליכים עסקיים הקשורים לחברות השקעות.
- הזדמנויות הכשרה יכולות לכלול השתתפות בקורסים, עבודה עם מנטור או ציוות למטלות חדשות בכפוף לפיקוח במהלך מטלת ביקורת.

כדי לוודא שפונקציית הביקורת הפנימית, בכללותה, מחזיקה ביכולות הנדרשות כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:

- יתעד את סט היכולות של המבקרים הפנימיים - לשימוש בציוות משימות ביקורת, זיהוי צרכי הכשרה וגיוס מבקרים פנימיים לאיוש תפקידים פנויים.
- ישתתף בסקירת ביצועי המבקרים הפנימיים מדי שנה.
- יזהה תחומים בהם יש לשפר את יכולות פונקציית הביקורת הפנימית.
- יעודד את הסקרנות האינטלקטואלית של מבקרים פנימיים וישקיע בהכשרה ובהזדמנויות אחרות כדי לשפר את 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 להבטחה ולשיפור האיכות.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד רשימת ההסמכות, ההשכלה, הניסיון, העבר התעסוקתי וכישורים מקצועיים אחרים של מבקרים פנימיים.
- הערכות עצמיות ותוכניות פיתוח מקצועי של מבקרים פנימיים.
- תיעוד ביחס להשלמת הכשרה מקצועית מתמשכת (CPE) של מבקרים פנימיים, כגון קורסים, כנסים, סדנאות וסמינרים.
- סקירה מתועדת של ביצועי מבקרים פנימיים על ידי המבקר הפנימי הראשי.
- 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 המבקרים הפנימיים ופונקציית הביקורת הפנימית ככלל.
- תוצאות של הערכות איכות פנימיות וחיצוניות.
- תיעוד רלוונטי שמילא המבקר הפנימי הראשי לצורך ביצוע תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, כולל תיעוד של יכולות נדרשות ליישום התוכנית, ניתוח של הפערים במשאבים וזיהוי ההכשרות והתקציב הנדרשים כדי להשלים את הפערים.
- תיעוד, כגון מיפוי נותני שירותי הבטחה וייעוץ, אשר מצביע על היכולות של ספקים אלה, עליהם יתכן שפונקציית הביקורת הפנימית יכולה להסתמך.

תקן 3.2 התפתחות מקצועית מתמשכת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לשמר ולפתח באופן מתמשך את יכולותיהם כדי לשפר את אפקטיביות ואיכות שירותי הביקורת הפנימית.

מבקרים פנימיים חייבים לשפר את הידע, המיומנויות והכישורים שלהם על ידי השלמת לפחות 20 שעות השתלמות מקצועית מתמשכת (CPE) מדי שנה. מבקרים פנימיים פעילים אשר בידם הסמכות מקצועית בביקורת פנימית חייבים לשמור על עדכניות ההסמכות שלהם, באמצעות מילוי כל דרישה נוספת לצורך ההשתלמות המקצועית המתמשכת (CPE).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

בהשלמת כמות מינימלית של 20 שעות השתלמות מקצועית מתמשכת (CPE) מדי שנה, מבקרים פנימיים שומרים על עדכניות הידע שלהם ומעמיקים בהבנתם את הנושאים הרלוונטיים, כך שיוכלו לשפר את האפקטיביות והאיכות של שירותי הביקורת הפנימית. ראוי כי מבקרים פנימיים יתמקדו בהזדמנויות ללמוד על נושאים מתפתחים, סיכונים, מגמות ושינויים אשר יכולים להשפיע על הארגונים עבורם הם עובדים ועל מקצוע הביקורת הפנימית. אנשי מקצוע מוסמכים, כגון מבקרים פנימיים מוסמכים (CIA), חייבים להיות מודעים לדרישות נוספות לשמירה על הסמכותם. לכישלון בעמידה בדרישות כאמור עלולים להיות השלכות, כולל שלילת הרשות להשתמש בהסמכות.

כחלק מההשתלמות המקצועית המתמשכת (CPE) הנדרשת, לשכת המבקרים הפנימיים דורשת מבעלי ההסמכות שלה - להשתתף מדי שנה גם בהכשרת אתיקה. למרות שדרישה זו קשורה ספציפית להסמכות לשכת המבקרים הפנימיים, ראוי כי כל אנשי מקצוע הביקורת הפנימית ישתתפו כשגרה בהכשרה או בהשתלמות מקצועית ממוקדת אתיקה.

למרות שהמבקר הפנימי הראשי אחראי למתן הזדמנויות להשלמות ולהעמקת הידע לפונקציית הביקורת הפנימית ככלל, מבקרים פנימיים אחראים בסופו של דבר על פיתוח היכולות שלהם וראוי כי הם יחפשו הזדמנויות ללמידה ולהכשרה. לדוגמה, מבקרים פנימיים רשאים לבקש להיות מצוותים למטלות ביקורת פנימית המערבות תהליכים או תחומים של הארגון שהם אינם מכירים או בהם יש להם ניסיון מוגבל. ראוי כי מבקרים פנימיים גם יבקשו ויקבלו בברכה הזדמנויות למנטורינג והנחייה ברורה מהממונים עליהם, אשר מספקים משוב והצעות וחולקים את הניסיון והתובנות שלהם.

מבקרים פנימיים רשאים גם להירשם כמנויים לשירותי חדשות ומידעונים על מנת להישאר מעודכנים ביחס להתפתחויות במקצוע הביקורת הפנימית ובתעשיות הרלוונטיות לארגונים עבורם הם עובדים. המבקר הפנימי הראשי רשאי גם להשתתף או להמליץ על סמינרים מקוונים או פורנטאליים לצוות הביקורת הפנימית. מידת תקופה, המבקר הפנימי הראשי רשאי לקבוע אירועי הכשרת צוות ביקורת פנימית כדי להכיר טכנולוגיה חדשה או שינויים בפרקטיקות הביקורת הפנימית.

ראוי כי יוזמות התפתחות מקצועית יכללו הערכה תקופתית של מסלול הקריירה של מבקרים פנימיים ואת הצורך להתפתחות מקצועית. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבטיח כי תוכניות ותקציבים להשתלמויות ישקפו איזון בין השקעה ביכולות של פונקציית הביקורת הפנימית ככלל ומתן הזדמנויות למבקרים פנימיים להשיג את המטרות הפרטניות שלהם לצמיחה מקצועית.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכניות מתועדות לאירועי הכשרה והשתלמות מקצועית מתמשכת אחרת.
- תיעוד של ההשתלמויות (CPE) שהשלימו מבקרים פנימיים והתעודות שהתקבלו.
- סקירות ביצועים של מבקרים פנימיים ו/או תוכניות פיתוח מקצועי.
- ראייה למעורבות פעילה בלשכת המבקרים הפנימיים IIA וארגונים מקצועיים רלוונטיים אחרים, כגון התנדבות ונוכחות בכנסים מקצועיים.

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.
- הבאה בחשבון של אופי, נסיבות ודרישות העבודה שיש לבצע.
- יישום ספקנות מקצועית על מנת להעריך מידע ולהציג לגביו שאלות באופן ביקורתי.

זהירות מקצועית ראויה דורשת תכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית עם ההקפדה, שיקול הדעת והספקנות בהם ניחנים מבקרים פנימיים אחרים שהינם כשירים וזהירים באופן סביר. בהפעלת זהירות מקצועית ראויה, מבקרים פנימיים פועלים לטובתם 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 ולהישמר בהתאם לתקנים. מבקרים פנימיים חייבים לפעול בהתאם לתקנים (IIA) ולמתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית בתכנון וביצוע שירותי ביקורת פנימית וכאשר הם מדווחים על ממצאים, המלצות, מסקנות ותוצאות אחרות של הביקורת הפנימית.

אם חוקים או תקנות אוסרים על מבקרים פנימיים או על פונקציית הביקורת הפנימית לציית לחלק כלשהו מהתקנים, הציות לכל החלקים האחרים נדרש וחובה לבצע גילוי מתאים.

אם ישנן סתירות בין התקנים והדרישות שפרסמו גופים אחרים בעלי סמכות, המבקרים הפנימיים ופונקציית הביקורת הפנימית חייבים לציית לתקנים ורשאים לציית לדרישות האחרות אם דרישות אחרות כאמור מחמירות יותר.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יסקור את התקנים מדי שנה ויעדכן את המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית, על מנת לוודא התאמה בין שני המקורות.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי או הממונה על מטלת הביקורת יוודאו, כי תוכניות העבודה של מטלת הביקורת תואמות לדרישות התקנים וכי מטלות הביקורת הפנימית מבוצעות בהתאם לדרישות התקנים.

אם מבקרים פנימיים אינם מסוגלים לציית לתקן בעת ביצוע מטלת ביקורת פנימית, ראוי כי הם ידונו עם המבקר הפנימי הראשי או עם הממונה על מטלת הביקורת לגבי הסיבה לאי-הציות ועל השפעת אי-הציות על מטלת הביקורת הפנימית. תקן 8.3 "הערכת איכות חיצונית", תקן 12.1 "הערכת איכות פנימית" ותקן 15.1 "דוח סופי של מטלת הביקורת" קובעים דרישות נוספות הקשורות לתקשור לגבי ציות ואי-ציות לתקנים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית תוך ציון מועד העדכון האחרון.
- הצהרות ציות לתקנים וגילוי אי-ציות לתקנים בתקשור מטלת הביקורת הסופית ותקשור עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

- תיעוד המתייחס לחוק או לתקנות אשר אליו מבקרים פנימיים נדרשו לציית, ואשר מנעו את ציותם לתקנים.
- תיעוד המתייחס לדרישות מגופים מוסמכים אחרים, להן מצייתת פונקציית הביקורת הפנימית בנוסף לתקנים.
- תוצאות התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות.

תקן 4.2 זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים ליישם זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר) על ידי התחשבות באופי, בנסיבות ובדרישות השירותים שעליהם לספק, כולל:

- אסטרטגיית הארגון ויעדיו.
- טובתם של אלה להם ניתנים שירותי הביקורת הפנימית ומחזיקי עניין אחרים.
- נאותות ואפקטיביות של ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ותהליכי בקרה.
- עלות ביחס לתועלות הפוטנציאליות של שירותי הביקורת הפנימית שיש לבצע.
- ההיקף והעיתוי בו נדרשת העבודה, על מנת להשיג את יעדי מטלת הביקורת.
- מורכבות, מהותיות או משמעותיות יחסית של הסיכונים לפעילות המבוקרת.
- הסתברות לשגיאות משמעותיות, הונאה, אי-ציות וסיכונים אחרים, אשר עלולים להשפיע על יעדים, פעולות או משאבים.
- שימוש בטכניקות מתאימות, כלים וטכנולוגיות.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ביצוע שירותים בזהירות מקצועית ראויה, דורש ממבקרים פנימיים לשקול ולהבין את תכלית הביקורת הפנימית ואת האופי של שירותי הביקורת הפנימית שיש לספק. ראוי כי מבקרים פנימיים יתחילו בהבנת כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית, ואת הנסיבות שסייעו בקביעת מטלות הביקורת שנכללו בתוכנית העבודה. בתכנון וביצוע של שירותי ביקורת פנימית, המבקרים הפנימיים צריכים לקחת בחשבון גם את טובתם של לקוחות הארגון ומחזיקי עניין אחרים (לרבות הציבור) אשר מושפעים מפעולות הארגון. עניינים אלה כוללים את הציפיות (כגון הוגנות עסקית) והצרכים (כגון בטיחות) של מחזיקי עניין, וכן החשיפה האפשרית לסיכונים בסיסיים, אשר ייתכן שלא יהיו קשורים באופן ברור לאסטרטגיה של הארגון וליעדיו.

נסיבות רלוונטיות כוללות את האסטרטגיה והיעדים של הארגון ואת הנאותות והאפקטיביות של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון. המבקר הפנימי הראשי לוקח בחשבון נסיבות אלה בביצוע הערכת הסיכונים עליה מבוססת תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית. בנוסף, מבקרים פנימיים שוקלים נסיבות אלה ביחס לפעילות המבוקרת במטלת הביקורת. מבקרים פנימיים מפעילים זהירות מקצועית ראויה בכך שהם ניגשים לשירותי הביקורת הפנימית שיש לספק על בסיס הבנה זו.

בשלבים המוקדמים ביותר של תכנון שירותי ביקורת פנימית, המבקרים הפנימיים מתקשרים עם הנהלת הפעילות לגבי הפעילות המבוקרת ואוספים מידע על מנת לקבוע את יעדי מטלת הביקורת והיקפה (ראה גם תקן 13.1). תקשור מטלת הביקורת 13.2 סקר סיכונים במטלת הביקורת). כאשר מתעדפים את הסיכונים הרלוונטיים לארגון או לפעילות המבוקרת, זהירות מקצועית ראויה דורשת לקחת בחשבון את ההסתברות לשגיאות משמעותיות מצד ההנהלה, אי-ציות לחוקים ולתקנות, הונאה, וסיכונים אחרים שעשויים להשפיע על פעילויות או משאבי הארגון או הפעילות המבוקרת, דבר שבתורו משפיע על השגת יעדים.

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 בהקשר נחוצה על מנת להעריך כהלכה את הסיכונים הרלוונטיים ולקבוע איזה סיכונים יש לתעדף לצורך הערכה בהמשך.

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

למרות שהדבר אינו נדרש ישירות כחלק מתקן 4.2 "זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)", זהירות מקצועית ראויה מובטחת כאשר מטלות ביקורת מפוקחות כראוי ומיושמת תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות (ראה גם תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית, תקן 12.1 הערכת איכות פנימית, תקן 12.2 מדידת ביצועים ותקן 12.3 הבטחת ושיפור ביצוע מטלות ביקורת).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תרשומות תכנון המתעדות את האסטרטגיה והיעדים של הארגון והפעילות המבוקרת.
- הערכות מתועדות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה.
- תרשומות המציגות הערכת סיכונים כולל שגיאות, אי-ציות והונאה.
- תרשומות מפגישות או מדיונים לגבי עלות ותועלת של שירותי ביקורת פנימית שיבוצעו, ושל היקפם והגשה בזמן של עבודת מטלת הביקורת.
- ניירות עבודה המציגים סקירת ממונה על 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 מהתוכנית להבטחה ולשיפור 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:

- לאמץ גישה הכוללת חשיבה חקרנית.
- להעריך באופן ביקורתי את מהימנות המידע.
- להיות כנים וישירים בהעלאת חששות ושאלות לגבי מידע בלתי עקבי.
- לאסוף ראיות נוספות כדי לקבל החלטה לגבי מידע והצהרות שעלולים להיות חלקיים, לא עקביים, שקריים או מטעים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ספקנות מקצועית מאפשרת למבקרים פנימיים להפעיל שיקול דעת אובייקטיבי על בסיס עובדות, מידע והיגיון, ולא על סמך אמון או אמונה. ספקנות היא גישה של תמיד לשאול או להטיל 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.

בביצוע מטלות ביקורת פנימית, מבקרים פנימיים מפעילים ספקנות מקצועית על מנת לאסוף מידע רלוונטי, אמין ומספק, ועל מנת לנתח ולהעריך את המידע. אם המבקרים הפנימיים מחליטים כי המידע חלקי, לא עקבי, שקרי או מטעה, ראוי כי הם יבצעו ניתוח נוסף על מנת לזהות את המידע הנכון והשלם ולהפיק ראיות תומכות בממצאים, בהמלצות ובמסקנות של מטלת הביקורת. תיקוף נוסף ניתן באמצעות סקירה ואישור של ניירות עבודה ו/או תקשור מטלת הביקורת על ידי המבקר הפנימי הראשי או הממונה על מטלת הביקורת.

ראוי כי מבקרים פנימיים ראשיים יסייעו למבקרים פנימיים בבניית היכולת שלהם בקשר לספקנות מקצועית. סדנאות והזדמנויות הכשרה אחרות יכולות לסייע למבקרים פנימיים בפיתוח ולימוד 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. בנוסף, ראוי כי מבקרים פנימיים ראשיים יציבו ציפיות לגבי משך הזמן הראוי שיש להשקיע בחיפוש ראיות במסגרת מגבלות הזמן של מטלת הביקורת.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של הכשרות רלוונטיות - מתוכננות ואשר הושלמו, כולל רשימת משתתפים.
- ניירות עבודה, המזהים את גישת המבקר הפנימי להערכה ולתיקוף של מידע שנאסף במהלך מטלת ביקורת.
- תיעוד של מידע שקרי או מטעה כממצא מטלת ביקורת.
- ניירות עבודה ותקשור מטלת ביקורת, שנסקרו ונחתמו (חתימה מלאה או בראשי תיבות) על ידי הממונה על מטלת הביקורת.

עיקרון 5 שמירה על סודיות

מבקרים פנימיים משתמשים ומגנים על מידע כראוי.

מבקרים פנימיים מקבלים מידע שיכול להיות סודי, קנייני ו/או אישי (פרטי). דבר זה כולל מידע בצורה פיזית ודיגיטלית וכמו כן תקשורת בעל פה, כגון דיונים בפגישות רשמיות ובלתי רשמיות. מבקרים פנימיים מכבדים את הערך והבעלות לגבי המידע שהם מקבלים, בכך שהם משתמשים בו אך ורק למטרות מאושרות ומגנים עליו מפני גישה או גילוי לא מכוונים, בין אם פנימיים או חיצוניים.

תקן 5.1 שימוש במידע

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לפעול בהתאם למדיניות ולנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית, כשהם משתמשים במידע - כדי לבצע שירותי ביקורת פנימית.

מבקרים פנימיים חייבים לאסוף ולתעד אך ורק את המידע הנדרש, כדי לבצע את מטלת הביקורת הפנימית או השירותים שהוטלו עליהם. השימוש במידע חייב להיות למטרות מאושרות בלבד.

אסור למבקרים פנימיים להשתמש במידע לרווח אישי או באופן אשר יהיה מנוגד לחוק או אשר יזיק ליעדים הלגיטימיים והאתיים של הארגון.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

המדיניות והנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית חלים על טיפול ושימוש במידע על ידי מבקרים פנימיים. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידון עם מבקרים פנימיים לגבי מדיניות, נהלים וציפיות הקשורים לשימוש ראוי במידע הנגיש להם. המבקר הפנימי הראשי יכול לדרוש ממבקרים פנימיים להצהיר על הבנתם באמצעות חתימה על הצהרה או נוסח אחר.

לעיתים קרובות, למבקרים פנימיים יש גישה למידע סודי, קנייני ו/או אישי (פרטי). שימוש בלתי ראוי במידע כאמור עלול לגרום לתוצאות לא מכוונות, כגון נזק למוניטין והפרות חוקים ותקנות.

ראוי כי תבניות של תוכניות או ניירות עבודה של מטלות ביקורת יכללו תזכורות לגבי שימוש מורשה במידע. פורמטים דיגיטליים יכולים לכלול בקורות אוטומטיות הדורשים ממבקרים פנימיים להצהיר כי ידוע להם על תזכורות כאמור, לפני שהם יכולים לגשת ולהשלים את התיעוד.

לא ראוי כי מבקרים פנימיים ישתמשו בידע פיננסי, אסטרטגי או תפעולי או מידע ארגוני אחר לרווח אישי. לדוגמה, אין להשתמש, למכור או להפיץ לאחרים - מידע המתקבל כתוצאה ממתן שירותי ביקורת פנימית, על מנת ליידע על החלטות לרכוש או למכור מניות או על מנת ליצור מוצר מתחרה. ראוי כי מבקרים פנימיים לא יהיו בעלי גישה למידע, אלא אם הוא רלוונטי לשירותי ביקורת הפנימית המסופקים על ידם.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של מדיניות, נהלים והכשרה רלוונטיים הקשורים לשימוש נאות במידע.
- פרוטוקולים מפגישות במהלכן נדון השימוש הנאות במידע.
- רישום נוכחות בהכשרה לגבי שימוש במידע, הצהרה על הבנת מדיניות, נהלים, חוקים ותקנות רלוונטיים.
- סקירות ביצועים אשר מוכיחות פעולה לפי המדיניות והנהלים הקשורים לשימוש במידע.
- בקורות ביחס לגישה למידע, שתוכננו ופועלות באפקטיביות.

תקן 5.2 הגנה על מידע

דרישות

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

מבקרים פנימיים חייבים להבין ולציית לחוקים ולתקנות הקשורים לסודיות, אבטחת מידע, ופרטיות מידע בתחומי השיפוט בהם פועל הארגון שלהם. בנוסף, מבקרים פנימיים חייבים לפעול בהתאם למדיניות ולנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית שלהם, החלים על:

- החזקה, שמירה והשמדה/מחיקה של רשומות מטלות ביקורת.
- שחרור רשומות מטלת ביקורת לצדדים פנימיים וחיצוניים.
- טיפול בגישה (או הכנת עותקים) אל מידע סודי, כאשר הוא אינו נדרש עוד.

אסור למבקרים פנימיים לגלות מידע סודי לצדדים בלתי מורשים, אלא אם קיימת אחריות חוקית או מקצועית לעשות כן. דבר זה חל גם על מבקרים פנימיים המחליפים תפקידים בתוך הארגון או עוזבים את הארגון.

מבקרים פנימיים חייבים להיות ערניים לאפשרות של הפרה, חשיפה או גילוי (לא מכוונים) של מידע, כולל בנסיבות חברתית או לשותף או קרוב משפחה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית ויחידים המסייעים לה, פועלים על פי אותן דרישות הגנה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

המידע שנאסף, שנעשה בו שימוש, ושמופק על ידי פונקציית הביקורת הפנימית, מוגן על פי חוקים, תקנות והמדיניות והנהלים של הארגון ושל פונקציית הביקורת הפנימית. חוקים, תקנות, מדיניות ונהלים מכסים באופן כללי אבטחה וגישת פיזית ודיגיטלית אל מידע, שמירתו ומחיקתו.

ראוי כי המבקר 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 גורמים מסוימים יסקרו ויאשרו מידע עסקי לפני פרסומו מחוץ לארגון.

מידע יכול להיות מוגן מפני גילוי מכוון או בלתי מכוון, באמצעות בקורות, כגון הצפנת נתונים, הפצת דוא"ל, מגבלות על השימוש ברשתות חברתיות ומגבלות לגבי גישה פיזית למידע. כאשר מבקרים פנימיים אינם צריכים עוד גישה למידע כאמור, יש לבטל הרשאות דיגיטליות ולטפל בעותקים פיזיים, בהתאם למדיניות ולנהלים שנקבעו.

דוגמה למידע שבאופן טיפוס מוגן מפני גילוי היא מידע אישי/פרטי (לדוגמה, משכורות של פרטים ורשומות של נזיפות או בעיות אישיות שנדונו עם ממונים ועם צוות משאבי האנוש). לעיתים קרובות, גישה למידע כאמור הינה מוגבלת או מנוטרת, באמצעות בקורות פיזיות ו/או של מערכות מידע, לרבות הגנה באמצעות סיסמה והצפנת נתונים.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יעריך ויאשר באופן תקופתי את צורך המבקרים הפנימיים בגישה למידע, והאם בקורות הגישה פועלות באפקטיביות.

המגזר הציבורי

מבקרים פנימיים במגזר הציבורי חייבים להבין ולציית לכל דרישה, בתחום השיפוט, לגבי גילוי מידע.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד המוכיח יישום של מדיניות, תהליכים ונהלים רלוונטיים הקשורים לבקרה על גישה, החזקה, שמירה ומחיקת רשומות של מטלות ביקורת, הפצת רשומות של מטלות ביקורת לצדדים פנימיים וחיצוניים, וטיפול במידע סודי כאשר אין בו עוד צורך.
- תיעוד לגבי יישום המנגנונים אשר מגבילים גישה ומפחיתים את הסיכון של עקיפה או הפרה אחרת של בקורות כאמור.
- רישום נוכחות בהכשרה לגבי הגנת מידע, הצהרה על הבנת נושא הסודיות ומדיניות, נהלים, חוקים ותקנות רלוונטיים.
- סקירות ביצועים אשר מוכיחות פעולה לפי המדיניות והנהלים הקשורים להגנה על גילוי מידע.
- תיעוד של מגבלות על הפצת ניירות עבודה (אפשרות גישה לניירות עבודה) ודוח סופי.
- הרשאה מתועדת של כל הגילויים ורשימות התפוצה המאושרות.
- תיעוד (רשומות) לגבי גילויים הנדרשים על פי דין או תקנה או אשר אושרו על ידי היועץ משפטי, אם רלוונטי ועל ידי ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.
- הצהרה חתומה, כי מידע הקשור למטלת הביקורת הפנימית נשמר בסודיות.

נושא ג' ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית

ממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית

הסדרי ממשל תאגידי מסוימים חיוניים על מנת לאפשר את אפקטיביות פונקציית הביקורת הפנימית. נושא זה מתווה את האחריות של מועצת המנהלים להסמיך את פונקציית הביקורת הפנימית, להבטיח את אי-תלותה ולפקח על ביצועיה. למרות שהמבקר הפנימי הראשי נושא באחריות לתקשר באפקטיביות ולספק מידע למועצת המנהלים, גם למועצת המנהלים יש תפקיד ותחומי אחריות חיוניים ליכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את תכלית הביקורת הפנימית. התקנים בנושא זה מציינים את תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים, וכמו כן את אותם תחומי אחריות אשר מושגים יחדיו.

התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית משתמשים במונח "מועצת מנהלים" כדי להתייחס לגוף הארגוני הבכיר ביותר המופקד על הממשל התאגידי, כגון:

- דירקטוריון, ועדה או גוף אחר שהדירקטוריון האציל לו סמכויות מסוימות (כדוגמת ועדת הביקורת).
- מועצה אקזקטיבה/שאינה מפקחת, בארגון שיש לו יותר מגוף ממשל תאגידי אחד.
- מועצת נגידים (מושלים) או חבר נאמנים.
- קבוצת נבחר ציבור או מינויים פוליטיים.

אם לא קיימת מועצת מנהלים, המונח "מועצת מנהלים" מתייחס לקבוצה או לאדם המופקדים על הממשל התאגידי של ארגון (לדוגמה, ישויות מסוימות במגזר הציבורי או ארגונים קטנים במגזר הפרטי עשויים להסתמך על ראש הארגון או על צוות ההנהלה הבכירה - לפעול כגוף הממשל התאגידי בדרג הגבוה ביותר).

תחומי האחריות של מועצת המנהלים, כמתואר בתקנים, חלים בין אם פונקציית הביקורת הפנימית מורכבת מעובדי הארגון ובין אם היא מתבצעת באמצעות התקשרות בחוזה עם ספק שירותים חיצוני (מיקור חוץ). תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי מבוצעים על ידי אדם יחיד הממונה על ידי מועצת המנהלים, בין אם אותו אדם הוא עובד של הארגון ובין אם הוא מועסק על ידי ספק שירותים חיצוני (מיקור חוץ). מועצת המנהלים אחראית לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית מציינת לתקנים.

עיקרון 6 הסמכה מטעם מועצת המנהלים (הדירקטוריון)

מועצת המנהלים קובעת, מאשרת ותומכת בסמכות, בתפקיד ובתחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית.

הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית מוגדרים במנדט של הביקורת הפנימית. המנדט מסמיך את פונקציית הביקורת הפנימית לשפר את הצלחת הארגון, על ידי מתן הבטחה וייעוץ אובייקטיביים להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים. פונקציית הביקורת הפנימית מוציאה לפועל את המנדט, על ידי נקיטה בגישה שיטתית וסדורה כדי להעריך ולשפר את אפקטיביות תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה ברחבי הארגון.

תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לאשר את מנדט הביקורת הפנימית, אשר מגדיר את הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית, ומפרט את ההיקף ואת הסוגים של שירותי הביקורת הפנימית.

על מנת להבין ולתמוך במנדט אשר מהווה את הבסיס לפונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית, מועצת המנהלים חייבת להביא בחשבון מידע שנמסר לה על ידי המבקר הפנימי הראשי.

מועצת המנהלים חייבת לסקור את מנדט הביקורת הפנימית לפחות פעם בשנה על מנת לשקול שינויים אשר משפיעים על הארגון, כגון העסקת מבקר פנימי ראשי חדש או שינויים ביחס לסוג, לחומרה ולתלות ההדדית של הסיכונים לארגון.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש כדי לקבוע את מנדט הביקורת הפנימית. מידע זה כולל את התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית הקשורים לממשל ופיקוח על פונקציית הביקורת הפנימית, ההיקף וסוגי שירותי הביקורת הפנימית הפוטנציאליים, ותחומי אחריות נוספים המקובלים לפונקציות ביקורת פנימית.

כדי לסייע למועצת המנהלים לקבוע את היקף וסוגי שירותי הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לשתף פעולה עם ספקי הבטחה פנימיים וחיצוניים אחרים ועם רגולטורים, לפי העניין, על מנת להבטיח הבנה הדדית האחד של התפקידים ותחומי האחריות של השני. יש לשתף בהבנה הדדית זו גם עם מועצת המנהלים.

תחומי אחריות משותפים

מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי חייבים לדון ולהסכים על המנדט של פונקציית הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד את המנדט המוסכם של הביקורת הפנימית בכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), המאושר על ידי מועצת המנהלים.

לפחות פעם בשנה, מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי חייבים לדון במנדט ובכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), על מנת להעריך - האם הסמכות, התפקיד ותחומי האחריות עדיין מאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית להשיג את יעדיה. המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד כל שינוי בנוסח מעודכן של כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר). מועצת המנהלים חייבת לאשר שינויים במנדט ובכתב האמנה (ראה גם תקן 9.3 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

דוגמאות למידע אשר ראוי כי מועצת המנהלים תבין בבואה לקבוע את מנדט הביקורת הפנימית, כוללות את:

- התכלית הכוללת של הביקורת הפנימית, כמוגדר בתקנים.
 - עקרונות הביקורת הפנימית, כפי שאלה מוגדרים בתקנים.
 - ההזדמנויות לפונקציית הביקורת הפנימית להוסיף ערך ולתרום להצלחת הארגון.
 - פרקטיקות מובילות המתייחסות להיבטי סמכות, תפקיד ותחומי אחריות של פונקציית הביקורת הפנימית.
 - חוקים, תקנות ורגולציות רלוונטיים בתחום השיפוט.
- במסגרת הבנה זו, ראוי כי מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי ידונו בציפיות מפונקציית הביקורת הפנימית ויבססו את הסמכות הראויה, התפקיד ותחומי האחריות.

לאור כך הפעולה הנרחבת בו פועלת פונקציית הביקורת הפנימית, ראוי כי מועצת המנהלים תכיר ותקדם הכרה בתרומת פונקציית הביקורת הפנימית לארגון ובתרומת שירותי ההבטחה והעצה (הייעוץ) שהיא מספקת. תמיכה זו כוללת הזדמנויות להנהלה ליצירה ולהגנה על ערך הארגון.

אם שינויים בארגון או בנסיבות דורשים זאת, ייתכן כי המנדט וכתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר) יידרשו סקירה ועדכון תכופים יותר מאשר פעם בשנה. במקרים כאמור, ראוי כי יתקיימו דיונים כנדרש, במקום להמתין לדיון השנתי הנדרש.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי מסייע למועצת המנהלים בשיקוליה לגבי מנדט נאות של הביקורת הפנימית, באמצעות מתן עצה למועצת המנהלים בנוגע למאפייניה של פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית. על מנת לעשות כן, המבקר הפנימי הראשי חולק ידע לגבי התקנים, כל חוק או תקנה/רגולציה החלים בתחום השיפוט ותוצאות מחקר שערך לגבי פעילויות ופרקטיקות מובילות של פונקציות ביקורת פנימית.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ישתתף בתיאום עם ספקי ההבטחה של הארגון וייעץ למועצת המנהלים לגבי האופן בו פונקציות אחרות בארגון יכולות לתרום למנדט הביקורת הפנימית. בסיוע למועצת המנהלים בהבנת תפקידי ותחומי האחריות של ספקים אחרים של הבטחה פנימית או חיצונית ושל רגולטורים, המבקר הפנימי הראשי יכול להבהיר יותר לגבי מנדט מתאים לביקורת הפנימית.

לפני קבלת אישור מועצת המנהלים, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יסקור את כתב האמנה המוצע של הביקורת הפנימית (צ'רטר) יחד עם ההנהלה הבכירה, על מנת לוודא כי הם מבינים ותומכים בציפיות מועצת המנהלים.

פרקטיקות משותפות

המבקר הפנימי הראשי רשאי לספק למועצת המנהלים דוגמאות או תבניות מומלצות או הנחיות אחרות לגבי רכיבי כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר), על מנת לקבוע את התוכן והנוסח המתאימים.

כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר) יכול גם להתייחס לכל דין או תקנה רלוונטיים, התומכים במנדט של פונקציית הביקורת הפנימית. לדוגמה, ייתכן כי תקנות/רגולציות או דרישות ביחס לרישום למסחר בבורסה יחולו על פונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יסקור יחד עם ההנהלה הבכירה את המנדט וכתב האמנה המוצעים של הביקורת הפנימית, בנוסף לכל עדכון, על מנת לוודא הבנה ותמיכה בציפיות מועצת המנהלים.

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יוודא כי סקירת כתב האמנה של הביקורת הפנימית (צ'רטר) נכללת בסדר היום של מועצת המנהלים לפחות פעם בשנה.

המגזר הציבורי

ייתכן כי המנדט במגזר הציבורי ידרוש מפונקציית הביקורת הפנימית לשאת באחריות ולנהוג בשקיפות מול הציבור, ולנהל את עבודתה לטובת הציבור.

ייתכן כי מנדט הביקורת הפנימית יפורט במסמך בעל תחולה, כגון חוק או תקנה/רגולציה, אשר יכולים לשמש ככתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית. כתוצאה מכך, ייתכן כי לא יהיה צורך בסקירה שנתית של המנדט. אם החוק או התקנה/רגולציה אינם מכסים את כל ההיבטים המבוטאים בדרך כלל במנדט ובכתב האמנה (צ'רטר), ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יפתח ויתעד את הפרטים הנוספים, הדרושים לצורך סקירה ואישור על-ידי מועצת המנהלים.

במגזר הציבורי, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי ימונה או ייבחר, וחייב להיות מודע לדרישות הייחודיות הקשורות במגזר זה, המחייבות אותו לדווח על קשרים, אשר עלולים לפגוע באי-תלותו.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים בהן נדון ואושר המנדט.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים בהן נדון ואושרו שינויים למנדט, בהתאם לצורך.
- סדרי יום ו/או פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים הכוללים סקירה שנתית של המנדט.
- תיעוד המעיד כי המבקר הפנימי הראשי סוקר את כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית מדי שנה.
- כתב האמנה (צ'רטר) של ביקורת פנימית עם תאריך וראיות לבקרת גרסאות.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים המעידים על אישור כתב האמנה (צ'רטר) ועדכונים שבוצעו בו.

תקן 6.2 תמיכת מועצת המנהלים (הדירקטוריון)

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לתמוך בפונקציית הביקורת, ולוודא את ההכרה בה בכלל הארגון.

מועצת המנהלים חייבת לוודא כי לפונקציית הביקורת הפנימית יש גישה בלתי מוגבלת לנתונים, לרשומות ולמידע אחר, וכמו כן לכוח האדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית.

מועצת המנהלים חייבת לתמוך במבקר הפנימי הראשי באמצעות תקשורת קבועה וישירה.

מועצת המנהלים מקיימת את תמיכתה על ידי:

- קביעת מנדט הביקורת הפנימית ואישורו.
 - וידוא כי המבקר הפנימי הראשי מדווח לדרג בארגון, אשר מאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את מנדט 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 לבצע את תחומי האחריות שלה באפקטיביות.
 - פגישות כנדרש עם המבקר הפנימי הראשי ללא נוכחות ההנהלה הבכירה.
- תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי
- המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש לה, כדי לתמוך ולוודא הכרה במנדט של הביקורת הפנימית, בכלל הארגון.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

פגישה בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי ללא נוכחות ההנהלה, לפחות מדי רבעון, מהווה פרקטיקה מובילה של ממשל תאגידי. לעיתים קרובות, פגישה כאמור מתרחשת כדיון פרטי או סגור, לאחר ישיבת מועצת מנהלים שגרתית. ראוי גם כי בין הישיבות הרשמיות, מועצת המנהלים תנהל שיחות (או דיונים לא רשמיים אחרים) עם המבקר הפנימי הראשי, על מנת להפגין את תמיכתה המתמשכת ועל מנת שתישאר מעודכנת לגבי התקדמות פונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי כי מועצת המנהלים תוודא כי המבקר הפנימי הראשי מדווח אדמיניסטרטיבית, לאדם בארגון אשר מסוגל לתמוך במימוש המנדט על ידי פונקציית הביקורת הפנימית. באופן אידיאלי, ראוי כי אדם זה יהיה המנהל הכללי או בעל תפקיד מקביל.

ראוי כי מועצת המנהלים תבין את הצורך של פונקציית הביקורת הפנימית בגישה לנתונים, לרשומות ולמידע אחר, וכמו כן לכוח אדם ולנכסים פיזיים. באופן תקופתי, ראוי כי מועצת המנהלים תעריך - האם מגבלה כלשהי ביחס לגישה, להיקף או למשאבים פוגעת ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע שירותים ולממש את מנדט הביקורת הפנימית. במידת הצורך, ככל שהמבקר הפנימי הראשי מדווח על מכשולים, ראוי כי מועצת המנהלים תפגין תמיכה באמצעות תקשורת מול ההנהלה הבכירה.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ייעץ למועצת המנהלים לגבי דרכים להפגנת תמיכתה בפונקציית הביקורת הפנימית. כמו כן, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יודיע למועצת המנהלים על כל מגבלה אשר מסכלת את יכולת פונקציית הביקורת הפנימית לבצע שירותים ולממש את מנדט הביקורת הפנימית.

פרקטיקות משותפות

ראוי, כי סוגי המידע ורמת הפירוט שעל המבקר הפנימי הראשי לדווח למועצת המנהלים, יוסכמו על ידי שני הצדדים.

המגזר הציבורי

במגזר הציבורי, ייתכן כי למועצת המנהלים לא תהיה סמכות ישירה לאשר את התקציב ו/או תוכנית המשאבים של פונקציית הביקורת הפנימית. במקרים בהם ההנהלה הבכירה מבקשת תקציב מרשות מתקצבת מחוץ לארגון, ראוי כי מועצת המנהלים תקדם משאבים מספקים לביקורת הפנימית לשם מימוש מנדט הביקורת הפנימית.

במגזר הציבורי, המבקר הפנימי הראשי חייב להיות מודע לכך שייתכן כי מדיניות או חוקים או תקנות/רגולציות אשר חלים בתחום השיפוט (כגון אלה הקשורים לרשומות ציבוריות) יאסרו או יגבילו דיונים לא פורמליים ו/או יציבו כללים לדיונים פרטיים עם מועצת המנהלים, כמו למשל שיגבילו אותם לנושאים מסוימים, על מנת להבטיח יושרה ציבורית.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים המעידים על סקירה ואישור של כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, תקציב הביקורת הפנימית ותוכנית המשאבים.
- רשומות המעידות על תקשורת אינפורמטיבית ובזמן הנאות בין המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים.
- תיעוד של ההסכמה עם מועצת המנהלים - לגבי האופי ורמות המידע שעל המבקר הפנימי הראשי לדווח.
- פרוטוקולים או תיעוד אחר של תקשורת בין מועצת המנהלים לבין ההנהלה הבכירה, בה נדונה הגישה הבלתי-מוגבלת של פונקציית הביקורת הפנימית.
- רשימה מוסכמת או תיעוד דומה המציגים איזה מידע ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידווח למועצת המנהלים.
- תיעוד הדיונים לגבי גישה לנתונים, לרשומות, לכוח האדם ולנכסים הפיזיים הנדרשים לביצוע שירותי ביקורת פנימית.

עיקרון 7 מעמד בלתי תלוי

מועצת המנהלים מבססת ומגינה על אי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית.

מועצת המנהלים אחראית להבטחת אי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית. אי-תלות מוגדרת כחופש מתנאים הפוגעים ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע את תחומי האחריותה ללא משוא פנים. אי-תלות מושגת באמצעות אחריותיות כלפי מועצת המנהלים, גישה למשאבים הרלוונטיים וחופש מהתערבות. פונקציית הביקורת הפנימית מסוגלת להשיג את תכלית הביקורת הפנימית במלואה רק כאשר המבקר הפנימי הראשי מדווח ישירות למועצת המנהלים ונמצא בדרג הארגוני אשר מאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לבצע את שירותיה ואת תחומי האחריות שלה ללא התערבות.

תקן 7.1 אי תלות ארגונית

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

על מנת לאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט שלה, מועצת המנהלים חייבת ליצור יחסי דיווח ישיר עם המבקר הפנימי הראשי ועם פונקציית הביקורת הפנימית.

כחלק מיחסי הדיווח הישיר, מועצת המנהלים חייבת:

- לאשר ו/או להשתתף בהחלטות לגבי מינוי, פיטורים, הערכת ביצועים ותגמול המבקר הפנימי הראשי.
 - להעניק למבקר הפנימי הראשי הזדמנויות לדון עם מועצת המנהלים בנושאים משמעותיים ורגישים, כולל פגישות ללא נוכחות ההנהלה הבכירה.
 - לוודא כי מעמד (דרג) המבקר הפנימי הראשי מאפשר ביצוע של השירותים ותחומי האחריות של הביקורת הפנימית ללא התערבות מצד דרג הנהלה כלשהו, ומעניק לו את הסמכות והמעמד הארגוניים להציג נושאים ישירות להנהלה הבכירה ו/או למועצת המנהלים, ולהעלות נושאים למועצת המנהלים ככל הנדרש.
 - לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית חופשית מהתערבות בקביעת ההיקף, בעת ביצוע מטלות ביקורת פנימית ובתקשור התוצאות.
- תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

לפחות פעם בשנה, המבקר הפנימי הראשי חייב לאשר למועצת המנהלים את אי-התלות הארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית. דיווח (אישור) זה יכלול מידע לגבי אירועים בהם ייתכן כי נפגעה אי התלות והצעדים (או אמצעי ההגנה) שיושמו כמענה לפגיעה (ראה גם תקן 7.3 שמירה על אי תלות).

תחומי אחריות משותפים

המבקר הפנימי הראשי חייב לתעד בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית - את יחסי הדיווח ואת המעמד הארגוני, כפי שנקבעו על ידי מועצת המנהלים. מועצת המנהלים חייבת לאשר את כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

יחסי הדיווח של המבקר הפנימי הראשי ומעמדה הארגוני של פונקציית הביקורת הפנימית אינם נקבעים אך ורק על ידי מבקר הפנימי הראשי. בדרך כלל, מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה והמבקר הפנימי הראשי דנים במתווה הדיווח, אשר יאפשר לפונקציית הביקורת הפנימית ליישם את המנדט שלה באופן מיטבי.

הביקורת הפנימית הינה אפקטיבית ביותר, כאשר פונקציית הביקורת הפנימית נושאת באחריות ישירה כלפי מועצת המנהלים (דבר הידוע גם כ-"דיווח פונקציונלי למועצת המנהלים" או "יחסי דיווח פונקציונלי מול מועצת 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 למועצת המנהלים לוודא כי פונקציית הביקורת הפנימית מסוגלת לבצע שירותי ביקורת פנימית ולתקשר ממצאים, מסקנות ותוצאות אחרות של מטלות ביקורת, ללא התערבות וללא מגבלות בלתי ראויות מצד ההנהלה. דוגמאות להתערבות כוללות הימנעות מצד ההנהלה למסור את המידע הנדרש בזמן והגבלת גישה למידע, לכוח אדם או לנכסים פיזיים. דוגמה אחת למגבלה בלתי נאותה היא הגבלת תקציבים או משאבים באופן אשר מונע מפונקציית הביקורת הפנימית להיות מסוגלת לפעול באפקטיביות (ראה גם תקן 7.3 שמירה על אי תלות ותקן 11.3 תקשור תוצרי הביקורת).

אי התלות הארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית תלויה גם בכך שהמבקר הפנימי הראשי מדווח ישירות למועצת המנהלים. באמצעות דיווח ישיר למועצת המנהלים, המבקר הפנימי הראשי מסוגל להימנע ממצבים אשר פוגעים ביכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע את תחומי האחריות שלה ללא משוא פנים, לדוגמה לחץ מופרז המופעל על ידי הנהלת פעילות מבוקרת על מנת לשנות את הממצאים או את המסקנות.

מועצת המנהלים יכולה להפגין את הבנתה לגבי חשיבות יחסי הדיווח הישיר עם המבקר הפנימי הראשי על ידי וידוא כי היחסים מתועדים בכתב האמנה של מועצת המנהלים, בנוסף לתיעוד הנדרש בכתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית.

ראוי כי מועצת המנהלים תוודא כי המבקר הפנימי הראשי מדווח לדרג בארגון אשר מאפשר גישה להנהלה הבכירה וסמכות לערער על שיקול הדעת של ההנהלה (לעתים קרובות מכונה "יחסי הדיווח האדמיניסטרטיביים של המבקר הפנימי הראשי"). על מנת להשיג סמכות כאמור, בדרך כלל האידיאל הוא כי המבקר הפנימי הראשי ידווח אדמיניסטרטיבית למנהל הכללי או לבעל תפקיד שווה ערך, למרות שייתכן שדיווח למנהל בכיר אחר ישיג את אותה המטרה, כל עוד מיושמות הגנות נאותות. ראוי גם כי ראשי זרועות, סניפים וחטיבות של פונקציית הביקורת הפנימית ידווחו לדרג שווה ערך להנהלה הבכירה, האחראי לתחומים אלה.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ימסור למועצת המנהלים את המידע הנדרש למועצת המנהלים על מנת להעריך אם יחסי הדיווח והמעמד הארגוני של פונקציית הביקורת הפנימית תומכים ביכולתה של הפונקציה ליישם את תחומי האחריות שלה ללא משוא פנים. המבקר הפנימי הראשי קובע תבחינים (קריטריונים) ותהליכים לדיון בנושאים עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים. (ראה תקן 7.3 שמירה על אי תלות ועיקרון 11 לתקשר באופן אפקטיבי, ותקנים רלוונטיים עבור דרישות ושיקולים נוספים).

המגזר הציבורי

בארגונים במגזר הציבורי, ייתכן כי למועצת המנהלים לא תהיה סמכות לגבי החלטות על מינוי, פיטורים או קביעת תגמול המבקר הפנימי הראשי. בנוסף, ייתכן כי לחברי מועצת המנהלים החיצוניים לארגון, כגון חברים נבחרים (עמדו לבחירה/לבחירות ונבחרו) או דירקטורים ללא סמכות ניהולית, לא תהיה הסמכות להיות מעורבים במינוי המבקר הפנימי הראשי. עדיין, ראוי כי מועצת המנהלים תייעץ להנהלה לגבי הערכת ביצועים והחלטות על מינוי או פיטורים של המבקר הפנימי הראשי.

בנוסף, תפקידי מבקרים פנימיים ראשיים מסוימים במגזר הציבורי הינם תפקידים נבחרים (עומדים לבחירות), אשר נקבעים בהצבעה ציבורית. ייתכן כי אחרים ימונו על ידי גופי ממשל שאינם מועצת המנהלים. במקרים מסוימים, יחסי הדיווח לגבי המבקר הפנימי הראשי ומעמד פונקציית הביקורת הפנימית במגזר הציבורי, נקבעים בחוק או בתקנות/רגולציה.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית, אשר מתעד את יחסי הדיווח של פונקציית הביקורת הפנימית.

- פרוטוקולים של ישיבות או ראיות אחרות לתקשורת הישירה של המבקר הפנימי הראשי מול ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים או תיעוד אחר המעיד, כי המבקר הפנימי הראשי אישר עם מועצת המנהלים את אי התלות המתמשכת של פונקציית הביקורת הפנימית, או דן בפגיעות המשפיעות על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לממש את המנדט שלה, והגנות לצורך טיפול בפגיעות אלה.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים או תיעוד אחר אשר מעיד כי מועצת המנהלים הייתה מעורבת בהחלטות לגבי מינוי, פיטורים, הערכת ביצועים ותגמול המבקר הפנימי הראשי.

תקן 7.2 המבקר הפנימי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לאשר את התפקידים ותחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי ולזהות את הכישורים המקצועיים והיכולות הנדרשים על מנת לבצע את התפקידים ותחומי האחריות כאמור.

מועצת המנהלים חייבת להבטיח כי למבקר הפנימי הראשי יש את הכישורים המקצועיים והיכולות הנדרשים כדי לנהל את פונקציית הביקורת הפנימית באפקטיביות ולהבטיח ביצוע איכותי של שירותי הביקורת הפנימית.

התפקיד המרכזי של המבקר הפנימי הראשי הוא ניהול פונקציית הביקורת הפנימית, כולל ביצוע של שירותי הביקורת הפנימית על ידה, כמתואר בנושא ד' ניהול פונקציית הביקורת הפנימית. מועצת המנהלים חייבת להבין את הפגיעות בפועל או הפוטנציאליות באי-תלות פונקציית הביקורת הפנימית לפני הקצאה של תפקידים או תחומי אחריות נוספים למבקר הפנימי הראשי, מעבר לתפקידים ותחומי האחריות של הביקורת הפנימית.

אם תפקידים ותחומי אחריות מחוץ לביקורת פוגעים או נחזים כפוגעים באי-התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, מועצת המנהלים חייבת להבטיח כי מיושמות הגנות נאותות (ראה גם תקן 7.3 שמירה על אי תלות).

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש לה כדי להבין את הכישורים המקצועיים, היכולות והדרישות הנחוצים לצורך ניהול פונקציית הביקורת הפנימית.

לפני קבלת כל תפקיד או תחום אחריות נוספים מחוץ לביקורת, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את ההשלכות הנובעות מכך ולהציע למועצת המנהלים הגנות לניהול פגיעות פוטנציאליות, בפועל ולמראית עין.

לאחר קבלת כל תפקיד או תחום אחריות נוספים מחוץ לביקורת, המבקר הפנימי הראשי חייב לאשר למועצת המנהלים, כי יושמו הגנות נאותות ביחס לאי-התלות הארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית, וכי הן אפקטיביות.

המבקר הפנימי הראשי חייב לקחת אחריות על השמירה והשיפור של הכישורים המקצועיים והיכולות הנדרשים, על מנת לממש את התפקידים ותחומי האחריות להם מועצת המנהלים מצפה מהביקורת הפנימית (ראה גם עיקרון 3 הפגנת יכולת ותקנים רלוונטיים).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי מועצת המנהלים תשתף פעולה עם ההנהלה הבכירה, על מנת לקבוע - מהם היכולות והכישורים המקצועיים להם מצפה הארגון מהמבקר הפנימי הראשי. היכולות יכולות להיות מגוונות, בין השאר בהתאם למנדט הביקורת הפנימית, המורכבות והצרכים הספציפיים של הארגון, פרופיל הסיכון של הארגון, והתעשייה

ותחום השיפוט בהם פועל הארגון. הכישורים והיכולות הרצויים מתועדים בדרך כלל בתיאור התפקיד, ובדרך כלל כוללים:

- הבנה מקיפה של התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ושל פרקטיקות מובילות של ביקורת פנימית.
 - ניסיון בתעשייה או במגזר.
 - בניית פונקציית ביקורת פנימית אפקטיבית, על ידי גיוס, העסקה והכשרה של מבקרים פנימיים וסיוע להם בפיתוח היכולות הרלוונטיות.
 - הסמכה כמבקר פנימי מוסמך (CIA) או השכלה מקצועית, תעודות והסמכות רלוונטיות אחרות.
- למרות שרשימה זו כוללת כישורים מקצועיים ויכולות ברמה האידיאלית, ייתכן כי המבקר הפנימי הראשי יבחר על בסיס תכונות הנהגה או תחומי מומחיות אחרים, אותם ישלימו היכולות של אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית, במיוחד כאשר המבקר הפנימי הראשי הגיע לתפקידו מתפקיד, תעשייה או מגזר אחרים. במקרים כאמור, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ישתף פעולה עם אחרים בעלי ידע בפונקציית הביקורת הפנימית על מנת לצבור את הניסיון הרלוונטי.

ראוי גם כי מועצת המנהלים תעודד את המבקר הפנימי הראשי לרכוש השתלמויות מקצועיות (CPE), חברות בארגונים מקצועיים, הסמכות מקצועיות והזדמנויות אחרות להתפתחות מקצועית (ראה גם עיקרון 3 הפגנת יכולת ותקנים רלוונטיים).

בנוסף לתחומי האחריות באשר לניהול פונקציית הביקורת הפנימית, לעתים המבקר הפנימי הראשי מתבקש לקחת על עצמו תפקידים מחוץ לביקורת, שבאופן רגיל ההנהלה אחראית עליהם; דבר אשר עלול לפגוע או להיחזק כפוגע באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית. דוגמאות לכך כוללות מצבים כגון:

- דרישה רגולטורית חדשה שגורמת לצורך מידי בפיתוח מדיניות, נהלים, בקורות ופעילויות ניהול סיכונים על מנת להבטיח ציות.
 - המבקר הפנימי הראשי ניהן במומחיות המתאימה ביותר על מנת להתאים פעילויות ניהול סיכונים קיימות למגזר עסקי או שוק גיאוגרפי חדשים.
 - משאבי הארגון מוגבלים מדי, או הארגון קטן מדי, מכדי לאפשר פונקציית ציות נפרדת.
 - תהליכי הארגון אינם בשלים, והמבקר הפנימי הראשי ניהן במומחיות המתאימה ביותר על מנת ליזום תוכנית או תכנון ניהול סיכונים.
 - הארגון מצפה מפונקציית הביקורת הפנימית שתהיה אחראית על ניהול האפקטיביות של מערכת הבקרה הפנימית וכל תהליך בקרה ספציפי.
 - המבקר הפנימי הראשי היה אחראי לפעילות מבוקרת ב-12 החודשים האחרונים.
- פרקטיקות מועצת המנהלים

לפני העסקת מבקר פנימי ראשי, ראוי כי מועצת המנהלים תהיה מעורבת בתהליך הגיוס והמינוי. לדוגמה, מועצת המנהלים יכולה לדון בכישורים המקצועיים וביכולות הנדרשים לניהול פונקציית הביקורת הפנימית ולביצוע כל תפקיד או תחום אחריות נוסף בהתאם לציפיות הארגון. מועצת המנהלים רשאית לסקור ולאשר את תיאור התפקיד של המבקר הפנימי הראשי, על מנת לוודא כי הוא משקף את הכישורים המקצועיים והיכולות המצופים. בנוסף, ראוי כי מועצת המנהלים תשתף בהחלטה למנות את המבקר הפנימי הראשי על ידי סקירת קורות החיים של המועמדים והשתתפות בראיונות, לפני הבחירה במועמד.

ראוי כי מועצת המנהלים תדון עם המבקר הפנימי הראשי וההנהלה הבכירה, בתפקידים ובתחומי אחריות מחוץ לביקורת, על מנת לוודא הבנה משותפת של ההיגיון, הסיכונים והתכניות להבטיח ניהול של הפגיעות באי-התלות (ראה גם תקן 7.3 שמירה על אי תלות). כחלק מהשיקולים, ראוי לשאול האם התפקידים ותחומי האחריות נועדו להוות חלק קבוע או לטווח ארוך של תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי, או שמא הם זמניים ומיועדים להעברה לחבר הנהלה.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

במהלך הדיונים לגבי תפקידים ותחומי אחריות מחוץ לביקורת, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידגיש את התקנים והשיקולים הקשורים לאי-תלות, כיצד הם תומכים באובייקטיביות, ואת הסיכונים לפגיעה המיוחסים לתפקידים ולתחומי האחריות המוצעים. סביר להניח כי המבקר הפנימי הראשי יהיה מודע להגנות אפשריות עבור ניהול סיכונים אלה, וראוי כי יעוץ עצות התואמות לתקן 7.3 שמירה על אי תלות.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- אישור מתועד של מועצת המנהלים לגבי תיאור התפקיד ו/או המינוי של המבקר הפנימי הראשי, או ראייה אחרת לכך שמועצת המנהלים העריכה את הכישורים המקצועיים והיכולות הנדרשות לתפקיד המבקר הפנימי הראשי.
- פרוטוקולים משיבות או רישומים אחרים מדיונים על תפקידים ותחומי אחריות מחוץ לביקורת, פגיעות אפשריות ותוכניות להגנות המאושרות על ידי מועצת המנהלים.
- 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.

תקן 7.3 שמירה על אי תלות

דרישות

יש לקיים הגנות על מנת לנהל פגיעות באי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית.

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת להגן על אי התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, על ידי וידוא כי ההגנות לניהול הסיכון לפגיעה באי-התלות מתוכננות באופן נאות ופועלות באפקטיביות.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון עם מועצת המנהלים בכל תפקיד או תחום אחריות, קיים או מוצע, שעלול לפגוע באי-התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, בין אם בפועל או למראית עין. המבקר הפנימי הראשי חייב לייעץ למועצת המנהלים לגבי סוגים שונים של הגנות שיכולות להיות נאותות על מנת לטפל בכל פגיעה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, בכל פגיעה המשפיעה על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית לבצע את חובותיה באופן בלתי-תלוי, ולבקש את תמיכת ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים כדי לפתור את המצב.

בנוסף, המבקר הפנימי הראשי חייב לגלות פגיעות קיימות - להנהלה הבכירה ולצדדים אחרים מתאימים. על מנת לקבוע את "הצדדים האחרים" להם יש לבצע גילוי, המבקר הפנימי הראשי חייב לקחת בחשבון את אופי הפגיעה, את השפעת הפגיעה על מהימנות תוצאות שירותי הביקורת הפנימית, ואת הציפיות של מחזיקי העניין הרלוונטיים. אם מתגלה פגיעה לאחר שהושלמה מטלת ביקורת, ופגיעה זו משפיעה על המהימנות או המהימנות הנחזית של הממצאים, ההמלצות ו/או המסקנות של מטלת הביקורת, ראוי כי המבקר הפנימי ידון בחשש זה עם הנהלת הפעילות המבוקרת, ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים ו/או מחזיקי עניין אחרים המושפעים מהדבר, ויקבע מהם הצעדים המתאימים לפתרון המצב (ראה גם תקן 11.4 שגיאות והשמטות).

תחומי אחריות משותפים

כאשר יש למבקר הפנימי הראשי תחומי אחריות מתמשכים מחוץ לביקורת, תחומי האחריות, אופי העבודה וההגנות הנקבעות חייבים להיות מתועדים בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית. 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 בפיקוח על ידי צד שלישי בלתי-תלוי, הן במהלך מטלת הביקורת הזמנית ולמשך 12 החודשים שלאחר מכן. אם תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי מחוץ לביקורת הם זמניים, חובה לקבוע תוכנית להעברת תחומי האחריות שמחוץ לביקורת - לאחריות ההנהלה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

מצבים, אשר עלולים ליצור פגיעה באי-תלות, כוללים:

- היעדר תקשורת או אינטראקציה ישירים של המבקר הפנימי הראשי מול מועצת המנהלים.
 - ניסיון מצד ההנהלה להגביל את היקף שירותי הביקורת הפנימית, אשר אושרו בעבר על ידי מועצת המנהלים, ואשר מבוצע בניגוד למתועד בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.
 - ניסיון מצד ההנהלה להגביל גישה לנתונים, לרשומות ולמידע אחר, וכן לכוח האדם ולנכסים הפיזיים, הנדרשים לצורך ביצוע שירותי הביקורת הפנימית.
 - לחץ מצד ההנהלה על המבקרים הפנימיים, כדי להשתיק או לשנות ממצאי ביקורת פנימית.
 - הפחתת התקציב של פונקציית הביקורת הפנימית לרמה כזו שהפונקציה אינה מסוגלת לממש את תחומי האחריות שלה כפי שאלה הותוו 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 (ראה גם תקן 7.2 המבקר הפנימי הראשי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים).
 - ביצוע על ידי פונקציית הביקורת הפנימית, או פיקוח על ידי המבקר הפנימי הראשי של שירותי הבטחה, הקשורים לפעילות המנוהלת על ידי מנהל בכיר אשר המבקר הפנימי הראשי מדווח לו 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.
- פרקטיקות מועצת המנהלים

פעילויות הפיקוח של מועצת המנהלים כוללות ניטור של פגיעות באי-התלות של פונקציית הביקורת הפנימית, ווידוא כי קיימות הגנות על מנת לטפל בכל פגיעה. ראוי כי מועצת המנהלים תדון עם ההנהלה הבכירה ועם המבקר הפנימי הראשי באופי ובגורמים לפגיעות פוטנציאליות, למראית עין ובפועל, וכמו כן בהגנות מוצעות לגבי אי-התלות. הגנות כוללות פעילויות כגון הערכה תקופתית של קווי הדיווח ותחומי האחריות, ופיתוח תהליכים חלופיים לקבלת הבטחה בתחומים בהם אי-התלות עלולה להיפגע.

ראוי כי מועצת המנהלים תגדיר באופן ברור את אופן היישום של הגנות, הגורם המיישם ומועד היישום. ניתן להחיל הגנה זמנית עד ליישום הגנה קבועה. לפחות פעם בשנה, ובכל עת שתחומי האחריות משתנים, ראוי כי מועצת המנהלים תוודא שההגנות עדיין פועלות באפקטיביות.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

על בסיס הבנה של התקנים המתייחסים לאי-תלות, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבצע הערכה של תנאים, כולל יחסי דיווח, תפקידים ותחומי אחריות, על מנת לקבוע - האם קיימות פגיעות ממשיות, פוטנציאליות או למראית עין. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יתקשר באופן פרואקטיבי עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים בנוגע לאי-תלות ולפגיעות, על מנת ליידע אותם ולהבין את הציפיות שלהם. בנוסף, ייתכן כי, באמצעות דיונים עם הצדדים הנוגעים

בדבר, המבקר הפנימי הראשי יהיה מסוגל לפתור מצבים של פגיעות למראית עין אשר אינן משפיעות בפועל על יכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית ליישם את תחומי האחריות שלה ללא משוא פנים.

פרקטיקות משותפות

ראוי כי תוכניות לקבלת תפקידים ותחומי אחריות מחוץ לביקורת על ידי המבקר הפנימי הראשי:

- יכללו הגנות להבטחת אי-תלות.
- יזהו השפעות אפשריות על תוכנית הביקורת הפנימית ומשאביה.
- יציינו לוח זמנים להעברת תחומי אחריות זמניים מחוץ לביקורת אל ההנהלה, ככל שרלוונטי.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות ותיעוד אחר, המעידים על כך שהפגיעות באי התלות נדונו עם ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים ומחזיקי עניין רלוונטיים אחרים.
- פרוטוקולים של ישיבות ותיעוד אחר, המעידים על כך שהצדדים המתאימים הסכימו על הגנות לניהול סיכון הפגיעה, וכי אלה תוכננו באופן נאות ופועלות באפקטיביות.
- מדיניות ונהלים מתועדים, שיש לפעול לפיהם במקרה של חשד או זיהוי פגיעה.
- תוכניות פעולה רשמיות המתוות הגנות ספציפיות כדי לטפל בחששות בנוגע לאי-תלות.
- תיעוד של שירותי הבטחה שעל ספקים פנימיים או חיצוניים אחרים לספק, כהגנה לאי-תלות.

עיקרון 8 פיקוח של מועצת המנהלים (הדירקטוריון)

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

פיקוח מועצת המנהלים חיוני על מנת להבטיח את האפקטיביות הכוללת של פונקציית הביקורת הפנימית. השגת עיקרון זה דורשת תקשורת הדדית ושיתוף פעולה בין מועצת המנהלים ובין המבקר הפנימי הראשי, וכמו כן את תמיכת מועצת המנהלים בכך שהיא מוודאה 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 הערכת ושיפור האיכות, לרבות סקירה ישירה של מועצת המנהלים לגבי תוצאות הערכת האיכות החיצונית.

תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לפעול בהדדיות עם פונקציית הביקורת הפנימית על מנת להבין את האפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה של הארגון.

פיקוח מועצת המנהלים חייב לכלול תקשורת שוטפת עם המבקר הפנימי הראשי, כדי לוודא שפונקציית הביקורת הפנימית מממשת את מנדט הביקורת הפנימית. מועצת המנהלים חייבת לתקשר את נקודת המבט שלה על האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון, על מנת לסייע למבקר הפנימי הראשי בקביעת סדר העדיפויות של הביקורת הפנימית.

מועצת המנהלים חייבת לקבוע ציפיות עבור:

- תדירות התקשורת עם המבקר הפנימי הראשי.

- התבחינים (הקריטריונים) לקביעת הנושאים שיש להעלות לדרג מועצת המנהלים, כגון סיכונים משמעותיים או מהותיים החורגים מהסובלנות של מועצת המנהלים לסיכונים.
- התהליך להעלאת דרג התקשורת מההנהלה למועצת המנהלים.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לספק למועצת המנהלים את המידע הנדרש, כדי לנהל את תחומי האחריות הפיקוחיים שלה. בנוסף לתקשורת לגבי המנדט ואי התלות של הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את התוצאות של שירותי הביקורת הפנימית, כולל מסקנות, הבטחה, ייעוץ ותובנות, על מנת לסייע למועצת המנהלים במימוש תחומי האחריות שלה (ראה גם תקן 11.3 תקשורת תוצרי הביקורת).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

ראוי כי תדירות התקשורת בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי תביא בחשבון את הצורך לתקשורת במועד המתאים לגבי נושאים משמעותיים. ראוי כי מועצת המנהלים תתקשר את נקודת המבט והציפיות שלה בנוגע להבנה ופיקוח - לא רק לגבי ניהול הסיכונים הפיננסיים אלא גם לגבי טווח רחב של ממשל תאגידי לא-פיננסי וחששות בנוגע לניהול של סיכונים, כולל יוזמות אסטרטגיות, אבטחת סייבר, בריאות ובטיחות, קיימות, חוסן עסקי ומוניטין. על מנת לזהות את הנושאים, אותם מצפה מועצת המנהלים שהמבקר הפנימי הראשי יעלה לדרג שמעל להנהלה הבכירה, מועצת המנהלים רשאית לקבוע תבחינים (קריטריונים) לגבי משמעותיות או מהותיות החורגים מהסובלנות לסיכון של מועצת המנהלים. ראוי כי התבחינים יתייחסו לתהליך שהמבקר הפנימי הראשי יפעל על פיו כדי להעלות את רמת התקשורת מההנהלה למועצת המנהלים.

בדרך כלל, ישיבות מועצת מנהלים רשמיות יאפשרו תקשורת רשמית לפחות מדי רבעון. בנוסף, לעתים קרובות, המבקר הפנימי הראשי וחברי מועצת המנהלים מתקשרים, כנדרש, באופן בלתי רשמי בין ישיבות. באמצעות דיונים עם המבקר הפנימי הראשי ועם ההנהלה הבכירה, ראוי כי מועצת המנהלים תשיג ביטחון סביר כי המידע המדווח על ידי המבקר הפנימי הראשי לא הוגבל או הותאם על ידי ההנהלה הבכירה, באופן אשר משנה את משמעות המידע או אשר מפחית מהשפעת הדיווח.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

על מנת לספק למועצת המנהלים תקשורת במועד, המבקר הפנימי הראשי רשאי להשתמש במגוון שיטות, כגון דיווחים ומצגות בכתב ובעל פה, פגישות רשמיות ודיונים בלתי רשמיים. המבקר הפנימי הראשי רשאי לתעד באופן רשמי את ציפיות מועצת המנהלים, במדיניות ובנהלים. מידי תקופה, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יוודא עם מועצת המנהלים כי התדירות, האופי והתוכן של התקשורת והדיווח תואמים לציפיות מועצת המנהלים ומסייעים למועצת המנהלים במימוש תחומי האחריות הפיקוחיים שלה.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום ופרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, המתעדים את אופי ותדירות הדיונים עם המבקר הפנימי הראשי.
- מצגות שהציג המבקר הפנימי הראשי למועצת המנהלים.
- תקשורת ודיווח של הביקורת פנימית לחברי מועצת המנהלים.
- תבחינים (קריטריונים) לזיהוי נושאים אשר יובאו לתשומת הלב של מועצת המנהלים ונהלים לתקשורת ביחס לנושאים כאמור, דבר הידוע גם בשם "מטריצת הסלמה (אסקלציה)".

- מסמך המציג כיצד התקשורת מהמבקר הפנימי הראשי תומכת בציפיות מועצת המנהלים, כמצוין בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.

תקן 8.2 משאבים

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לוודא שלפונקציית הביקורת הפנימית יש משאבים מספיקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

לפחות פעם בשנה, מועצת המנהלים חייבת לשאול את המבקר הפנימי הראשי - האם משאבי הביקורת הפנימית מספיקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית. מועצת המנהלים חייבת לשקול את ההשלכה כתוצאה מהשפעת משאבים בלתי מספיקים על המנדט והתוכנית. אם נקבע כי המשאבים אינם מספיקים, מועצת המנהלים חייבת ליידע את ההנהלה הבכירה בנושא, ועל ההשלכה האפשרית על תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ולתמוך בהקצאת המשאבים הנדרשים.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב להציע אסטרטגיה להשגת משאבים מספיקים והוא חייב ליידע את מועצת המנהלים כאשר משאבי הביקורת הפנימית אינם מספיקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

בנוסף לכך שאחת לשנה, מועצת המנהלים תכלול בסדר היום שלה דיון בשאלה - האם משאבי הביקורת הפנימית מספיקים, ראוי כי מועצת המנהלים תדרוש לסקור מסמכים הקשורים לאסטרטגיית המשאבים של המבקר הפנימי הראשי, ותנתח את הקשר בין משאבי פונקציית הביקורת הפנימית לבין יכולתה לממש את המנדט שלה ולעמוד בתוכנית העבודה שלה. ראוי כי מועצת המנהלים תישם תהליך לייעוץ או למתן משוב להנהלה הבכירה, אשר יסייע ויתמוך במבקר הפנימי הראשי בקבלת משאבים מספיקים.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבצע הערכה תקופתית - האם משאבי הביקורת הפנימית מספיקים על מנת לממש את מנדט הביקורת הפנימית ולעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ויידע במועד את מועצת המנהלים - על כל חשש בתחום המשאבים. על מנת לנתח - האם מספיקים המשאבים הפיננסיים, משאבי האנוש והמשאבים הטכנולוגיים, אשר נדרשים כדי לממש את המנדט ולעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבצע ניתוח פער בין "מצאי" המשאבים בפונקציית הביקורת הפנימית ובין אלה הנדרשים כדי לבצע שירותי ביקורת פנימית (ראה גם עיקרון 10 ניהול משאבים). ראוי כי האסטרטגיה של המבקר הפנימי הראשי תכלול הצגת תוכנית משאבים, אשר יכולה לכלול בקשת תקציב, ותיקח בחשבון אפשרויות לציוות פונקציית הביקורת הפנימית וכמו כן שימוש בטכנולוגיה כדי לבצע את שירותי הביקורת הפנימית. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבצע ניתוח עלות-תועלת של הגישות השונות, לצורך הצגתו למועצת המנהלים.

פרקטיקות משותפות

למרות שלפחות פעם בשנה נדרש שיתקיים דיון ביחס למשאבים, בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי, קיום דיון רבעוני הינו פרקטיקה מובילה. ראוי כי כחלק מהדיון, יישקלו האפשרויות להשגת הכיסוי הרצוי של

הביקורת הפנימית, לרבות שימוש במיקור חוץ או במבקרים אורחים, וכן יישום טכנולוגיות על מנת לשפר את היעילות והאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית.

המגזר הציבורי

במגזר הציבורי, ייתכן כי למועצת המנהלים לא תהיה סמכות להקצות משאבים לפונקציית הביקורת הפנימית, בשל חוקים, חיקוקים או מבנה הממשל התאגידי. בנוסף, ייתכן שתקציבים יאושרו בדרג או בזרוע אחרת של הממשלה, כגון הפרלמנט או הגוף המחוקק, במיוחד בממשלות של מדינה (פדרלית) או פרובינציה, היכן שהגוף המחוקק מאשר את תקציבה של כל סוכנות ממשלתית. למרות זאת, המבקר הפנימי הראשי חייב ליידע את מועצת המנהלים על כל מגבלה במשאבים, כך שמועצת המנהלים תוכל לספק משוב להנהלה הבכירה או לרשות המתקצבת הרלוונטית, בנוגע לצורך במשאבים מספיקים למימוש מנדט הביקורת הפנימית ולעמידה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום, פרוטוקולים משיבות ותקשורת בין המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים ו/או ההנהלה הבכירה, אשר מתעדים דיונים לגבי היות משאבי הביקורת הפנימית מספיקים.
- תכניות משאבים של הביקורת הפנימית המעידות על היות המשאבים מספיקים כדי לעמוד בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- בקשות תקציב הנוגעות למשאבים של ביקורת פנימית.
- תיעוד של ניתוח פערים בין תוכנית עבודת הביקורת הפנימית והמשאבים הידועים.
- תיעוד אסטרטגיית המשאבים של המבקר הפנימי הראשי.

תקן 8.3 איכות

דרישות

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לוודא כי המבקר הפנימי הראשי מפתח, מיישם ושומר על תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות.

תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות מיועדת להעריך - האם פונקציית הביקורת הפנימית עומדת בדרישות התקנים ומשיגה את יעדי הביצוע שלה. בנוסף, התוכנית מיועדת להבטיח כי פונקציית הביקורת הפנימית שואפת לשיפור מתמיד.

התוכנית חייבת לכלול שני סוגים של הערכות:

- הערכות חיצוניות (ראה תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית).
 - הערכות פנימיות (ראה תקן 12.1 הערכת איכות פנימית).
- לפחות פעם בשנה, מועצת המנהלים חייבת לאשר את יעדי הביצוע של הביקורת הפנימית (ראה תקן 12.2 מדידת ביצועים).

מועצת המנהלים חייבת לקיים או להשתתף יחד עם ההנהלה הבכירה בהערכה שנתית של ביצועי המבקר הפנימי הראשי. הערכה כאמור כוללת:

- סקירת יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית, כולל העמידה שלה בדרישות התקנים ובכל תקנה/רגולציה נוספת, יכולתה לעמוד במנדט הביקורת הפנימית, והתקדמותה לקראת השלמת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- התייחסות לתוצאות התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- קביעת מידת העמידה ביעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית.

- סקירה ותרומה (משוב) להערכת ביצועי המבקר הפנימי הראשי על ידי הארגון.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח, ליישם ולתחזק תוכנית להבטחה ושיפור האיכות, אשר מכסה את כל ההיבטים של פונקציית הביקורת הפנימית. לפחות פעם בשנה, המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את תוצאות הערכת האיכות הפנימית למועצת המנהלים. תקשורת כאמור כוללת:

- עמידה בדרישות התקנים ועמידה ביעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית.
- תכניות לטיפול בליקויים של פונקציית הביקורת הפנימית והזדמנויות לשיפור.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

פרקטיקות מועצת המנהלים

ראוי כי ההערכה השנתית של ביצועי המבקר הפנימי הראשי על ידי מועצת המנהלים תכלול:

- רמת התרומה לשיפור תהליכי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקרה.
- פריון (פרודוקטיביות) מוגבר של צוות הביקורת הפנימית.
- יעילות מוגברת מבחינת עלות-תועלת של תהליך הביקורת הפנימית.
- תכנון ופיקוח נאותים על מטלות ביקורת.
- אפקטיביות בבניית מערכות יחסים מקצועיים ובמענה על הצרכים של מחזיקי עניין.

ראוי כי הערכת מועצת המנהלים תכלול מדדים איכותניים וכמותיים. ראוי כי מדדי ביצועים יהיו ספציפיים לארגון ובעלי משמעות לפונקציית הביקורת הפנימית.

פרקטיקות של המבקר הפנימי הראשי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יוודא כי מועצת המנהלים מקבלת את המידע הנדרש על מנת לקיים פיקוח על התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית, כולל:

- ההיקף, התדירות והתוצאות של הערכות איכות פנימיות וחיצוניות המבוצעות בהנחיית או בסיוע המבקר הפנימי הראשי.
- תכניות פעולה אשר מתייחסות להזדמנויות לשיפור. ראוי כי כל פעולה כאמור תהיה מוסכמת עם מועצת המנהלים.
- התקדמות לקראת השלמת הפעולות המוסכמות.

המגזר הציבורי

ראוי כי התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות תכלול ציות לכל חוק או תקנה/רגולציה החלים על פונקציית הביקורת הפנימית בתחום השיפוט בו פועל הארגון.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- סדרי יום ופרוטוקולים משיבות מועצת המנהלים, אשר מתעדים דיונים עם המבקר הפנימי הראשי לגבי התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.

- מצגות ותקשורת אחרת של המבקר הפנימי הראשי, אשר מכסות את תוצאות הערכות האיכות ואת המצב של תכניות הפעולה לטיפול בכל הזדמנות לשיפור.
- פרוטוקולים משיבות מועצת המנהלים או תיעוד אחר המעידים על כך שמועצת המנהלים סקרה את ותרמה (משוב) להערכת הביצועים של המבקר הפנימי הראשי.

תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית

דרישות

- מועצת המנהלים חייבת להבטיח קיום הערכת איכות חיצונית של פונקציית הביקורת הפנימית, לפחות מדי חמש שנים.
- הערכת האיכות החיצונית חייבת להתבצע על ידי מעריך או צוות הערכה בלתי-תלוי, בעל כישורים בפרקטיקה המקצועית של הביקורת הפנימית וכן בתהליך הערכת האיכות. על מנת לשמור על אי-תלות, המעריך או צוות ההערכה חייבים להיות חיצוניים לארגון, ולא להוות עובדים או להיות באופן אחר בשליטת או חלק מהארגון בו פועלת פונקציית הביקורת הפנימית. מעריכים וצוותי הערכה בלתי תלויים והארגונים שלהם חייבים להיות חופשיים מניגוד עניינים ממשי, פוטנציאלי או למראית עין, אשר עלול לפגוע באובייקטיביות שלהם.
- הערכת האיכות החיצונית דורשת סקירה מקיפה של נאותות הנושאים הבאים ביחס לפונקציית הביקורת הפנימית:
- המנדט, כתב האמנה (צ'רטר), האסטרטגיה, המתודולוגיות, התהליכים, ניהול הסיכונים ותוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
 - עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
 - תבחינים (קריטריונים) ומדדים לביצוע, וכן תוצאות של הערכות.
 - יכולות, כולל שימוש מספיק בכלים ובטכניקות ומיקוד בשיפור התהליך.
 - השתלבות בתהליך הממשל התאגידי של הארגון, כולל מערכת היחסים המקצועיים בין ובקרב המעורבים בתהליך.
 - תרומה לממשל התאגידי, לניהול הסיכונים ולתהליכי הבקרה של הארגון.
 - תרומה לשיפור הפעילויות והיכולות של הארגון להשגת יעדיו.
 - האפקטיביות והיעילות בעמידה בציפיות שכוננו מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה ומחזיקי העניין.
- הערכות איכות חיצונית מבוצעות בשתי דרכים: הערכה חיצונית המבוצעת על ידי צד שלישי בלתי-תלוי או הערכה עצמית עם אימות בלתי-תלוי.

תחומי האחריות של מועצת המנהלים

מועצת המנהלים חייבת לקבוע את היקף הערכת האיכות החיצונית ואת תדירותה. בהגדרת ההיקף, מועצת המנהלים חייבת לשקול את תחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית והמבקר הפנימי הראשי, כפי שהם

מפורטים בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, ודרישות רגולטוריות אשר יכולות להשפיע על פונקציית הביקורת הפנימית.

מועצת המנהלים חייבת לסקור ולאשר את תוכנית המבקר הפנימי הראשי לביצוע הערכת איכות חיצונית. אישור כאמור חייב לכלול, כדרישה מינימלית, את הדברים הבאים:

- היקף ותדירות הערכות האיכות החיצונית.
- היכולות ואי התלות של המעריך החיצוני, צוות ההערכה או האדם שנבחר לתקף הערכה עצמית.
- הרציונל לביצוע הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי, במקום הערכה חיצונית המבוצעת על-ידי צד שלישי בלתי-תלוי.

מועצת המנהלים חייבת לקבל, ישירות מהמעריך, את התוצאות המלאות של הערכת האיכות החיצונית או ההערכה העצמית עם תיקוף בלתי-תלוי. מועצת המנהלים חייבת לסקור ולאשר את תוכנית הפעולה של המבקר הפנימי הראשי על מנת לטפל בליקויים שזוהו ובהזדמנויות לשיפור. בנוסף, מועצת המנהלים חייבת לאשר לוח זמנים להשלמת תכניות הפעולה ולעקוב אחר התקדמות המבקר הפנימי הראשי בעניין זה.

תחומי האחריות של המבקר הפנימי הראשי

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית לביצוע הערכת איכות חיצונית, ולקבל את אישור מועצת המנהלים. ההערכה החיצונית חייבת להתבצע על ידי מעריך או צוות הערכה מוסמך ובלתי תלוי, מחוץ לארגון. בבחירת המעריך, צוות ההערכה או האדם הבלתי תלוי אשר יתקף הערכה עצמית, המבקר הפנימי הראשי חייב להבטיח עמידה בקריטריונים הבאים. על מנת להיות כשיר, המעריך הבלתי תלוי או צוות ההערכה חייבים להציג ראיות לדברים הבאים:

- ניסיון וידע של התקנים ושל פרקטיקות מובילות של ביקורת פנימית.
- ניסיון כמבקר פנימי ראשי או דרגה בכירה שוות ערך של ניהול ביקורת פנימית.
- ניסיון קודם בביצוע הערכות איכות חיצונית.
- השלמת הכשרה של הערכת איכות חיצונית, המוכרת על ידי לשכת המבקרים הפנימיים IIA.
- לפחות אדם אחד בצוות המחזיק בתעודת מבקר פנימי מוסמך (CIA) בתוקף.
- ראיות להיעדר ניגוד עניינים, בפועל או למראית עין.

הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי

ניתן לעמוד בדרישות להערכת איכות חיצונית, באופן תקופתי, באמצעות הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי. אולם, הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי אינה מחליפה לחלוטין את הדרישה שפונקציית הביקורת הפנימית תערך הערכות איכות חיצונית. ניתן להחליף את ההערכה העצמית בהערכת איכות חיצונית פעם בעשר שנים.

ההערכה העצמית מתבצעת בדרך כלל על-ידי פונקציית הביקורת הפנימית, ואז מתוקפת על ידי מעריך חיצוני מוסמך ובלתי-תלוי. הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי מוגבלת יותר בהיקפה, וכוללת:

- תהליך הערכה עצמית מקיף ומתועד לחלוטין, אשר מחקה את תהליך הערכת האיכות החיצונית במובנים של הערכת העמידה בדרישות התקנים מצד פונקציית הביקורת הפנימית.

- תיקוף הממצאים בשטח על-ידי מעריך איכות חיצוני מוסמך ובלתי-תלוי. התיקוף הבלתי-תלוי חייב לקבוע כי ההערכה העצמית נערכה באופן שלם ומדויק.
- שיקולים של קביעת מדדי השוואה (בנצ'מרק), פרקטיקות מובילות וראיונות עם מחזיקי עניין מרכזיים, כגון חברי מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה וההנהלה התפעולית.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

המבקר הפנימי הראשי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לפגיעות אפשריות באי-התלות של מעריכים. דוגמאות לפגיעות אפשריות כוללות יחסים בעבר, בהווה או בעתיד עם הארגון, כוח האדם שלו או פונקציית הביקורת הפנימית שלו (לדוגמה, ביקורת חיצונית של דוחות כספיים, סיוע לפונקציית הביקורת הפנימית, מערכות יחסים אישיות, השתתפות בעבר או בעתיד בהערכות איכות פנימיות, או שירותי ייעוץ בממשל תאגידי, ניהול סיכונים, דיווח פיננסי, בקרה פנימית או תחומים קשורים אחרים).

אם מעריך פוטנציאלי הוא עובד לשעבר של הארגון, ראוי לקחת בחשבון את משך התקופה לאורכה היה המעריך בלתי-תלוי.

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

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

פרקטיקות משותפות

ראוי כי מועצת המנהלים תבין את תהליכי פונקציית הביקורת הפנימית להבטחת איכות ועמידה בדרישות התקנים, כולל התהליך הקשור להערכות איכות חיצוניות.

התקנים דורשים כי פונקציית הביקורת הפנימית תעבור הערכת איכות חיצונית, לפחות פעם בחמש שנים. אולם, מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי רשאים לקבוע כי ראוי לבצע הערכה חיצונית בתדירות גבוהה יותר. ישנן מספר סיבות לשקול סקירה תכופה יותר, כולל שינויים בהנהגה (לדוגמה, ההנהלה הבכירה או המבקר הפנימי הראשי), שינויים משמעותיים במדיניות או בנהלים של הביקורת הפנימית, מיזוג של שני גופי ביקורת פנימית או יותר לפונקציית ביקורת פנימית אחת, או תחלופת צוות משמעותית. בנוסף, ארגונים מסוימים, כגון אלה בתעשיות הכפופות לאסדרה רבה או אלה אשר משרתים את הציבור ישירות, יכולים להעדיף, או להידרש, להגביר את תדירות או היקף הערכות האיכות החיצוניות.

מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי משתפים פעולה בדרך כלל על מנת לקבוע אם נדרשת התאמה כאמור.

במקום להתקשר עם ספק שירותים לביצוע הערכת איכות חיצונית, ארגון רשאי להפחית עלויות באמצעות עבודה עם שני ארגונים או יותר, באותה התעשייה או באותו אזור גיאוגרפי, על מנת לבצע סדרת הערכות. על מנת להשיג את אי-התלות הנדרשת, שני הארגונים אינם יכולים להעריך זה את זה ישירות. אולם, קבוצה של שלושה ארגונים (או יותר) רשאית לכרות הסכם לפיו, לדוגמה, ישות א' תעריך את ישות ב', ישות ב' תעריך את ישות ג', וישות ג' תעריך את ישות א'.

כישורים מקצועיים ויכולות של מעריכים חיצוניים

בנוסף לכישורים המקצועיים הנדרשים ולקריטריונים לאי-תלות המצוינים בתקנים, הפרקטיקה המועדפת היא שראש צוות הערכת האיכות החיצונית יהיה בעל הסמכת מבקר פנימי מוסמך (CIA).

המגזר הציבורי

ראוי כי הערכת איכות חיצונית של פונקציית ביקורת פנימית במגזר הציבורי תכלול חברי צוות בעלי ידע בפעילויות במגזר הציבורי ובמבני ממשל(ה).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- דוח הערכת איכות חיצונית רשמי, שהוכן 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.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן תוכנית המבקר הפנימי הראשי לביצוע הערכת איכות חיצונית נדונה ואושרה על ידי מועצת המנהלים.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן הכישורים המקצועיים ואי-התלות של מעריך האיכות החיצוני נדונו ואושרו.
- הסיבות המתועדות של המבקר הפנימי הראשי לביצוע הערכה עצמית עם תיקוף בלתי-תלוי.

נושא ד' ניהול פונקציית הביקורת הפנימית

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 ותקשורת עם מחזיקי עניין כדי לספק הבטחה וייעוץ אובייקטיביים ולהבטיח ולשפר את ביצועי הפונקציה.

מצופה מהאדם האחראי לניהול פונקציית הביקורת הפנימית 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. לדוגמה, למבקר הפנימי הראשי יכול להיות שם תפקיד כגון "המבקר הכללי", "ראש הביקורת הפנימית", "מבקר פנימי ראשי", "מנהל הביקורת הפנימית" או "המפקח הכללי". המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל תחומי אחריות לאנשי מקצוע מוסמכים אחרים בפונקציית הביקורת הפנימית, אך האחריות היסודית שלו נשמרת.

יחסי הדיווח הישיר בין מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי מאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית למלא את המנדט שלה (ראה 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 לוודא שפונקציית הביקורת הפנימית מממשת את המנדט שלה ובעלת מעמד (מיקום היררכי בארגון) לשם הצלחה לטווח הארוך.

תכנון אסטרטגי דורש מהמבקר הפנימי הראשי להבין את המנדט של הביקורת הפנימית ואת תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון. אסטרטגיית הביקורת הפנימית מבטיחה כי לפונקציה יש משאבים מספיקים והיא בעלת מעמד (מיקום היררכי בארגון) התומך בהצלחת הארגון. כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית מתעד את המנדט של הביקורת הפנימית, ההיקף וסדר העדיפויות של שירותי הביקורת הפנימית, והתנאים אשר תומכים ביכולתה של הפונקציה למלא את המנדט. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי יוצר ומיישם מתודולוגיות כדי להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית, ותוכנית עבודת הביקורת פנימית כדי לממש את האסטרטגיה.

תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקורות

דרישות

כדי לפתח אסטרטגיה, כתב האמנה (צ'רטר) ותוכנית עבודת ביקורת פנימית אפקטיביים, המבקר הפנימי הראשי חייב להבין את תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה 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.
- מבטיח ניהול ביצועים אפקטיבי ואחריותיות.
- בונה את פונקציות הניהול והתפעול שלו.
- מתקשר מידע לגבי סיכונים ובקורות ברחבי הארגון.
- מבטיח תיאום של פעילויות ותקשורת בין מועצת המנהלים, ספקים פנימיים וחיצוניים של שירותי הבטחה, וההנהלה.

כדי להבין את ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה, 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.
- הגנה על נכסים.
- עמידה בדרישות חוקים ותקנות/רגולציות.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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

הבנת תהליכי הממשל התאגידי

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לעקרונות מובילים של ממשל תאגידי, למסגרות ומודלים בין-לאומיים מקובלים של ממשל תאגידי ולהנחיות מקצועיות ספציפיות לתעשייה ולמגזר בהם פועל הארגון. על בסיס ידע זה, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יזהה - האם אחד מאלה יושם בארגון, וראוי כי הוא 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 והרגולטוריות החלות על הארגון.

המבקר הפנימי הראשי יכול לסקור את כתבי האמנה של מועצת המנהלים והוועדות, ואת סדרי היום והפרוטוקולים משיבותיהן, כדי להשיג תובנות נוספות לגבי התפקיד של מועצת המנהלים בממשל התאגידי של הארגון, במיוחד ביחס לקבלת החלטות אסטרטגיות ותפעוליות.

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

הבנת תהליכי ניהול סיכונים

ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבין עקרונות, מסגרות ומודלים בין-לאומיים מקובלים של ניהול סיכונים, והנחיות מקצועיות ספציפיות לתעשייה ולמגזר בהם פועל הארגון. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יאסוף מידע כדי להעריך את הבשלות של תהליכי ניהול הסיכונים של הארגון, כולל זיהוי - האם הארגון הגדיר את התיאבון לסיכון שלו

ויישם אסטרטגיה ו/או מסגרת לניהול סיכונים. דיונים עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים מסייעים למבקר הפנימי הראשי בהבנת נקודת המבט וסדרי העדיפויות שלהם בנוגע לניהול הסיכונים של הארגון.

כדי לאסוף מידע, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יסקור סקרי סיכונים שהושלמו לאחרונה ופרסומים שהופצו על-ידי ההנהלה הבכירה והתפעולית, האחראים לניהול הסיכונים, מבקרים חיצוניים, רגולטורים, וספקי שירותי הבטחה פנימיים וחיצוניים אחרים.

הבנת תהליכי בקרה

ראוי כי המבקר 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 המשמעותיות היחסית של סיכונים.
 - להבין את הבקורות המרכזיות בתהליכים ארגוניים.
 - להבין אילו בקורות נסקרו לצורך בחינת התאמתן לתכנון ונחשבות לפועלות כמצופה.
- הבנה מעמיקה של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון מאפשרת למבקר הפנימי הראשי לזהות ולתעדף הזדמנויות למתן שירותי ביקורת פנימית, אשר יכולים להגביר את הצלחת הארגון. ההזדמנויות שזוהו מהוות בסיס לאסטרטגיית ולתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מסגרות ותהליכים מתועדים בהם משתמש הארגון לצורך ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ו/או בקורות.
- הצהרת תיאבון לסיכון.
- סדרי יום ופרוטוקולים משיבות מועצת המנהלים, המעידים על שהתקיימו דיונים לגבי תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון, לרבות האסטרטגיות, הגישות והפיקוח על כל אחד מאלה.
- כתבי האמנה של מועצת המנהלים והוועדות.
- פרוטוקולים משיבות או הערות מדיונים עם האנשים בארגון שהינם בעלי תפקידים בממשל תאגידי ובניהול סיכונים.
- חוקים, תקנות/רגולציות ודרישות נוספות של ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות.
- הודעות/עדכונים שהתקבלו מרגולטורים.
- אסטרטגיות עסקיות ותכניות עסקיות.
- מטריצת סיכונים ובקורות כלל-ארגונית.

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 ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים ומחזיקי עניין מרכזיים אחרים.

אסטרטגיית הביקורת הפנימית חייבת לכלול חזון, יעדים אסטרטגיים ויזמות תומכות עבור פונקציית הביקורת הפנימית.

לפחות מדי שנה, המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור את אסטרטגיית הביקורת הפנימית יחד עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

אסטרטגיית ביקורת פנימית מסייעת להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית לשם מימוש המנדט שלה. כדי לפתח את החזון והיעדים האסטרטגיים של אסטרטגיית הביקורת הפנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יחל בהתייחסות לאסטרטגיית הארגון ויעדיו ולציפיות ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים. המבקר הפנימי הראשי רשאי גם לשקול את סוגי השירותים שיש לבצע ואת הציפיות של מחזיקי עניין אחרים להם מספקת פונקציית הביקורת הפנימית שירותים, כמוסכם במנדט של הביקורת הפנימית. בנוסף למילוי הדרישה לסקור את אסטרטגיית הביקורת הפנימית יחד עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים (לפחות מדי שנה), המבקר הפנימי הראשי יכול לבקש אישור ממועצת המנהלים.

החזון מתאר את המצב העתידי הרצוי, של פונקציית הביקורת הפנימית, לדוגמה- בשלוש עד חמש השנים הבאות, ומכווין כדי לסייע לפונקציה לממש את המנדט שלה. החזון מיועד גם להוות השראה ולעודד את המבקרים הפנימיים ואת הפונקציה להמשיך ולהשתפר. היעדים האסטרטגיים מגדירים מטרות בנות ביצוע לשם השגת החזון. היוזמות התומכות מתוות טקטיקות וצעדים ספציפיים יותר להשגת כל יעד אסטרטגי.

גישה אחת לפיתוח אסטרטגיה היא לזהות ולנתח את החוזקות, החולשות, ההזדמנויות והאיומים (SWOT) של פונקציית הביקורת הפנימית - יישום שנועד לקבוע דרכים לשיפור הפונקציה. גישה נוספת היא ביצוע ניתוח פערם בין המצב הנוכחי והמצב הרצוי של פונקציית הביקורת הפנימית.

ראוי כי היוזמות התומכות באסטרטגיה יכללו:

- הזדמנויות שיסייעו למבקרים פנימיים לפתח את היכולות שלהם.
- אימוץ 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 כי אסטרטגיית הביקורת הפנימית תותאם בכל מקרה של שינוי ביעדים האסטרטגיים של הארגון או בציפיות של מחזיקי העניין. גורמים אשר יכולים לדרוש סקירה תקופה יותר של אסטרטגיית הביקורת הפנימית כוללים:
- שינויים באסטרטגיה הארגונית או בבשלות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון.
- שינויים במדיניות ובנוהלי הארגון או בחוקים ובתקנות/רגולציות החלים על הארגון.
- שינויים בהנהלה הבכירה, חברי מועצת המנהלים או המבקר הפנימי הראשי.
- תוצאות של הערכות פנימיות וחיזויות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל תחומי אחריות ספציפיים הקשורים ליעדים האסטרטגיים וליוזמות חברי פונקציית הביקורת הפנימית. בנוסף, המבקר הפנימי הראשי רשאי לתכנן לוח זמנים ליישום וכן מדדי ביצוע מרכזיים (KPIs) ותהליך הערכה-עצמית, כדי למדוד - האם האסטרטגיה מושגת. ראוי שהסקירה השנתית של אסטרטגיית הביקורת הפנימית, תכלול דיון בהתקדמות פונקציית הביקורת הפנימית ביוזמות כאמור.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

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

תקן 9.3 כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולתחזק כתב האמנה (צ'רטר) של ביקורת פנימית, אשר מפרט, כדרישה מינימלית לפונקציית הביקורת הפנימית, כדלהלן:

- תכלית הביקורת הפנימית.
 - מחויבות לציית לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
 - המנדט ואחריות מועצת המנהלים לתמוך בפונקציית הביקורת הפנימית.
 - מעמד (דרג) ארגוני ויחסי דיווח.
 - תחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית, לרבות היקף וסוגי השירותים שיש לספק.
 - מחויבות להבטחת ולשיפור האיכות.
- אם ההבטחה מסופקת לצדדים מחוץ לארגון, אופייה של הבטחה חייב גם להיות מוגדר בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי חייב לדון בכתב האמנה (צ'רטר) עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, ולקבל את אישור מועצת המנהלים. מידי תקופה, המבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים חייבים לסקור את כתב האמנה (צ'רטר). אם נדרשים שינויים, המבקר הפנימי הראשי חייב לבקש את אישור מועצת המנהלים לכתב האמנה (צ'רטר) המתוקן (ראה גם תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

למרות שכתבי האמנה של ביקורת פנימית יכולים להשתנות מארגון לארגון, בדרך כלל כתב האמנה כולל את הנושאים הבאים:

- מבוא - מציין את תכלית הביקורת הפנימית ואת מחויבות פונקציית הביקורת הפנימית לאתיקה ולמקצועיות, לעמידה בדרישות התקנים ולציות לחוקים ולתקנות/רגולציות הרלוונטיים (ראה נושאים א' ו-ב').
- מנדט - מציין את הסמכות, התפקידים ותחומי האחריות של פונקציית הביקורת הפנימית ושל המבקר הפנימי הראשי, כפי שאושרו על ידי מועצת המנהלים (ראה תקן 6.1 מנדט הביקורת הפנימית).
- מיקום (דרג) בארגון ויחסי דיווח - מתעד את יחסי הדיווח של המבקר הפנימי הראשי ואת המעמד (דרג) בארגון של פונקציית הביקורת הפנימית, אשר ביחד מאפשרים אי-תלות ארגונית (ראה תקנים 7.1 אי תלות ארגונית ו-7.2 המבקר הפנימי הראשי - תפקידיו, תחומי האחריות שלו וכישורים מקצועיים). ראוי כי פרק זה יגדיר את המונחים "מועצת המנהלים" ו-"ההנהלה הבכירה" לצורך הבהרת יחסי הדיווח של פונקציית הביקורת הפנימית, וראוי כי הוא יציין את האחריות של מועצת המנהלים לתמוך ולפקח על פונקציית הביקורת הפנימית (ראה גם עיקרון 6 הסמכה מטעם מועצת המנהלים (הדירקטוריון) ועיקרון 8 פיקוח של מועצת המנהלים (הדירקטוריון), ותקנים רלוונטיים). ייתכן גם שהפרק יתאר תחומי אחריות אדמיניסטרטיביים, כגון זרימת מידע תומך בתוך הארגון ואישור משאבי כוח האדם והתקציבים של פונקציית הביקורת הפנימית.
- הגנות לאובייקטיביות ולאי-תלות - מתאר את ההגנות שיש ליישם במקרה של פגיעות (ראה גם תקן 2.2 הגנה על האובייקטיביות ותקן 7.3 שמירה על אי תלות).
- תחומי אחריות - מתאר את היקף ואת סוגי שירותי הביקורת הפנימית שיש לספק, ומפרטים לתקשור עם ההנהלה הבכירה ועם מועצת המנהלים. ראוי לזהות את כל תחומי האחריות למתן הבטחה וייעוץ לגבי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ותהליכי בקרה (לדוגמה, מתן הדרכה, מעקב אחרי דוחות לגבי הפרות אתיקה, ביצוע חקירות הונאה ועוד).

- הבטחת ושיפור איכות - מתאר את הציפיות לפיתוח ושמירה על הערכות פנימיות וחיצוניות של פונקציית הביקורת הפנימית ותקשור תוצאות ההערכות (ראה תקן 8.3 איכות, תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית ועיקרון 12 הגברת האיכות, והתקנים הקשורים לו).
- חתימות - מציין הסכמה בין המבקר הפנימי הראשי, נציג מוגדר של מועצת המנהלים והאדם לו מדווח המבקר הפנימי הראשי מבחינה אדמיניסטרטיבית. פרק זה כולל את התאריך, השמות והתפקידים של החתומים. לאחר שנוסח, יש לדון בכתב האמנה המוצע עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, כדי לוודא שהוא משקף במדויק את הבנתם ואת הציפיות שלהם מפונקציית הביקורת הפנימית. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יציג טיוטה סופית בישיבת מועצת מנהלים, לדיון ואישור.
- ראוי גם שהמבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים יסכימו לגבי התדירות לביצוע סקירה ואישור חוזר, כי הוראות כתב האמנה (צ'רט) עדיין מאפשרות לפונקציית הביקורת הפנימית להשיג את יעדיה. הפרקטיקה המובילה היא סקירת כתב האמנה (צ'רט) מדי שנה, התייחסות אליו כנדרש כאשר עולות שאלות לגבי המנדט של הביקורת הפנימית, ועדכון ככל שנדרש.

המגזר הציבורי

אם המנדט מפורט במסמך רלוונטי אחר, כגון חוק או תקנה/רגולציה, אז מסמך כאמור יכול לשמש ככתב האמנה (צ'רט).

יחסי הדיווח האדמיניסטרטיבי יכולים להיות ממוסדים על פי דין ויכולים להיות למועצת המנהלים בלבד ולא להנהלה.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, בהן נדון ואושר כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית.
- כתב האמנה (צ'רט) המאושר, המציין תאריך ואת שמות החתומים עליו ותפקידיהם.
- פרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים, הכוללים ראיות שהמבקר הפנימי הראשי סוקר, באופן תקופתי, את כתב האמנה (צ'רט) של הביקורת הפנימית, יחד עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

תקן 9.4 מתודולוגיות

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מתודולוגיות (מדיניות, תהליכים ונהלים) כדי להנחות את פונקציית הביקורת הפנימית למלא את המנדט שלה ולעמוד בדרישות התקנים.

המתודולוגיות חייבות להנחות את תהליכי ושירותי הביקורת הפנימית, כולל:

- הערכת סיכונים לארגון ככלל ולכל מטלת ביקורת.
- פיתוח תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- קביעת האיזון בין מטלות הבטחה וייעוץ.
- תיאום עם ספקי הבטחה פנימיים וחיצוניים.
- ניהול ספקי שירותים חיצוניים, כאשר נעשה בהם שימוש.
- הגנה על נתונים ומידע אשר למבקרים הפנימיים ישנה גישה אליהם.
- ביצוע מטלות ביקורת פנימית:
 - זיהוי מסגרות והנחיות מחייבות, כדי לתמוך בשיקולי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות - עבור הפעילות המבוקרת.
 - ניתוח תהליכים עסקיים ותיעדוף סיכונים לבדיקה.
 - בדיקת התכנון והפעולה של תהליכי בקרה.
 - קביעת סיבת השורש.

- השגת התייעוד והאישורים הנדרשים.
 - פיקוח על ביצוע ותייעוד מטלת הביקורת הפנימית.
 - קביעת המשמעותיות של ממצאי מטלת ביקורת ומסקנותיה.
 - תקשור תוצאות שירותי ביקורת פנימית.
 - שמירה ושחרור רשומות מטלות ביקורת ומידע אחר, בהתאם להנחיות הארגון ולכל דרישות רגולטוריות או אחרות.
 - מעקב אחר השלמת תוכניות הפעולה של ההנהלה.
 - הבטחת האיכות ושיפור פונקציית הביקורת הפנימית.
 - ביצוע שירותים נוספים שצוינו במנדט של הביקורת הפנימית.
 - המבקר הפנימי הראשי חייב להבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית מקבלת הדרכה על המתודולוגיות.
- המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך את האפקטיביות של המתודולוגיות ולעדכן אותן ככל שנדרש, כדי לשפר את פונקציית הביקורת הפנימית, ובתגובה לשינויים משמעותיים המשפיעים על הפונקציה.
- (ראה גם את התקנים של עיקרון 13 תכנן מטלות הביקורת באפקטיביות, עיקרון 14 ביצוע מטלת הביקורת ועיקרון 15 דיווח מסקנות מטלת הביקורת ומעקב (ניטור) אחרי יישום תוכנית הפעולה.)

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

הצורה, התוכן, רמת הפירוט ומידת התייעוד של המתודולוגיות יכולים להיות שונים בהתאם לגודל, למבנה ולבשלות של פונקציית הביקורת הפנימית ולמורכבות עבודתה. מתודולוגיות יכולות להתקיים כמסמכים פרטניים (כגון נוהל עבודה רגיל) או להיות מקובצים במדריך ביקורת פנימית, או משולבים בתוכנה לניהול ביקורת פנימית.

כדי לסייע בהבטחת ההצלחה של פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי ממסד מתודולוגיות שתואמות ותומכות בתקנים ומנחות את המבקרים הפנימיים בגישה מערכתית לביצוע תהליכי ביקורת פנימית וביצוע שירותים. מתודולוגיות של ביקורת פנימית מוסיפות על הסטנדרטים באמצעות מתן הוראות ותבחינים (קריטריונים) ספציפיים אשר מסייעים למבקרים פנימיים ביישום התקנים ובביצוע השירותים באופן איכותי. לדוגמה, כדי לסייע למבקרים פנימיים בהערכת ממצאים ומסקנות של מטלת ביקורת, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יפתח מתודולוגיה וסולם (קנה מידה) לדירוג, ניקוד או ציון אחר של משמעותיות ממצאים פרטניים של מטלת ביקורת והחשיבות של מסקנות מטלת ביקורת, על בסיס הבאה בחשבון של ממצאי הביקורת במצטבר (ראה גם תקן 14.3 הערכת הממצאים ותקן 14.5 פיתוח מסקנות מטלת ביקורת).

מתודולוגיות מסוימות דורשות פיתוח תהליך או שיטה. לדוגמה, המבקר הפנימי הראשי נדרש למסד תהליך כדי לנטר - האם ההנהלה יישמה פעולות כדי לטפל בממצאי מטלת ביקורת. מבקרים פנימיים משתמשים במתודולוגיה ובתהליך שמיסד המבקר הפנימי הראשי (ראה גם תקן 15.2 בחינת יישום תכניות הפעולה).

בנוסף, מתודולוגיות של ביקורת פנימית מתארות תהליכים ונהלים לתקשור, טיפול בעניינים תפעוליים וביצוע שירותים, בנוסף למטלות הבטחה, כפי שקובע המבקר הפנימי הראשי בהסכמה עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים. דוגמאות לשירותים כאמור כוללות מתן הדרכה, מעקב אחר דוחות על הפרות אתיקה, ביצוע חקירות על הונאה, וביצוע הערכות סביבה, בריאות ובטיחות. כאשר מצופה מפונקציית הביקורת הפנימית שתספק שירותים כאמור, המבקר הפנימי הראשי נדרש למסד מתודולוגיות ולהדריך מבקרים פנימיים בהתאם.

יש לסקור את האפקטיביות של מתודולוגיות הביקורת הפנימית במהלך הערכות האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית. שינויים אשר יכולים לדרוש מהמבקר הפנימי הראשי לעדכן את המתודולוגיות כוללים שינויים משמעותיים בהנחיות ובתקני הביקורת הפנימית המקצועיים, בדרישות חוקיות ורגולטוריות ובחידושים טכנולוגיים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תיעוד של תוכנה או תוכנה המשלבת מתודולוגיות.

- סדרי יום ופרוטוקולים משיבות, הודעות דוא"ל, הצהרות חתומות, תוכניות הדרכה או תיעוד דומה המעיד על תקשור לאנשי הביקורת הפנימית לגבי מתודולוגיות של ביקורת פנימית.
- תיעוד של עבודת הביקורת המציג את המתודולוגיות שפעלו לפיהן.

תקן 9.5 תכנית העבודה של הביקורת הפנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית עבודת ביקורת פנימית אשר תומכת בהשגת יעדי הארגון.

המבקר הפנימי הראשי חייב לבסס את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית על הערכה מתועדת של אסטרטגיות, יעדים וסיכונים הארגון. הערכה זו חייבת להיות מבוססת על משוב מההנהלה הבכירה וממועצת המנהלים, וכן על הבנה של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון. ההערכה חייבת להתבצע לפחות מדי שנה.

תוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבת:

- לשקול את אסטרטגיית הביקורת הפנימית ואת המגוון המלא של שירותי הביקורת הפנימית.
- לציין שירותי ביקורת פנימית אשר תומכים בהערכה ושיפור של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון.
- לשקול כיסוי של ממשל טכנולוגיות מידע, סיכון הונאה והאפקטיביות של תכניות הציות והאתיקה של הארגון.
- לזהות את המשאבים הפיננסיים, משאבי האנוש והמשאבים הטכנולוגיים הנדרשים.
- להיות דינמית ולהתעדכן במועד בתגובה לשינויים בעסקי הארגון, בסיכונים, בפעולות, בתוכניות, במערכות, בבקורות, ובתרבות הארגונית.
- המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולשנות את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית ככל שנדרש, ולתקשר במועד להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים על:
- ההשפעה של מגבלות כלשהן במשאבים על כיסוי הביקורת הפנימית.
- הרציונל בגינו לא נכללה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית - מטלת הבטחה בנושא או בפעילות בעלי סיכון 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 ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים - בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, לרבות בשינויי ביניים משמעותיים. שינויים משמעותיים בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית חייבים להיות מאושרים על ידי מועצת המנהלים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי כי התדירות ליצירת תוכנית עבודת ביקורת פנימית ולעדכונה תיקבע בהתבסס על גורמים הכוללים את המידה והתדירות של השינויים בארגון ובסביבת הסיכונים. תקן זה דורש השלמה של הערכת סיכונים לרוחב כל הארגון, לפחות מדי שנה, כבסיס לתוכנית. אולם, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יתעדכן באופן שוטף במידע על סיכונים ויעדכן את הערכת הסיכונים ותוכנית עבודת הביקורת הפנימית בהתאם. אם סביבת הארגון דינמית, ייתכן כי יהיה צורך בעדכון תוכנית עבודת הביקורת הפנימית בתדירות של כל שישה חודשים, רבעון או אפילו מדי חודש.

גישה אחת להתנעה של הכנת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית - היא לתכנן "עולם ביקורת" (מכונה גם "עולם סיכונים"), כדי לזהות יחידות ארגוניות פוטנציאליות הניתנות לביקורת בארגון, ולסייע לזיהוי ולהערכת סיכונים. עולם הביקורת שימושי ביותר כאשר הוא מבוסס על הבנה של יעדי הארגון והיוזמות האסטרטגיות, וכאשר הוא

מותאם למבנה הארגון או למסגרת הסיכונים. יחידות ניתנות לביקורת יכולות לכלול יחידות עסקיות, תהליכים, תוכניות ומערכות. המבקר הפנימי הראשי יכול לייחס את אותן יחידות ארגוניות לסיכונים מרכזיים, כהכנה להערכת סיכונים מקיפה (כוללת) ולזיהוי של כיסוי ההבטחה בכל הארגון. תהליך זה מאפשר למבקר הפנימי הראשי לתעדף את הסיכונים אותם יש להמשיך להעריך במהלך מטלות ביקורת פנימית.

כדי להבטיח כי עולם הביקורת והערכת הסיכונים מכסים את הסיכונים המרכזיים של הארגון, בדרך כלל- פונקציית הביקורת הפנימית סוקרת ומתקפת (באופן בלתי-תלוי) את הסיכונים המרכזיים שזוהו במערכת ניהול הסיכונים של הארגון. ראוי כי פונקציית הביקורת הפנימית תסתמך על מידע מההנהלה לגבי סיכונים ובקורות – רק אם היא הסיקה שתהליכי ניהול הסיכונים של הארגון הינם אפקטיביים.

כדי להשלים את הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית, או המקיפה (כוללת), ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ישקול גם יעדים ואסטרטגיות לא רק ברמת הארגון הרחב אלא גם ברמת היחידות הספציפיות הניתנות לביקורת. בנוסף, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ייתן את הדעת לסיכונים - כגון אלה הקשורים לאתיקה, הונאה, טכנולוגיית מידע, יחסים עם צדדים שלישיים, ואי-ציות לדרישות רגולטוריות - אשר יכולים להיות קשורים ליותר 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 מועצת המנהלים וההנהלה הבכירה (ראה גם תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים ובקורות ותקן 11.3 תקשורת תוצרי הביקורת). המבקר הפנימי הראשי רשאי ליישם מתודולוגיה מתמשכת להערכת סיכונים. 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 כי המבקר הפנימי הראשי יפתח אסטרטגיה כדי להבטיח שניתן לזהות את כל הסיכונים המשמעותיים והחדשים או הסיכונים הפורצים, ולשקול אותם באופן נאות עבור תוכנית עבודת הביקורת. לדוגמה, מגבלות משאבים, במיוחד בפונקציות קטנות של ביקורת פנימית, עלולות להפוך לבלתי אפשרי - עבור פונקציית הביקורת הפנימית - להעריך מדי שנה כל סיכון בעולם הביקורת. במקרים כאלה, ייתכן כי המבקר הפנימי הראשי יצטרך להגביר את ההסתמכות על מקורות מידע ביחס לסיכונים, כגון הערכות סיכונים של ההנהלה, פגישות עם ההנהלה הבכירה ועם מועצת המנהלים, ותוצאות של מטלות ביקורת קודמות ועבודת ביקורת אחרת. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יתכן להעריך מחדש את ההסתמכות באופן תקופתי.

כדי לפתח את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי שוקל את התוצאות של רמות הסיכון השיורי שזוהו בהערכת הסיכונים הכלל-ארגונית, יחד עם הדרישות האחרות של תקן זה, לרבות המשובים והבקשות מצד ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, כיסוי ההבטחה בכלל הארגון, ויכולתה של פונקציית הביקורת הפנימית להסתמך על עבודתם של ספקי הבטחה אחרים. תכנון הביקורת הפנימית יכול לשלב מושגים של ביקורת מתמשכת או ביקורת זמישה (אג'ילית); המאפשרים לפונקציית הביקורת הפנימית להגיב בזריזות ובאופן דינמי לשינויים במהלך השנה, עם תוכנית עבודת ביקורת אשר נחשבות "מתגלגלות", "שוטפות" או "דינמיות".

כדי להבטיח שתוכנית עבודת הביקורת הפנימית מכסה את כל מטלות הביקורת המתחייבות ומבוססות הסיכונים, ראוי כי מבקרים פנימיים ישקלו:

- מטלות ביקורת הנדרשות על פי חוק או תקנות/רגולציה.
 - מטלות ביקורת חיוניות למשימת הארגון או לאסטרטגיה שלו.
 - תחומים ופעילויות עם רמות משמעותיות של סיכון שיורי.
 - האם קיים כיסוי מספיק מצד ספקי ההבטחה לכל הסיכונים המשמעותיים.
 - בקשות ייעוץ ואד-הוק.
 - הזמן והמשאבים הנדרשים עבור כל מטלת ביקורת פוטנציאלית.
 - היתרונות הפוטנציאליים של כל מטלת ביקורת לארגון, כגון הפוטנציאל של מטלת הביקורת לתרום לממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון.
- בקביעת לוח הזמנים למטלות ביקורת פנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ייקח בחשבון את:

- סדר העדיפויות התפעולי של הארגון.
 - לוחות הזמנים של מטלות ביקורת חיצונית וסקירות רגולטוריות.
 - היכולות והזמינות של מבקרים פנימיים.
 - יכולת הגישה לפעילות המבוקרת.
- לדוגמה, אם מטלת ביקורת צריכה להתרחש בתקופה מסוימת של השנה, אזי המשאבים הנדרשים להשלמת מטלת ביקורת זו צריכים להיות זמינים באותה העת. באופן דומה, אם הפעילות שיש לבקר אינה זמינה או מוגבלת בתקופה מסוימת של השנה, יש לתזמן את מטלת הביקורת כדי להימנע מתקופה זו.
- תוכנית העבודה המוצעת של הביקורת הפנימית כוללת, בדרך כלל, את:

- רשימת מטלות-הביקורת המוצעות, תוך ציון אם אלה הן מטלות הבטחה או ייעוץ.
- הרציונל לבחירת כל מטלת ביקורת מוצעת; לדוגמה, המשמעותיות של 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.
- רשימה של פעילויות או פרויקטים (שאינם נושאים לביקורת) לשיפור פונקציית הביקורת הפנימית.
- שיעור (אחוז) השעות שיש לשריין (רזרבה) לצורך אירועים בלתי צפויים ולבקשות אד הוק.
- ראוי כי המבקר הפנימי הראשי, ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים יסכימו על התבחינים (הקריטריונים) המגדירים את השינויים המשמעותיים אשר דורשים עדכון של תוכנית עבודת הביקורת. יש לשלב את התבחינים (והפרוטוקול) המוסכמים 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 עדכונים של התוכנית לפני שניתן יהיה לקבוע דיון רשמי עם מועצת המנהלים, ראוי לידע מיידית את מועצת המנהלים לגבי השינויים, וראוי שיינתן אישור רשמי בהקדם האפשרי.

ראייה לעמידה בדרישות התכנים

- תוכנית עבודת ביקורת פנימית מאושרת.
- הערכת/תעודף מתועד/ת של סיכונים, לרבות הנתונים והמידע עליהם מבוססת התוכנית.
- פרוטוקולים מפגישות בהן המבקר הפנימי הראשי דן, יחד עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, לגבי עולם הביקורת, הערכת סיכונים כלל-ארגונית, תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, והתבחינים (הקריטריונים) וההליך המוסכם לטיפול בשינויים משמעותיים בתוכנית.
- רשומות המתעדות דיונים לאיסוף מידע, כדי לעדכן 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 וההליך המוסכם לטיפול בשינויים משמעותיים.

תקן 9.6 תיאום והסתמכות

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתאם עם ספקים פנימיים וחיצוניים של שירותי הבטחה, ולשקול הסתמכות על עבודתם.

תיאום שירותים ממזער כפילות מאמצים, מדגיש פערים בכיסוי סיכונים מרכזיים ומשפר את הערך המוסף הכולל של כל הספקים.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח מתודולוגיה להערכת ספקים אחרים של שירותי הבטחה וייעוץ, הכוללת בסיס להסתמכות על עבודתם. ההערכה חייבת לקחת בחשבון את התפקידים, תחומי האחריות, אי-התלות הארגונית, היכולת והאובייקטיביות של הספקים, וכן את הזהירות המקצועית הראויה שהוחלה על עבודתם. המבקר הפנימי הראשי חייב להבין את ההיקף, את היעדים ואת תוצאות העבודה שבוצעה.

כאשר פונקציית הביקורת הפנימית מסתמכת על עבודתם של ספקי שירותי הבטחה אחרים, המבקר הפנימי הראשי עדיין אחראי למסקנות אליהן הגיעה פונקציית הביקורת הפנימית, ואחראי להבטיח כי המסקנות נתמכות במידע הולם.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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

דוגמאות לתיאום כוללות:

- סנכרון האופי, ההיקף והתזמון של העבודה המתוכננת.
- וידוא הבנה משותפת של טכניקות, שיטות ומינוח של הבטחה.
- מתן גישה הדדית לתכניות הביקורת, ניירות העבודה והדוחות.
- שימוש במידע של ההנהלה לגבי ניהול סיכונים, כדי לספק הערכות סיכונים משותפות.
- תיאום בתזמון מטלות (מטלות ביקורת).
- יצירת עולם 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 לפיקוח/רגולציה כבד/ה. המבקר הפנימי הראשי שוקל את הדרישות לסודיות של הארגון לפני שהוא נפגש עם הספקים השונים כדי לאסוף את המידע החיוני לתיאום השירותים. לעתים קרובות, ספקים משתפים את היעדים, ההיקף והתזמון של מטלות ביקורת קרובות ואת התוצאות של מטלות ביקורת קודמות. הם גם דנים בפוטנציאל ההסתמכות האחד על עבודת השני.

שיטה אחת לתיאום כיסוי הבטחה היא ליצור מפת הבטחה על ידי קישור קטגוריות סיכון משמעותיות שזוהו עם מקורות רלוונטיים של הבטחה, ודירוג רמת ההבטחה שסופקה 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 ספקי 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 ספקי הבטחה אחרים, כדי להפחית את האופי, התדירות והיתירות (הכפילות) של מטלות (מטלות ביקורת) ובכך למקסם את יעילות כיסוי ההבטחה.

המבקר הפנימי הראשי יכול לבחור בהסתמכות על עבודתם של ספקים אחרים מסיבות שונות, כגון: הערכת תחומי התמחות מחוץ למומחיות של פונקציית הביקורת הפנימית, להפחית את כמות הבדיקות הנדרשות כדי להשלים מטלת ביקורת, ולהגביר את כיסוי הסיכונים מעבר לתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

כדי לקבוע - האם פונקציית הביקורת הפנימית יכולה להסתמך על עבודתו של ספק אחר, ראוי כי המתודולוגיה תיקח בחשבון את הדברים הבאים ביחס לספק:

- ניגודי עניינים פוטנציאלי או בפועל, והאם ניתנו גילויים בגין כך.
- יחסי דיווח וההשלכות הפוטנציאליות של הסדר זה.
- הרלוונטיות והתוקף של ניסיון מקצועי, כישורים, הסמכות והשתייכויות.
- המתודולוגיה והזהירות שיושמו בתכנון, פיקוח, תיעוד וסקירת העבודה.
- ממצאים והאם הם מבוססים על ראיות מספקות, מהימנות ורלוונטיות, והאם הם נראים סבירים.

לאחר הערכת עבודתו של ספק הבטחה אחר, המבקר הפנימי הראשי יכול לקבוע כי פונקציית 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 ספק 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.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תקשורת לגבי תפקידי הבטחה וייעוץ ותחומי אחריות מובהקים, אשר יכולים להיות מתועדים ברישומים מפגישות עם ספקי שירותי הבטחה וייעוץ פרטניים או בפרוטוקולים של פגישות עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.
- מפות הבטחה ו/או תוכניות הבטחה משולבות, המזהות איזה ספק אחראי לשירותי ההבטחה בכל תחום.
- תיעוד של המתודולוגיה שנקבעה על ידי המבקר הפנימי הראשי כדי לקבוע - האם פונקציית הביקורת הפנימית יכולה להסתמך על עבודתו של ספק.
- הסכמים עם ספקי הבטחה אחרים, כגון כתב האמנה (צ'רטר), 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, להשלים את התוכנית שלה ולממש את המנדט שלה.

ניהול משאבים דורש השגה ופריסה אפקטיבית של משאבים פיננסיים, משאבי אנוש ומשאבים טכנולוגיים.

המבקר הפנימי הראשי פועל לפי תהליכי הארגון, כדי להשיג את המשאבים הנדרשים למימוש תחומי האחריות של הביקורת הפנימית ומקצה 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 במימוש המנדט ותוכנית העבודה של הביקורת הפנימית. 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 ביעילות ובאפקטיביות, ובהתאם לתקציב.

המבקר הפנימי הראשי חייב להביא את התקציב לאישור מועצת המנהלים. המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר במועד, להנהלה ולמועצת המנהלים, את ההשלכה של משאבים פיננסיים בלתי מספקים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

לפחות מדי חודש, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יסקור את התקציב המתוכנן לעומת התקציב בפועל, וינתח את השינויים המשמעותיים כדי לקבוע האם נדרשות התאמות. התקציב יכול לכלול עתודות לשינויים בלתי צפויים, אך נדרשים לתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.

אם נדרשים משאבים משמעותיים נוספים בשל נסיבות בלתי צפויות, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ידון בנסיבות עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

המגזר הציבורי

כאשר התקציב נקבע על פי חוק או תקנה/רגולציה, המבקר הפנימי הראשי עדיין חייב לקבוע - כיצד להקצות את משאבי פונקציית הביקורת הפנימית במסגרת התקציב הנתון, וחייב להודיע למועצת המנהלים ולהנהלה כאשר המשאבים הפיננסיים שהוקצבו אינם מספקים.

פונקציות ביקורת פנימית קטנות

אם התקציב של פונקציית ביקורת פנימית קטנה נקבע במסגרת תקציב גדול יותר המנוהל על ידי מחלקה, יחידה עסקית או רשות מוסמכת אחרת, עדיין ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבין מהם הכספים שהוקצו לפונקציית הביקורת הפנימית, יעקוב אחר הוצאות, ינטר האם המשאבים הפיננסיים שהוקצו לפונקציית הביקורת הפנימית אכן מספקים, ויעדכן את מועצת המנהלים.

מיקור חוץ

גם בארגונים בהם פונקציית הביקורת הפנימית הינה במיקור חוץ, חובה לקבוע תקציב מקיף והוליסטי עבור פונקציית הביקורת הפנימית (ולא תקציבי פרויקטים פרטניים), ולסקור אותו באופן תקופתי - כדי לוודא שהוא מספק, וראוי שמועצת המנהלים תעודד משאבים מספקים בעת הצורך.

ראייה 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 ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.
- 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 תוכנית לגיוס, פיתוח ושימור מבקרים פנימיים בעלי כישורים הנדרשים כדי למלא בהצלחה את כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ותוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא כי משאבי האנוש נאותים, מספקים ומוקצים באפקטיביות, כדי לממש את תוכנית עבודת הביקורת הפנימית המאושרת. 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 עם ההנהלה הבכירה ועם מועצת המנהלים בנוגע להיות משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית נאותים ומספקים. מועצת המנהלים חייבת לאשר את תוכנית המשאבים. אם הפונקציה חסרה במשאבי אנוש נאותים ומספקים למימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לקבוע - כיצד להשיג את המשאבים, או לדווח במועד - להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים - על השלכת המגבלות.
- המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך את היכולות של המבקרים הפנימיים היחידים בתוך פונקציית הביקורת הפנימית ולעודד התפתחות מקצועית. המבקר הפנימי הראשי חייב לשתף פעולה עם מבקרים פנימיים, כדי לסייע להם לפתח את היכולות הפרטניות שלהם, באמצעות הדרכה, קבלת משווא מהממונה עליהם ו/או חונכות (מנטורינג).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

- ראוי כי המבנה והגישה למשאבי פונקציית הביקורת הפנימית יהיו בהתאם לכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ויתמכו בהשגת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית וביעדים האסטרטגיים.
- בגיבוש תוכנית לניהול משאבי האנוש של פונקציית הביקורת הפנימית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:
- ישקול מאפיינים ארגוניים, כגון מבנה ומורכבות, אזורי פעילות גיאוגרפיים, מגוון תרבויות ושפות, ותנודתיות של סביבת הסיכונים בה פועל הארגון.
 - ישקול את תקציב הביקורת הפנימית, עלות-תועלת לגביו, והגמישות של גישות צוות (איוש) שונות (לדוגמה, העסקת עובד לעומת התקשרות עם ספק שירותים חיצוני).
 - יבין את האפשרויות לקבלת כוח-אדם (משאבי אנוש), הנדרשים כדי למימוש כתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית ולמימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
 - יתקשר עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, כדי להסכים על גישה.

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

- ישתף פעולה עם פונקציית משאבי האנוש, כדי לפתח מפרטי או תיאורי תפקיד, אשר תואמים לדרישות תקן 3.1 יכולת ומסגרות יכולת מקצועית.
- ישקול את היתרונות של גיוס מבקרים פנימיים בעלי רקע, ניסיון ונקודות מבט מגוונים, ויצור סביבת עבודה מכילה המאפשרת שיתוף פעולה אפקטיבי ושיתוף דעות מגוונות.
- ישתתף 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 וקידום ההתפתחות המקצועית של מבקרים פנימיים.
 - ישקול את יעדי המשאב האנושי של פונקציית הביקורת הפנימית והארגון, כגון שיתוף צולב (הצרכה) בין פונקציות של ידע ותכנון המשכיות.
 - יטפח סביבה אתית ומקצועית, ויבטיח כי מבקרים פנימיים השתתפו בהדרכה הולמת ומשתפים פעולה באפקטיביות (ראה גם נושא ב'. אתיקה ומקצועיות).
- כדי להעריך האם משאבי האנוש נאותים ומספקים למימוש התוכנית, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ייקח בחשבון את:

- היכולות של המבקרים הפנימיים ואת היכולות הנדרשות לביצוע שירותי ביקורת פנימית.
- הזמן הנדרש להשלמת השירותים.
- אופי השירותים ומורכבותם.
- מספר המבקרים הפנימיים ושעות העבודה הפרודוקטיביות הזמינות.
- אילוצי תזמון, כולל זמינות של מבקרים פנימיים ושל מידע, אנשים ונכסים של הארגון.
- היכולת להסתמך על עבודתם של ספקי הבטחה אחרים (ראה גם תקן 9.6 תיאום והסתמכות).

המבקר הפנימי הראשי רשאי להשתמש ב'מסגרת יכולות' כדי לזהות, להעריך וליצור מצאי יכולות וניסיון של פונקציית הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי סוקר את היכולות הנדרשות למימוש תוכנית עבודת הביקורת הפנימית (ראה גם תקן 3.1 יכולת).

בנוסף ליכולות, 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 המבוקרת. ייתכן כי מטלות ביקורת מסוימות יצטרכו להתרחש בתקופה מסוימת של השנה, והמשאבים הנדרשים להשלמת מטלות ביקורת אלה חייבים להיות זמינים באותה העת.

אם המשאבים אינם מספקים לכיסוי המטלות המתוכננות, המבקר הפנימי הראשי רשאי לתת הדרכה לצוות הקיים, לבקש ממומחה מתוך הארגון שישמש כמבקר אורח, לגייס צוות נוסף, להסתמך על ספקי הבטחה אחרים, לפתח תוכנית ביקורת ברוטציה, או להתקשר בהסכם עם ספק שירותים חיצוני. ספקי שירותים חיצוניים יכולים לספק מיומנויות מיוחדות, להשלים פרויקטים מיוחדים, או לבצע מספר מוגבל של מטלות ביקורת.

כאשר פונקציית הביקורת הפנימית מתבצעת במיקור-פנים, ניתן להשלים את ציוות הביקורת הפנימית באמצעות מודל איוש 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, חוויות הביקורת הפנימית שלהם תורמות להבנה מעמיקה יותר של הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון. כאשר נעשה שימוש במודל רוטציה, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מודע לפגיעות אפשריות באובייקטיביות ולהגנות הנדרשות (ראה גם תקן 2.2 הגנה על האובייקטיביות).

בעוד שמבקרים פנימיים אחראים להבטחת ההתפתחות המקצועית הפרטנית שלהם ורשאים להשתמש ב'מסגרת יכולות' כדי להעריך את המיומנויות וההזדמנויות להתפתחות, ראוי שגם המבקר הפנימי הראשי יתמוך בהתפתחות המקצועית של מבקרים פנימיים. המבקר הפנימי הראשי רשאי למסד ציפיות מינימליות להתפתחות מקצועית וראוי שהוא יעודד השגת כישורים מקצועיים. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יקצה מימון להדרכה ולהתפתחות מקצועית במסגרת תקציב הביקורת הפנימית ויספק הזדמנויות, הן פנימיות והן חיצוניות, באמצעות השתלמות מקצועית מתמדת (CPE), הדרכה וכנסים. (ראה גם תקן 3.1 יכולת ותקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים).

ראוי כי המתודולוגיה של הביקורת הפנימית לפיקוח על מטלות ביקורת תכלול הזדמנויות מספקות למבקרים פנימיים - לקבל משוב בונה ממבקרים פנימיים מנוסים יותר (שהינם בתפקיד הממונים על מטלת הביקורת); משוב כזה יכול להינתן באמצעות הערות בכתב או בעל פה בסקירות הממונה-על-מטלת-ביקורת לגבי ניירות עבודה ותקשורת אחרת. תכניות חונכות (מנטורינג) מציעות ניסיון תוך כדי עבודה (OJT), אשר מאפשר למבקרים פנימיים פחות-מנוסים לעקוב ולצפות באופן ישיר על צוות בעל ידע אשר מבצע מטלות ביקורת. מעקב מתמשך והערכות עצמיות תקופתיות, אשר מהווים את ההערכה הפנימית של פונקציית הביקורת הפנימית, מספקים הזדמנויות נוספות עבור מבקרים פנימיים - לקבל משוב והצעות להגברת האפקטיביות שלהם (ראה 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 מבקר פנימי.

המגזר הציבורי

במגזר הציבורי, ייתכן שלמבקר הפנימי הראשי לא תהיה הסמכות לקבל החלטות בנוגע לתגמול, אך עדיין ראוי כי הוא ישתף פעולה עם פונקציית משאבי האנוש, כדי להבטיח כי סיווגי תפקיד יפרטו את היכולות והכישורים המקצועיים המתאימים עבור מבקרים פנימיים, וכי מאמצי הגיוס והשימור כוללים הערכות של יכולות אלה.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניתוח מתועד של פערים בין יכולות המבקרים הפנימיים בצוות ואלה הנדרשות.
- תיאורי תפקיד.
- קורות חיים של מבקרים פנימיים המועסקים על ידי הארגון.
- תוכניות הדרכה מתועדות.
- ראיות מתועדות להשלמת הדרכה.
- הערכות ביצועים של מבקרים פנימיים.
- הסכמים עם ספק שירותים חיצוניים וקורות חיים של מבקרים פנימיים אשר הוקצו על ידי הספק.
- פרוטוקולים משיבות אשר מתעדים דיונים בנוגע לתקציב הביקורת הפנימית.
- תוכנית עבודת הביקורת הפנימית, הכוללת לוח זמנים משוער של מטלות ביקורת והמשאבים שהוקצו.
- 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 לוודא שלפונקציית הביקורת הפנימית קיימת טכנולוגיה מתאימה לשם תמיכה בתהליך הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי חייב להעריך באופן קבוע את הטכנולוגיה המשמשת את פונקציית הביקורת הפנימית, ולחפש הזדמנויות לשיפור היעילות והאפקטיביות.

ביישום טכנולוגיה חדשה, המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא שמבקרים פנימיים מקבלים הדרכה מתאימה לשימוש אפקטיבי במשאבים הטכנולוגיים. המבקר הפנימי הראשי חייב לשתף פעולה עם פונקציות טכנולוגיות המידע ואבטחת המידע של הארגון כדי להבטיח שימוש ראוי במשאבים הטכנולוגיים, ושקורות מתאימות פועלות באפקטיביות.

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

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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

- מערכות ניהול ביקורת.
- יישומי מיפוי תהליכים.
- כלים המסייעים במדע נתונים וניתוח נתונים.
- כלים המסייעים בתקשורת ובשיתוף פעולה.
- כדי להבטיח כי לפונקציית הביקורת הפנימית יהיו משאבים טכנולוגיים מתאימים למימוש תחומי אחריותה, ראוי כי המבקר הפנימי הראשי:
- יעריך את ההיתכנות לרכישת וליישום שיפורים, הנתמכים בטכנולוגיה, על פני תהליכי פונקציית הביקורת הפנימית.
- יציג לאישור ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים - דרישות (בעלות תמיכה מספקת) למימון טכנולוגיה.
- יפתח ויישם תוכניות להכנסת טכנולוגיות מאושרות. ראוי שהתוכניות יכללו הדרכת מבקרים פנימיים והדגמת היתרונות שמומשו - להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים.
- יזהה ויגיב לסיכונים, הנובעים מהשימוש בטכנולוגיה, לרבות סיכונים הקשורים לאבטחת מידע ולפרטיות מידע של יחידים/אנשים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- דיונים מתועדים או תוכניות מתועדות, הקשורים לדרישות לטכנולוגיות וליישומן.
- רשימת יישומים טכנולוגיים בשימוש פונקציית הביקורת הפנימית.
- רישומים של יישום, הדרכה ושימוש בטכנולוגיה, לרבות ניירות עבודה המעידים על שימוש בטכנולוגיה במהלך מטלות ביקורת.
- שמות המבקרים הפנימיים וההסמכות והכישורים המקצועיים שלהם אשר קשורים לטכנולוגיה.
- אבטחת מידע, ניהול רשומות, ומדיניות ונהלים אחרים, הרלוונטיים לשימוש של פונקציית הביקורת הפנימית במשאבים טכנולוגיים.

עיקרון 11 לתקשר באופן אפקטיבי

המבקר הפנימי הראשי מבטיח כי פונקציית הביקורת הפנימית מתקשרת באופן אפקטיבי עם מחזיקי העניין שלה.

תקשורת אפקטיבית דורשת בניית מערכות יחסים, ביסוס אמון, ווידוא כי מחזיקי עניין נהנים (מוצאים יתרונות) 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 ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, כדי להבטיח 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 עבור פונקציית הביקורת הפנימית לשם בניית מערכות יחסים ואמון עם מחזיקי העניין המרכזיים, לרבות מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה, ההנהלה התפעולית, הרגולטורים וספקי השירותים הפנימיים והחיצוניים.

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

- אינטרסים וחששות ארגוניים.
- גישות לזיהוי וניהול סיכונים ולמתן הבטחה.
- תפקידים ותחומי אחריות של כל הצדדים והזדמנויות לשיתוף פעולה.
- דרישות רגולטוריות רלוונטיות.
- תהליכים ארגוניים משמעותיים, לרבות דיווח פיננסי.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

תקשורת סדירה ומתמשכת תורמת להבנה משותפת בין ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים ופונקציית הביקורת הפנימית - לגבי הסיכונים וסדר העדיפויות בהבטחה של הארגון, ומקדמת את יכולת ההסתגלות לשינויים. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יכלל בערוצי התקשורת של הארגון, כדי שיתעדכן בהתפתחויות משמעותיות ופעילויות מתוכננות, אשר יכולות להשפיע על יעדי וסיכוני הארגון. ראוי גם כי המבקר הפנימי הראשי ישתתף בפגישות עם מועצת המנהלים וועדות עיקריות של ממשל תאגידי, וכן עם ההנהלה הבכירה וגופים שמדווחים ישירות להנהלה הבכירה, כגון צוות, ניהול סיכונים ובקרת איכות.

בנוסף, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון במתודולוגיות לתקשורת עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, כדי לקבוע את התבחינים (הקריטריונים) להגדרת נושאים משמעותיים אשר דורשים תקשורת רשמית, האופן והתוכן של תקשורת רשמית, והתדירות בה צריכה להתנהל תקשורת כזו.

פגישות בלתי-תלויות (ביחידות) עם מנהלים בכירים ועם חברי מועצת המנהלים, מאפשרות למבקר הפנימי הראשי לבנות מערכות יחסים עימם וללמוד על חששותיהם ונקודות המבט שלהם. כדי להבין טוב יותר את היעדים והתהליכים העסקיים, מבקרים פנימיים יכולים להיפגש עם אנשי מפתח בהנהלה התפעולית, כגון ראש יחידה עסקית ועובדים שמבצעים מטלות תפעוליות. בתעשיות או מגזרים הכפופים לרגולציה מרובה, ייתכן שיהיה נכון לקיים פגישות בין המבקר הפנימי הראשי ומבקרים חיצוניים ורגולטורים.

המבקר הפנימי הראשי והמבקרים הפנימיים (בפונקציית הביקורת הפנימית) יכולים ליזום דיונים עם ההנהלה ועם מועצת המנהלים לגבי אסטרטגיות, יעדים וסיכונים, וכן לגבי חדשות (חידושים) בתעשייה, מגמות, ושינויים רגולטוריים. דיונים כאלה, יחד עם סקרים, ראיונות וסדנאות קבוצתיות, הינם כלים שימושיים להשגת מידע, במיוחד לגבי סיכונים פורצים וסיכוני 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.

בפונקציות ביקורת פנימית גדולות, המבקר הפנימי הראשי רשאי להאציל למבקרים פנימיים יחידים, את האחריות לשמירה על תקשורת שוטפת עם הנהלת פונקציות מרכזיות, כגון: פעילות גלובלית, טכנולוגיות מידע, ציות, ומשאבי אנוש (ראה גם תקן 9.6 תיאום והסתמכות).

ראוי כי תקשורת 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 פנים, אשר ייתכן שלא יתרחשו בפגישות רשמיות. כחלק מבניית מערכת היחסים, אינטראקציה בלתי-רשמית יכולה לשפר את ההבנה המקיפה של המבקרים הפנימיים לגבי הארגון וסביבת הבקרה שלו. רוטציה של מבקרים פנימיים, והכנסתם/הוצאתם אל/מ מטלות ביקורת ביחידות עסקיות ובמקומות פרטניים מאזנת את יתרונות התקשורת הבלתי-רשמית כנגד הצורך להגן על האובייקטיביות של המבקרים הפנימיים.

המגזר הציבורי

ראוי כי מבקרים פנימיים יחשיבו את הציבור הרחב למחזיק עניין ישיר בארגון. כדי לשרת את הציבור, פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לשקול משוב מהציבור, כגון המשתמשים בשירותים, לרבות שירותים לתועלת הציבור, מערכות תחבורה ציבוריות, ופארקים ומתקני בילוי. מחזיקי עניין נוספים יכולים לכלול עובדי ציבור נבחרים; אולם, ראוי כי מבקרים פנימיים יערבו את ההנהלה ואת מועצת המנהלים לפני קבלת הוראות מעובדי ציבור אשר אינם מספקים ממשל תאגידי ישיר על הארגון.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית ניהול מתועדת לגבי מערכות היחסים של פונקציית הביקורת הפנימית.
- סדרי יום או פרוטוקולים מפגישות בין חברי פונקציית הביקורת הפנימית ומחזיקי עניין.
- סקרים, ראיונות, וסדנאות קבוצתיות - דרכם מבקשים מבקרים פנימיים משוב ממחזיקי עניין פנימיים.
- אתרים או דפי אינטרנט, מידעונים (ניוזלטרס), מצגות וערוצים אחרים - דרכם פונקציית הביקורת הפנימית מתקשרת עם מחזיקי עניין בארגון.

תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לוודא שהתקשורת של הביקורת הפנימית מדויקת, אובייקטיבית, ברורה, תמציתית, בונה, שלמה ומתבצעת במועד.

התקשורת חייבת להיות:

- מדויקת: נקייה משגיאות ומעיוותים ונאמנה לעובדות הבסיסיות.

- אובייקטיבית: ללא משוא פנים, ללא הטיה, וכתוצאה מהערכה הוגנת ומאוזנת של כל העובדות והנסיבות הרלוונטיות.
- ברורה: הגיונית וקלה להבנה עבור מחזיקי עניין הרלוונטיים, תוך הימנעות משפה טכנית שלא לצורך.
- תמציתית: תמציתית ונקייה מפרטים וממלל מיותרים.
- בונה: מועילה למחזיקי העניין ולארגון, ומאפשרת שיפור כאשר הוא נדרש.
- שלמה: מידע וראיות רלוונטיים, מהימנים ומספקים, כדי לתמוך בתוצרי שירותי הביקורת הפנימית.
- מתבצעת במועד: מתוזמנת כראוי, בהתאם למשמעותיות הנושא, כדי לאפשר להנהלה לנקוט בפעולה מתקנת נאותה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

כדי להבטיח שהתקשורת של הביקורת הפנימית הינה מדויקת, אובייקטיבית, ברורה, תמציתית, בונה, שלמה ומתבצעת במועד, המבקר הפנימי הראשי ממסד מתודולוגיות אשר יכולות לכלול מדיניות, תבחינים (קריטריונים) ונהלים - כדי להנחות את התקשור של פונקציית הביקורת הפנימית וכדי להשיג עקביות. ראוי כי מתודולוגיית התקשור תביא בחשבון את ציפיות ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים ומחזיקי עניין אחרים (ראה גם תקן 9.4 מתודולוגיות). המבקר הפנימי הראשי יכול לספק הדרכת תקשור (תקשורת) למבקרים פנימיים, כגון הדרכה לגבי כתיבת דוחות של מטלות ביקורת או הכנת מצגות של דוחות סופיים.

סקירות על-ידי הממונה, מבטיחות שהתקשור(ת) של מטלת הביקורת נבדק(ת) לגבי המאפיינים והשיקולים הבאים:

- דיוק - בתקשורת, ראוי כי מבקרים פנימיים ישתמשו במונחים ובתיאורים מדויקים, הנתמכים במידע שנאסף. ראוי גם שמבקרים פנימיים ישקלו תקנים אחרים המתייחסים לדיוק, לרבות תקן 11.4 שגיאות והשמטות.
- אובייקטיביות - ממצאים, המלצות, מסקנות ותוצרים אחרים של שירותי הביקורת הפנימית חייבים להתבסס על הערכות מאוזנות של כל הנסיבות הרלוונטיות. ראוי כי תקשור(ת) תתמקד בזיהוי מידע עובדתי ובקישור המידע ליעדים. ראוי שמבקרים פנימיים יימנעו ממונחים אשר עלולים להיתפס כמוטים (ראה גם עיקרון 2 שמירה על אובייקטיביות ותקן 2.1 אובייקטיביות אישית).
- בהירות - 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 לדוח או למצגת. מבקרים פנימיים משפרים את בהירות התקשורת שלהם על-ידי הכללת פרטים משמעותיים התומכים בממצאים, בהמלצות ובמסקנות.
- תמציתיות - ראוי שמבקרים פנימיים יימנעו מיתירות (עודף מידע) ולא יכללו מידע שאינו נחוץ, אינו משמעותי או שאינו קשור למטלת הביקורת או השירות.
- בונה - ראוי שמבקרים פנימיים יביעו מידע בנימה (גישה) של שיתוף פעולה ועזרה, אשר מסייעת לשיתוף הפעולה עם הפעילות המבוקרת, כדי לקבוע הזדמנויות לשיפור ולתוכניות פעולה.
- שלמות - שלמות מאפשרת לקורא להגיע לאותן מסקנות כמו אלה שאליו הגיעו המבקרים הפנימיים. מבקרים פנימיים מכינים תקשור עבור נמענים שונים, וראוי שאופי התקשורת יותאם לכל קבוצת נמענים. לדוגמה, תקשורת להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים יכולה להיות שונה מזו הנמסרת להנהלת

הפעילות המבוקרת. כדי להבטיח שלמות, מבקרים פנימיים שוקלים את המידע הנדרש לנמען כדי לנקוט בפעולות להן הוא אחראי.

- מתבצעת במועד - התזמון יכול להשתנות מארגון לארגון, ותלוי באופי מטלת הביקורת.

בנוסף לפיקוח על מטלת ביקורת, המבקר הפנימי הראשי יכול למסד מדדי ביצוע (KPIs) כדי למדוד ולעקוב אחר האפקטיביות של תקשור הביקורת הפנימית, אשר ניתן להשתמש בו כחלק מהתוכנית להבטחה ולשיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית (ראה תקן 8.3 איכות, עיקרון 12 הגברת האיכות, והתקנים הקשורים).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רשומות של השתתפות בהדרכות או בפגישות בנושא מיומנויות תקשורת אפקטיבית.
- דוחות סופיים ומסמכים נוספים שאושרו על-ידי המבקר הפנימי הראשי, וכן מסמכים תומכים המעידים על מאפייני תקשורת אפקטיבית.
- שקופיות מצגת או פרוטוקולי פגישות, המעידים על מאפייני תקשורת אפקטיבית.
- רשומות המעידות על התקשור במועד.
- ניירות עבודה המעידים על מאפייני תקשורת אפקטיבית.
- ניירות עבודה עם הערות מסקירת הממונה (על מטלת הביקורת) בנוגע לשיפור אפקטיביות התקשורת.
- תוצאות של סקרי מחזיקי עניין לגבי איכות התקשורת של הביקורת הפנימית.
- תוצאות התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות.

תקן 11.3 תקשור תוצרי הביקורת

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר את תוצרי שירותי הביקורת הפנימית, באופן תקופתי. המבקר הפנימי הראשי חייב להבין את ציפיות ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים בנוגע לאופי ולתזמון התקשורת.

תוצרי שירותי הביקורת הפנימית כוללים:

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

מסקנות מטלת ביקורת

המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולאשר את הדוח הסופי של מטלת ביקורת, ולהחליט (לפני מסירתו) למי וכיצד הוא יופץ. אם החובות הנ"ל מואצלים למבקרים פנימיים אחרים, למבקר הפנימי הראשי יש אחריות כוללת. המבקר הפנימי הראשי חייב לבקש ייעוץ מיועצים משפטיים ו/או מהנהלה הבכירה לפני פרסום הדוחות הסופיים לגורמים מחוץ לארגון, אלא אם כן נקבע אחרת או שקיימת מגבלה על פי חוק או תקנה/רגולציה (ראה גם תקן 11.4 שגיאות והשמטות ותקן 11.5 תקשור ביחס לקבלת סיכונים).

סוגיות (תמות)

כאשר מסתכלים, על מכלול הממצאים והמסקנות של מטלות-ביקורת מרובות, ניתן לחשוף דפוסים או מגמות, כגון סיבות שורש. כאשר המבקר הפנימי הראשי מזהה נושאים המתייחסים לממשל התאגידי, לניהול הסיכונים

ולתהליכי הבקרה של הארגון, הנושא חייב להיות מתוקשר במועד, יחד עם תובנות, עצה ו/או מסקנות, להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים.

מסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון

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

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

- תמצית המסקנה.
- המסקנה, אשר יכולה להתבטא כדירוג (מתן ציונים), דעה או תיאור אחר.
- התבחינים (קריטריונים) המשמשים כבסיס למסקנה, לדוגמה: מסגרת ממשל תאגידי או מסגרת סיכונים ובקורות.
- ההיקף, לרבות מגבלות ופרק הזמן אליו נוגעת המסקנה.
- סיכום המידע שתומך במסקנה.
- גילוי לגבי ההסתמכות על עבודתם של ספקי הבטחה אחרים, אם ישנם כאלה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

התוצרים של שירותי הביקורת הפנימית יכולים להתבסס על מטלות ביקורת פרטניות, על מטלות ביקורת מרובות, ועל אינטראקציות - לאורך זמן - עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

תקשור מטלת ביקורת

בעוד שתקן 13.1 "תקשור מטלת הביקורת" דורש ממבקרים פנימיים לתקשר - במהלך הביקורת - עם האחראים על הפעילות המבוקרת, המבקר הפנימי הראשי אחראי להבטיח שדוח הביקורת הסופי (המתייחס למטלת הביקורת מופץ לגורמים המתאימים. 'גורמים מתאימים' יכולים לכלול את ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים, ו/או האחראים לפיתוח וליישום תוכניות הפעולה של ההנהלה (ראה תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת ותקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

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

סוגיות (תמות)

מעקב אחר הממצאים, ההמלצות והמסקנות של מטלות ביקורת מרובות, יכול לאפשר זיהוי של מגמות, כגון שיפור או החמרה של מצבים בהשוואה לתבחינים (קריטריונים), גורם שורש המונחת בבסיס התנאים, או הזדמנות לשתף פרקטיקה שמגבירה את האפקטיביות או היעילות.

ראוי כי תקשור להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים יכול:

- חולשות בקרה משמעותיות וניתוח מיטבי של סיבות שורש.

- סוגיות (תמות), פעולות או התקדמות – העולות ממטלות ביקורת מרובות או מיחידות עסקיות.
- בעת זיהוי סוגיות (תמות), ניתן לשקול תובנות שהתקבלו מספקי הבטחה אחרים (ראה גם תקן 9.6 תיאום והסתמכות).

מסקנות ברמת היחידה העסקית או הארגון

בעת תקשור 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 תפתור בעיה, תוסיף ערך ו/או תספק - להנהלה או למחזיקי עניין אחרים - ביטחון לגבי סוגיה (תמה) או תנאי כלליים.

המבקר הפנימי הראשי שוקל גם את פרק הזמן אליו מתייחסת המסקנה ואת כל המגבלות בהיקף, כדי לקבוע אילו מטלות ביקורת יהיו רלוונטיות למסקנה הכוללת. כל מטלות הביקורת או הפרויקטים הקשורים נלקחים בחשבון, לרבות אלה שהושלמו על ידי ספקי הבטחה פנימיים וחיצוניים אחרים (ראה גם תקן 9.6 תיאום והסתמכות).

לדוגמה, מסקנה כוללת יכולה להתבסס על מסקנות מצטברות של מטלות ביקורת ברמה המקומית, האזורית והארצית של הארגון, יחד עם תוצאות (תוצרים) שדווחו על-ידי ישויות חיצוניות כגון צדדים שלישיים בלתי-תלויים או רגולטורים. הצהרת ההיקף 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 למסקנה הכוללת. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי - יבטא כיצד המסקנה הכוללת מתייחסת לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכונים של הארגון. מסקנות כוללות מתקשרות בדרך כלל בכתב, למרות שלא קיימת כל דרישה בתקנים לעשות כך.

המגזר הציבורי

כאשר תקשור לציבור או למחזיקי עניין מרכזיים מחוץ לארגון מהווה חלק מהמנדט של פונקציית הביקורת הפנימית, ראוי שהדוח הסופי של מטלת הביקורת יהיה זמין במועד, כמצוין בחוקים, בתקנות/רגולציות או במדיניות רלוונטיים.

לעתים קרובות, פונקציות ביקורת פנימית במגזר הציבורי נדרשות להציג תוצרי ביקורת פנימית בישיבות ציבוריות. אם פונקציית הביקורת הפנימית מדווחת למועצת מנהלים או לגוף נבחר, ייתכן שהם יורשו לפרסם את התוצרים מבלי לבקש את עצת ההנהלה הבכירה והיועץ המשפטי, למרות שהם עדיין חייבים לתקשר את התוצרים להנהלה במהלך תקשור הסיום, כנדרש לפי תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

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

תקן 11.4 שגיאות והשמטות

דרישות

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

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

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ומועצת המנהלים יסכימו על תבחינים (קריטריונים) המצביעים על כך ששגיאה או השמטה הינן 'משמעותיות', ועל הנוהל/התהליך לתקשור התיקון. כדי לקבוע את המשמעותיות, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעריך - האם למידע השגוי או שהושמט עלולות להיות השלכות משפטיות או רגולטוריות, או לשנות את הממצאים, המסקנות, ההמלצות, או תוכניות הפעולה.

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

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מדיניות ונוהלי 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), תרשומות פנימיות ותכתובות דוא"ל בהם נדונה שגיאה או השמטה.
- מסמכי הדוח (התקשור) הסופי המקוריים והמתוקנים.
- תיעוד, מכל הגורמים המעורבים, של כל תקשור מתוקן שהתקבל.

תקן 11.5 תקשור ביחס לקבלת סיכונים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר רמות סיכון בלתי מקובלות.

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

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

המבקר הפנימי הראשי משיג הבנה של הסיכונים ושל סובלנות הארגון לסיכון, באמצעות דיונים עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, מערכות יחסים ותקשורת שוטפת עם מחזיקי עניין, והתוצרים של שירותי הביקורת הפנימית (ראה גם תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים; תקן 9.1 הבנה של תהליכי ממשל, ניהול סיכונים וביקורת, ותקן 11.1 בניית מערכות יחסים ותקשורת עם מחזיקי עניין). הבנה זו מספקת למבקר הפנימי הראשי – נקודת מבט (פרספקטיבה) לגבי רמת הסיכון אותה מחשיב הארגון למקובלת. אם יש לארגון תהליך ניהול סיכונים רשמי, הוא יכול לכלול מדיניות קבלת סיכונים, אשר ראוי כי המבקר הפנימי הראשי יבין.

המבקר הפנימי הראשי יכול לדון ולבקש את הסכמת מועצת המנהלים לגבי מתודולוגיות לתייעוד ותקשור קבלת סיכונים החורגים מהסובלנות (המוצהרת) לסיכון של הארגון. ראוי שמתודולוגיות ייקחו בחשבון את דרישות התקנים ואת התהליך, את המדיניות ואת נוהלי ניהול הסיכונים של הארגון. ייתכן שתהליך ניהול הסיכונים יכול גישה מועדפת לתקשור סוגיות סיכון משמעותיות. מפרטים יכולים לכלול את לוחות הזמנים של התקשור, את היררכיית הדיווח, ואת הדרישות להתייעצות עם היועץ המשפטי או ראש מחלקת הציות של הארגון. ראוי שהמתודולוגיה של הביקורת הפנימית תכלול גם נהלים לתייעוד הדיונים והפעולות שננקטו, לרבות תיאור הסיכון, הסיבה לחשש, סיבת ההנהלה שלא ליישם המלצות של הביקורת הפנימית או פעולות אחרות, שם האדם האחראי לקבל את הסיכון, ותאריך הדיון.

ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יהיה מודע שההנהלה קיבלה סיכון מסוים, באמצעות סקירת תגובת ההנהלה לממצאי מטלת ביקורת ומעקב אחר התקדמות ההנהלה ביישום תוכניות פעולה מוסכמות. בניית מערכת יחסים ושמירה על תקשורת עם מחזיקי עניין הינם אמצעים נוספים כדי להישאר מעודכנים לגבי פעילויות ניהול סיכונים, לרבות קבלת סיכון מצד ההנהלה.

דוגמאות לסיכונים, שעלולים לחרוג מסובלנות הסיכון של הארגון, כוללות כאלה אשר עלולים לגרום:

- פגיעה במוניטין של הארגון.
- פגיעה בעובדים או במחזיקי העניין של הארגון.
- קנסות רגולטוריים משמעותיים, מגבלות על ניהול העסקים או עונשים פיננסיים או חוזיים אחרים.
- הצגות (מיצגים) מוטעות מהותיות.
- 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 מהסובלנות לסיכון של הארגון. אם, לדוגמה, ההנהלה לא התקדמה מספיק בתוכניות הפעולה שסוכמו בעבר, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יגיע למסקנה שההנהלה השלימה עם רמת סיכון אשר חורגת מהסובלנות לסיכון של הארגון. לפני העלאת החשש להנהלה הבכירה ו/או למועצת המנהלים, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יתייחס לנושא ישירות מול ההנהלה האחראית לתחום הסיכון, כדי לשתף בחששות, להבין את נקודת המבט של ההנהלה ולהסכים על פתרון, אשר יכול לכלול תוכנית פעולה.

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.

המגזר הציבורי

כאשר פונקציית הביקורת הפנימית ממומנת על ידי רשות או גוף מפקח מחוץ לארגון, ייתכן כי תקנות/רגולציות ידרשו מהמבקר הפנימי הראשי להודיע גם לרשות או לגוף המממן, בנוסף למועצת המנהלים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

תיעוד דיונים והסכמה עם מועצת המנהלים ביחס למתודולוגיות של תקשור 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 מהנהלה התפעולית להנהלה הבכירה.
- תיעוד מפגישות עם מועצת המנהלים, לרבות ישיבות פרטיות או סגורות בהן הועלה החשש למועצת המנהלים.

עיקרון 12 הגברת האיכות

המבקר הפנימי הראשי מבטיח עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ומשפר באופן מתמיד את ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית.

'איכות' היא מדד משולב של עמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית ושל מימוש יעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית. 'תוכנית להבטחה ולשיפור האיכות' נועדה להעריך ולהבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית תואמת את התקנים, מממשת (משיגה) את יעדי הביצוע, וחותרת לשיפור מתמיד. התוכנית כוללת הערכות פנימיות וחיצוניות (ראה גם תקן 8.3 איכות ותקן 8.4 הערכת איכות חיצונית).

המבקר הפנימי הראשי אחראי להבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית משתפרת באופן מתמיד. דבר זה דורש פיתוח של תבחינים (קריטריונים) ומדדים להערכת הביצועים של מטלות ביקורת פנימית, של המבקרים הפנימיים, ושל פונקציית הביקורת הפנימית. מדדים אלה מהווים את הבסיס להערכת ההתקדמות לקראת יעדי הביצוע.

תקן 12.1 הערכת איכות פנימית

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח ולקיים הערכות פנימיות לגבי התקדמות פונקציית הביקורת הפנימית לעבר יעדי הביצוע ועמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.

המבקר הפנימי הראשי חייב למסד מתודולוגיה להערכות פנימיות, הכוללת:

- ניטור שוטף של התקדמות פונקציית הביקורת הפנימית לעבר יעדי הביצוע והעמידה שלה בדרישות התקנים.
- הערכות תקופתיות עצמיות או הערכות על-ידי אנשים אחרים בארגון שהינם בעלי ידע מספק בפרקטיקות ביקורת פנימית, כדי להעריך עמידה בדרישות כל מרכיבי התקנים.

- תקשורת עם מועצת המנהלים, לפחות פעם בשנה, לגבי תוצאות ההערכות הפנימיות.

על בסיס תוצאות ההערכה העצמית התקופתית, המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית פעולה לטיפול במקרים של אי-עמידה בדרישות התקנים והזדמנויות לשיפור, לרבות לוח זמנים מוצע לפעולות. המבקר הפנימי הראשי חייב לתקשר למועצת המנהלים - את תוצאות ההערכות העצמיות התקופתיות ואת תוכניות הפעולה (ראה גם תקן 8.1 קשר עם מועצת המנהלים ותקן 9.4 מתודולוגיות).

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

אם אי-עמידה בדרישות התקנים משליכה (משפיעה) על ההיקף או הפעולה הכוללים של פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לתת גילוי, להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים, על אי-העמידה ועל השלכתה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ניטור שוטף

'ניטור שוטף' הינו חלק אינטגרלי מפיקוח, סקירה ומדידה יומיומיים של פונקציית הביקורת הפנימית. ניטור שוטף משולב במדיניות ובפרקטיקות שבשגרה, המשמשות לניהול פונקציית הביקורת הפנימית, וכולל תהליכים, כלים, ומידע - הנחשבים נחוצים להערכת העמידה בדרישות התקנים.

התקדמותה של פונקציית הביקורת הפנימית לקראת יעדי ביצוע ועמידה בדרישות התקנים, מנוטרת בעיקרה באמצעות פעילויות מתמשכות, כגון תכנון ופיקוח על מטלות ביקורת, מתודולוגיות ביקורת פנימית ממוסדות, נוהלי ניירות עבודה והחתמתם, וסקירות פיקוח על ניירות עבודה של מטלת ביקורת ודוחות סופיים. פעילויות אלה כוללות זיהוי של חולשות או תחומים הדורשים שיפור, ותוכניות פעולה לטיפול בהם. המבקר הפנימי הראשי יכול לפתח תבניות או ניירות עבודה אוטומטיים לשימושם של מבקרים פנימיים במהלך מטלות ביקורת, תוך הבטחת סטנדרטיזציה ועקביות ביישום פרקטיקות העבודה.

פיקוח נאות 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 והחתמתם במועד (ראה גם תקן 12.3 הבטחת ושיפור ביצוע מטלות הביקורת).

מנגנונים נפוצים נוספים, המשמשים למעקב שוטף, כוללים:

- רשימות תיוג או כלים אוטומטיים (ממוחשבים) כדי לספק הבטחה לגבי ציות המבקרים הפנימיים לפרקטיקות ממוסדות ולנהלים וכדי להבטיח עקביות ביישום תקני ביצוע.
- משוב ממחזיקי העניין של הביקורת הפנימית לגבי היעילות והאפקטיביות של צוות הביקורת הפנימית. ניתן לבקש משוב מיד לאחר מטלת הביקורת או על בסיס 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 מדדים המציגים נאותות הקצאת המשאבים (כגון שונות בין תקציב לבין הביצוע בפועל), עמידה בלוח הזמנים להשלמת מטלת ביקורת, עמידה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית, וסקרי שביעות רצון של מחזיקי העניין.

בנוסף לוודא העמידה בדרישות התקנים, ניטור שוטף יכול לזהות הזדמנויות לשיפור פונקציית הביקורת הפנימית. במקרים כאלה, המבקר הפנימי הראשי יכול להתייחס להזדמנויות אלה ולפתח תוכנית פעולה, לרבות מדדי ביצוע (KPIs). לאחר יישום השינויים, ניתן להשתמש במדדים לניטור הצלחה.

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 ש'ניטור שוטף' מתמקד 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 ניסיון רב לגבי התקנים, מבקרים פנימיים מוסמכים (CIA), או אחרים שהינם בעלי יכולת מקצועית בביקורת פנימית ממקום אחר בארגון. ראוי כי המבקר הפנימי הראשי ישקול שילוב מבקרים פנימיים בתהליך ההערכה-העצמית; דבר אשר יכול לשפר את הבנתם לגבי התקנים.

הערכות-עצמיות תקופתיות מאפשרות לפונקציית הביקורת הפנימית לוודא את עמידתה בדרישות התקנים. כאשר הערכה-עצמית מתבצעת זמן קצר לפני הערכה-חיצונית, הזמן והמאמצים הנדרשים להשלמת ההערכה החיצונית מצטמצמים, בדרך כלל.

הערכות-עצמיות תקופתיות מעריכות:

- את הנאותות וההלימה של המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- כמה משפרת פונקציית הביקורת הפנימית את הצלחת הארגון.
- את האיכות של שירותי הביקורת הפנימית שבוצעו והפיקוח שניתן.
- את מידת העמידה בציפיות מחזיקי העניין והשגת יעדי הביצוע.

בדרך כלל, האדם או הצוות המבצעים את ההערכה-העצמית, 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 מסוגל, בדרך כלל, להעריך את איכות המתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית ואת מידת ההלימה של פונקציית הביקורת הפנימית למדיניות ולנהלים לביצוע מטלות ביקורת.

כחלק מההערכה-העצמית התקופתית, פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לבצע:

- סקירה לאחר מטלת ביקורת - פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לבחור מדגם של מטלות ביקורת מתקופה מסוימת ולבצע סקירה, כדי להעריך את הציות למתודולוגיות של פונקציית הביקורת הפנימית ואת העמידה בדרישות התקנים. בדרך כלל, סקירות אלה מתבצעות על-ידי צוות הביקורת הפנימית, שלא היה מעורב במטלת הביקורת הרלוונטית. בארגון גדול או בשל יותר, ייתכן שתהליך זה יטופל על-ידי מומחה או צוות הבטחת איכות.
- ניתוח מדדי ביצוע - פונקציית הביקורת הפנימית יכולה גם לנטר ולנתח מדדי ביצוע הקשורים ליעילות פרקטיקות הביקורת הפנימית. דוגמאות למדדי ביצוע כוללות:
 - שעות מטלת ביקורת מתוקצבות לעומת שעות בפועל.
 - שיעור תוכנית עבודת הביקורת הפנימית שהושלמה.
 - מספר הימים בין השלמת עבודת השטח ועד להוצאת דוח סופי של מטלת הביקורת.
 - שיעור תוכניות הפעולה של ההנהלה, אשר יושמו בעקבות מטלות הביקורת.
- מספר המבקרים הפנימיים בצוות, המחזיקים בהסמכה מקצועית, שנות ניסיונם בביקורת פנימית, ומספר שעות ההשתלמות המקצועית המתמדת (CPE) שצברו במהלך השנה.

המגזר הציבורי

מערכת ההערכה הפנימית חייבת גם לכלול ניטור שוטף של עמידה בדרישות התקנות/הרגולציות הרלוונטיות (אשר חלות).

פונקציות ביקורת פנימית קטנות

פונקציות ביקורת פנימית קטנות עלולות לעמוד בפני אתגרים בביצוע הערכות איכות פנימיות בשל אילוצים פיננסיים ומגבלות כוח אדם. לכן, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי של פונקציית ביקורת פנימית קטנה יצטרך לשקול לבקש סיוע מאחרים בארגון כדי לבצע הערכות תקופתיות, כגון ממבקרים פנימיים לשעבר או מאחרים בעלי ידע מתאים בביקורת פנימית. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפקח על הערכות כאלה.

כדי לבצע ניטור שוטף, ייתכן שהמבקר הפנימי הראשי יצטרך להגביר את השימוש ברשימות תיוג או בכלים אוטומטיים (ממוחשבים) אחרים, כדי לעקוב אחר העמידה בדרישות התקנים, במהלך כל מטלת ביקורת.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רשימות תיוג שהושלמו התומכות בסקירות ניירות עבודה, תוצאות סקרים ומדדי ביצוע המתייחסים ליעילות ולאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- תיעוד של הערכות תקופתיות שהושלמו, הכולל את היקף הסקירה והתוכנית, ניירות עבודה, והתקשור.
- 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 כדי לשפר את העמידה בדרישות, היעילות והאפקטיביות של פונקציית הביקורת הפנימית.

תקן 12.2 מדידת ביצועים

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח יעדים כדי להעריך את ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית. המבקר הפנימי הראשי חייב לשקול את המשובים ואת הציפיות של ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, בעת פיתוח יעדי הביצוע. המבקר הפנימי הראשי אחראי להבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית מממשת (משיגה) את יעדי הביצוע שלה.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח מתודולוגיה למדידת ביצועים, הכוללת תבחינים (קריטריונים) לביצועים ומדדים, כדי להעריך את ההתקדמות לקראת מימוש (השגת) יעדי הביצוע של הפונקציה. בעת הערכת ביצועי פונקציית הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי הראשי חייב לבקש משוב מהנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.

המבקר הפנימי הראשי חייב לפתח תוכנית פעולה לטיפול בכל הנושאים ובהזדמנויות לשיפור.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

מיסוד 'מדדי ביצוע' הינו קריטי, כדי לקבוע - האם פונקציית הביקורת הפנימית מממשת (משיגה) את יעדי הביצוע שלה בהתאם לתקנים ולכתב האמנה (צ'רטר) שלה. הצעד הראשון, עבור המבקר הפנימי הראשי, הינו לזהות מדדי ביצוע מרכזיים עבור שירותי הביקורת הפנימית, אשר מחזיקי העניין מאמינים שהם מוסיפים ערך, מסייעים במענה לסיכונים, משפרים את פעילות הארגון, ומחזקים את הבקורות.

מקורות שיש לקחת בחשבון בעת זיהוי מדדי ביצוע מרכזיים, לגבי האפקטיביות והיעילות של פונקציית הביקורת הפנימית, כוללים את התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, המנדט וכתב האמנה (צ'רטר) של פונקציית

הביקורת הפנימית, חוקים ותקנות אשר חלים, והאסטרטגיות ויעדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית. מדדים של אפקטיביות ויעילות יכולים להיות כמותיים או איכותיים.

ראוי שמדדי הביצוע של פונקציית הביקורת הפנימית יכללו תוצאות תפעוליות ואסטרטגיות. מימוש (השגת) תוכנית עבודת הביקורת הפנימית אינו צריך להיות המדד היחיד להצלחה. מדדי ביצוע יכולים לכלול:

- רמת התרומה לשיפור תהליכי ניהול הסיכונים, הבקרה והממשל התאגידי.
- השגת מטרות ויעדים מרכזיים.
- הערכת ההתקדמות לעומת תוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
- כיסוי הסיכונים שזוהו כקריטיים.
- שיפור בתפוקות של הצוות.
- הגברת יעילות תהליך הביקורת הפנימית.
- גידול במספר תוכניות הפעולה לשיפור תהליכים.
- נאותות התכנון והפיקוח של מטלת הביקורת.
- הערכה - האם מתמלאים הצרכים של מחזיקי עניין.
- תוצאות הערכות האיכות ותוכנית שיפור האיכות של פונקציית הביקורת הפנימית.
- בהירות התקשורת עם מחזיקי עניין.
- הזמן הממוצע שחלף בין השלמת בדיקות (טסטים) הביקורת ועד להפקת הדוח הסופי של מטלת הביקורת.
- שיעור ההמלצות שהתקבלו על ידי ההנהלה.
- החזר ההשקעה (ROI).
- רמת ההתחשבות בהון (למשל, תקציב ומשאבים) בעת ביצוע מטלות ביקורת.

לאחר שזוהו המדדים המרכזיים ליעדי האפקטיביות והיעילות, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ימסד תהליך ניטור ושיטה לתקשור למחזיקי עניין (לדוגמה, צורה, תזמון ומדדים). ראוי שפונקציית הביקורת הפנימית תשיג ממחזיקי עניין מרכזיים - משוב לגבי אפקטיביות הביקורת, ותבצע התאמות כנדרש.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תקשור פנימי של מדדי הביצוע המשמשים לניטור ההתקדמות.
- תקשור תמציתי שהוצג להנהלה הבכירה ולמועצת המנהלים.

תקן 12.3 הבטחת ושיפור ביצוע מטלות הביקורת

דרישות

המבקר הפנימי הראשי חייב להבטיח שמטלות הביקורת מופקחות כראוי, האיכות מובטחת, ומפותחות יכולות.

- כדי להבטיח 'פיקוח נאות', המבקר הפנימי הראשי 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 הפנימיים - משוב לגבי הביצועים שלהם ולגבי הזדמנויות לשיפור.

מידת ה'פיקוח' הנדרשת תלויה בבשלות של פונקציית הביקורת הפנימית, במיומנות המקצועית ובניסיון של המבקרים הפנימיים, 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. ייתכן שתחומי אחריות הפיקוח יואצלו לאנשים מתאימים שהינם בעלי כישורים מקצועיים, אך על המבקר הפנימי הראשי חלה אחריות עליונה.

המבקר הפנימי הראשי חייב להבטיח תיעוד ושימור של ראיות נאותות לפיקוח, בהתאם למתודולוגיה שנקבעה לפונקציית הביקורת הפנימית.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

בעת תכנון הפיקוח על מטלת ביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי (או ממונה מוגדר 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 ובין המבקר הפנימי הראשי (או האדם שהוגדר לכך).

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 - אלו מבקרים פנימיים הינם בעלי כישורים מקצועיים לפיקוח על מטלות ביקורת, והוא יכול להקצות משימות בהתאם לכך.

פיקוח על מטלת ביקורת מתחיל בתכנון מטלת הביקורת וממשיך לאורך המטלה. במהלך שלב התכנון, הממונה על מטלת הביקורת מאשר את 'תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת)' ויכול לקחת אחריות על היבטים אחרים של מטלת הביקורת (ראה עיקרון 13 תכנון מטלות הביקורת באפקטיביות ותקנים רלוונטיים).

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

ראוי שהממונה על מטלת הביקורת יקיים תקשורת שוטפת עם המבקרים הפנימיים שהוקצו לביצוע מטלת הביקורת ועם הנהלת התחום או התהליך המבוקר. הממונה על מטלת הביקורת סוקר את ניירות העבודה של מטלת הביקורת, ואשר מתארים את נוהלי הביקורת שבוצעו, את המידע שזוהה, ואת הממצאים והמסקנות המקדמיות שהוסקו במהלך מטלת הביקורת. הממונה מעריך - האם המידע, הבדיקות (טסטים) והראיות הנובעות מהם - הינם רלוונטיים, מהימנים ומספקים כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת ולתמוך במסקנות מטלת הביקורת.

תקן 11.2 "תקשורת אפקטיבית" דורש כי תקשורת מטלת הביקורת יהיה מדויק, אובייקטיבי, ברור, תמציתי, בונה, שלם ובמועד. הממונים על מטלות הביקורת סוקרים את תקשורת מטלת הביקורת ואת ניירות העבודה ביחס לאלמנטים אלה, משום שניירות עבודה מספקים את התמיכה העיקרית עבור תקשורת 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. ממונים יכולים לבקש ראיות או הבהרות נוספות כשהם סוקרים את תקשור מטלת הביקורת ואת ניירות העבודה, המתעדים את כל ההיבטים של תהליך מטלת הביקורת. 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 מתייחס לחששות ו/או לשאלות הממונה. לחלופין, פונקציית הביקורת הפנימית יכולה לשמור תיעוד נפרד של החששות והשאלות של הממונה על מטלת הביקורת, 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 ספקי הבטחה אחרים. המבקר הפנימי הראשי מפתח מדיניות ונהלים 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 כל הבדל 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 מסקנות כלשהן. אם ישנו הבדל בשיקול הדעת המקצועי לגבי סוגייה אתית, ניתן להפנות את הנושא לטיפול האנשים בארגון אשר אחראים לעניינים אתיים.

פונקציות ביקורת פנימית קטנות

הבטחת ביצוע מטלות ביקורת הינה אתגר לפונקציות ביקורת פנימית קטנות, בהן ייתכן שלא יהיו מבקרים פנימיים פרטניים עבור פיקוח והערכה פנימית שוטפת/מתמשכת. המבקר הפנימי הראשי יכול לשקול שימוש בכלים כגון רשימות תיוג או כלים אוטומטיים (ממוחשבים) אחרים, כדי לסייע בהבטחה בסיסית של עמידה בדרישות התקנים בכל מטלת ביקורת.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה של מטלת ביקורת, חתומים או בציון ראשי תיבות, ומתוארכים על ידי הממונה על מטלת הביקורת (אם הם מתועדים ידנית) או מאושרים אלקטרונית (אם הם מתועדים כחלק ממערכת/תוכנה לתיעוד ניירות עבודה).
- רשימות תיוג שהושלמו, אשר תומכות בסקירות ניירות עבודה.
- תוצאות ראיון וסקר, הכוללות משוב לגבי חויית 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

בביצוע שירותי ביקורת פנימית, המבקרים הפנימיים נדרשים לתכנן באפקטיביות את מטלות הביקורת; לבצע את עבודת מטלת הביקורת כדי לפתח ולגבש ממצאים, המלצות ומסקנות; ולתקשר תוך שיתוף פעולה עם ההנהלה ובעלי התפקידים האחראים על הפעילות המבוקרת, תוך כדי ביצוע מטלת הביקורת ולאחר סיומה.

אף על פי שהתקנים לביצוע מטלות ביקורת מציגים תמונה רציפה ועקבית, בפועל- שלבי הביצוע אינם בהכרח מובחנים, רציפים ועקביים. בפועל, סדר השלבים יכול להשתנות בהתאם למטלה עצמה, תוך חפיפה וחזרה. לדוגמה, תכנון מטלת ביקורת כולל איסוף מידע והערכת סיכונים, אשר יכולים להימשך אל תוך המטלה על שלביה השונים. כל שלב יכול להשפיע על משנהו או על המטלה בכללותה. לכן, ראוי שמבקרים פנימיים יסקרו ויבינו את כל התקנים בנושא זה (נושא ה'), לפני שהם ניגשים לתהליך ביצוע מטלת הביקורת.

שירותי ביקורת פנימית נתפסים לעתים קרובות כמספקים הבטחה, יעוץ, או שניהם. מצופה מהמבקרים הפנימיים ליישם את התקנים המקצועיים בבואם לבצע מטלות ביקורת, בין אם הם מספקים הבטחה או יעוץ, אלא אם מצוין אחרת בתקנים ספציפיים.

במסגרת 'שירותי הבטחה', מבקרים פנימיים מספקים הערכות אובייקטיביות ל'פערים' בין 'המצב הקיים (המצוי)' של הפעילות המבוקרת, לבין 'התבחינים (הקריטריונים)' הרלוונטיים להערכה (המצב הרצוי על פי התבחינים). המבקרים הפנימיים מעריכים את ה'פערים' כאמור, כדי לקבוע - האם מדובר בממצאים משמעותיים, וכדי לספק מסקנות לגבי ממצאים אלה מתוך ראייה כוללת של מטלת הביקורת. 'שירותי הבטחה' נועדו לספק ביטחון (רמת ביטחון) לגבי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים ותהליכי בקרה, - למחזיקי עניין של הארגון, ובמיוחד למועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה, ולהנהלת הפעילות המבוקרת.

מבקרים פנימיים מספקים 'מטלות יעוץ' או פעולות יעוץ אחרות, לבקשת מועצת המנהלים, ההנהלה הבכירה, או הנהלת הפעילות הרלוונטית. סוג שירותי הייעוץ והיקפם, כפופים לסיכום עם הגורם המבקש את השירותים. דוגמאות לשירותי הייעוץ הן בין היתר: מתן יעוץ (עצה) באשר לתכנון והגדרת תהליכים או מערכות או פיתוח והטמעה של מדיניות חדשה. שירותי יעוץ נוספים כוללים מתן סיוע והדרכות. באספקת שירותי יעוץ, על מבקרים פנימיים לשמור על אובייקטיביות ולא לקחת על עצמם את האחריות המוטלת על ההנהלה.

עיקרון 13 תכנון מטלות הביקורת באפקטיביות

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 (הקריטריונים) והמשאבים הנדרשים לביצוע מטלת הביקורת, ומגבשים את תכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת), אשר מתארת את הצעדים הפרטניים לביצועה.

תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לתקשר באפקטיביות במהלך מטלת הביקורת.

תקשור אפקטיבי של מטלת ביקורת חייב להיות מדויק, אובייקטיבי, ברור, תמציתי, בונה, שלם, ולהתבצע במועד, כמוגדר בתקן 11.2 תקשורת אפקטיבית.

תקשור מטלת ביקורת חייב לכלול תקשורת ראשונית, שוטפת, מסכמת וסופית עם הנהלת הפעילות המבוקרת.

תקשורת ראשונית של מטלת ביקורת כוללת:

- 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.
- תקשורת שוטפת דורשת מסירת עדכונים לגבי התקדמות מטלת הביקורת. היקף התקשורת השוטפת תלוי באופי ובמשך מטלת הביקורת. במידת האפשר, מבקרים פנימיים חייבים לתקשר:

- נושאי ממשל תאגידי, ניהול סיכונים, או בקורות, הדורשים תשומת לב מיוחדת.
 - שינויים בהיקף, ביעדים, בתזמון או במשכה של מטלת הביקורת.
- מבקרים פנימיים חייבים לקיים תקשורת מסכמת (לרוב- פגישת), עם הנהלת הפעילות המבוקרת, לאחר השלמת עבודת מטלת הביקורת ולפני פרסום דוח סופי. התקשורת המסכמת מעניקה למבקרים פנימיים ולהנהלה - הזדמנות ליישב פערים בקשר לממצאים, להמלצות ולמסקנות מטלת הביקורת, לפני פרסום הדוח הסופי.

התקשורת המסכמת חייבת לכלול דיון בנושאים הבאים:

- ממצאים, המלצות ומסקנות מטלת הביקורת.
 - תוכניות הפעולה של ההנהלה לטיפול בממצאים.
 - ישימות של המלצות ו/או תוכניות פעולה.
 - תזמון הטיפול בכל ממצא.
 - הגורם האחראי לפעולה.
- אם המבקרים הפנימיים וההנהלה אינם מסכימים לגבי ממצא, המלצה או מסקנה, המבקרים הפנימיים חייבים לדון עם הנהלת הפעילות המבוקרת ולנסות להגיע עימה להבנה משותפת לגבי הנושא, במהלך התקשורת המסכמת. אם לא ניתן להגיע להסכמה משותפת, המבקרים הפנימיים אינם מחויבים לבצע שינויים בחלק כלשהו של תוצרי מטלת הביקורת, אלא אם קיימת סיבה מוצדקת לעשות כן. מבקרים פנימיים חייבים לציין הן את העמדות והן את הסיבות לפערים בתקשורת המסכמת של מטלת הביקורת (ראה גם תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

כדי להבטיח את אפקטיבית התקשורת, 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. בדרך כלל, דרישות לגבי איכות ותוכן תקשור מטלת הביקורת, מוגדרות על-ידי המבקר הפנימי הראשי בהתאם לציפיות ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, והן מתועדות במתודולוגיות של הביקורת הפנימית (ראה גם תקן 11.2 תקשורת אפקטיבית).

בתקשור ההודעה, מבקרים פנימיים מודיעים מבעוד מועד למחזיקי העניין הרלוונטיים, בדרך כלל ההנהלה ו/או הצוות הרלוונטי של הפעילות המבוקרת, על מטלת הביקורת הצפויה, כדי להניח את היסודות לשיתוף פעולה ולדו-שיח פתוח. ראוי שמבקרים פנימיים יפעלו בהתאם למדיניות שקבע המבקר הפנימי הראשי בנוגע למשך תקופת ההודעה המוקדמת. ראוי שההודעה תכלול את הסיבות לביקורת, מועד ההתחלה המוצע ומשכה המשוער של מטלת הביקורת.

הודעות מגיעות בצורות שונות, אך בדרך כלל הן מהוות תקשור בכתב, כגון: הודעה כתובה, תזכיר או מכתב. ההודעה כוללת את תזמון מטלת הביקורת, כדי לוודא שהעבודה (עבודת הביקורת) המתוכננת אינה מתנגשת עם אירועים משמעותיים אחרים המתרחשים בפעילות המבוקרת. בנוסף, מבקרים פנימיים מבקשים את המידע ואת המסמכים הנדרשים כדי להעריך סיכונים ולהתחיל לגבש את תוכנית הביקורת.

תקשורת ראשונית נפוצה נוספת היא פגישת פתיחה או התנעה, אשר בדרך כלל מתקיימת לאחר השלמת הערכת הסיכונים ולאחר שהמבקרים הפנימיים קבעו את היעדים וההיקף הראשוניים של מטלת הביקורת. הדיון בפגישה כזו מעניק הזדמנות למבקרים הפנימיים להבטיח כי הנהלת הפעילות המבוקרת מבינה ותומכת ביעדים, בהיקף ובתזמון של מטלת הביקורת. כמו כן, הפגישה מאפשרת לצדדים לבצע התאמות ולתאם ציפיות לגבי תקשור נוסף, כולל תדירותו, ומי יקבל את הדוח הסופי.

לאחר פגישת הפתיחה, ראוי כי מבקרים פנימיים יתעדו את הדיון שהתקיים, ותיעוד זה ישולב בניירות העבודה של מטלת הביקורת.

תקשורת שוטפת בין מבקרים פנימיים ונהלת הפעילות המבוקרת, במהלך מטלת הביקורת, הינה חיונית להעברת מידע אשר דורש תשומת לב מידית ולעדכון הגורמים הרלוונטיים לגבי התקדמות מטלת הביקורת או שינויים בהיקפה. תקשורת שוטפת מסייעת למבקרים פנימיים ונהלת הפעילות המבוקרת - להשיג בהירות, ולמנוע או לפתור אי הבנות וחילוקי דעות.

על התקשורת המסכמת (המכונה גם "ועידת יציאה") להיות מתוכננת ומובנית כך שתהווה הזדמנות עבור המבקרים הפנימיים, הנהלת הפעילות המבוקרת, וצוות רלוונטי אחר, לתקף ולסכם את ממצאי, המלצות ומסקנות מטלת הביקורת לפני פרסום דוח סופי. התקשורת המסכמת מעניקה גם הזדמנות לנהלה ולמבקרים הפנימיים לדון ובמידת הצורך גם לפתור כל פער או אי הסכמה לגבי ממצאים, המלצות ו/או מסקנות. בעוד שהמטרה היא להגיע להסכמה, כאשר אין זה המקרה, תקן זה קובע כי יש לכלול את נקודות המבט הן של הנהלה והן של המבקרים הפנימיים בדוח הסופי של מטלת הביקורת.

דיון בישימות ההמלצות של המבקרים הפנימיים יכול לכלול שיקולי עלות-תועלת, לרבות חומרת הסיכון אל מול התועלת שביישום ההמלצות. גם אם תוכניות הפעולה של הנהלה טרם פותחה במלואה, בתקשורת המסכמת ניתן לדון ולהעריך את הרעיונות לפעולות בהן הנהלה יכולה לנקוט כדי לטפל בממצאים. לאחר הדיון, הנהלה יכולה לאשר את תוכניות הפעולה שלה, את התזמון המשוער של היישום, ואת מי שיהיה אחראי ליישום.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

תקשורת ראשונית

- הודעות דואר אלקטרוני, פרוטוקולים מפגישות, או תיעוד לתכנון מקדים של מטלת הביקורת (כגון תרשומת או תזכיר), מעידים כי התקיימה הודעה מראש על מטלת הביקורת.
- פרוטוקולים מיישבת ההתנעה של מטלת הביקורת, כולל ראיות לדיון בהערכת הסיכונים, יעדים, היקף ותזמון מטלת הביקורת.
- אזכור פגישת התנעה בתיעוד של תכנון מטלת הביקורת.
- משוב (למשל באמצעות סקרים) מהנהלת הפעילות המבוקרת.
- תיעוד (דואר אלקטרוני, פרוטוקולים מפגישות, ניירות עבודה או תרשומת) המעיד על התקשורת במהלך מטלת הביקורת, לרבות עדכוני התקדמות, הודעות לגבי סוגיות ושינויים דחופים, ומשובים מהנהלת הפעילות המבוקרת.
- תקשורת מסכמת
- פרוטוקולים או תרשומות מפגישות, המציגים תקשורת מובנית דו-כיוונית לגבי ממצאים, המלצות ומסקנות הביקורת הפנימית, ותוכניות הפעולה של הנהלה.

- טיוטה של ממצאים, המלצות ומסקנות הביקורת הפנימית ותוכניות הפעולה של ההנהלה, עם תגובות ההנהלה.
- תיעוד של משוב שהתבקש והתקבל מהנהלת הפעילות המבוקרת (למשל באמצעות סקרים).

תקן 13.2 סקר סיכונים במטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לפתח הבנה לגבי הפעילות המבוקרת ולהעריך את הסיכונים הרלוונטיים. כדי לפתח את ההבנה כאמור, המבקרים הפנימיים חייבים לזהות ולאסוף מידע מספק ולבצע סקר סיכונים במטלת הביקורת. מבקרים פנימיים חייבים להבין את:

- האסטרטגיות, היעדים והסיכונים של הארגון, אשר רלוונטיים לפעילות המבוקרת.
 - סובלנות הארגון לסיכון.
 - סקר הסיכונים התומך בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
 - יעדי הפעילות המבוקרת.
 - תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות של הפעילות המבוקרת.
 - מסגרות, הנחיות ותבחינים (קריטריונים) מוסמכים, בהם ניתן להשתמש כדי להעריך את האפקטיביות של תהליכים אלה.
 - כדי לבצע את סקר הסיכונים במטלת הביקורת, המבקרים הפנימיים חייבים:
 - לזהות את הסיכונים המשמעותיים ליעדי הפעילות המבוקרת.
 - לזהות את האמצעים באמצעותם הפעילות שולטת בסיכונים שלה בגבולות סובלנות הארגון לסיכון.
 - להעריך את המשמעותיות (השלכה וסבירות) של הסיכונים.
 - להעריך את נאותות התכנון לגבי תהליכי הבקרה של הפעילות.
 - לקחת בחשבון סיכונים ספציפיים, לרבות אלו הקשורים להונאה ולמערכות ולטכנולוגיות מידע.
- שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים**

יישום

כדי לפתח הבנה לגבי הפעילות המבוקרת וכדי להעריך 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 עולות מתוך הערכת הסיכונים הכלל-ארגונית של פונקציית הביקורת הפנימית. בתחילת מטלת ביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו את הסיכונים החלים עליה, 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 יבחנו את ההתאמה בין הארגון ובין הפעילות המבוקרת. מבקרים פנימיים אוספים ובוחנים מידע לגבי האסטרטגיות והתהליכים של הארגון ביחס לממשל תאגידי, ניהול סיכונים ובקורות, כמו גם היעדים, המדיניות והנהלים של הארגון. לאחר מכן, המבקרים הפנימיים לומדים כיצד היבטים אלה של הארגון מתייחסים לפעילות המבוקרת ולמטלת הביקורת, כדי לגבש את סקר הסיכונים במטלת הביקורת.

ניתן למצוא מידע שימושי במקורות הבאים:

- סקרי סיכונים שנערכו לאחרונה על-ידי פונקציית הביקורת הפנימית או ההנהלה.

- תוצרי מטלות ביקורת שבוצעו בעבר על-ידי פונקציית הביקורת הפנימית וספקי שירותי הבטחה וייעוץ אחרים.
 - דיווחים מספקי שירותי הבטחה וייעוץ אחרים, למשל בתחומי הכספים, הסביבה, האחריות החברתית וממשל תאגיד.
 - סקרי סיכונים כלל-ארגוניים ותוכניות עבודת הביקורת הפנימית.
 - ניירות עבודה ממטלות ביקורת קודמות.
 - כדי לאסוף מידע, המבקרים הפנימיים יכולים:
 - לסקור חומרי סימוכין (מסמך), לרבות הנחיות רשמיות של לשכת המבקרים הפנימיים IIA, ותקנים, הנחיות, חוקים ותקנות/רגולציות אחרים הרלוונטיים למגזר, לענף התעשייה, ולתחום השיפוט של הארגון.
 - להשתמש בתרשימים ארגוניים ותיאורי תפקיד, כדי לקבוע - מי אחראי למידע הרלוונטי, לתהליכים, ולהיבטים אחרים של הפעילות המבוקרת.
 - לבחון את הנכסים הפיזיים של הפעילות המבוקרת.
 - לבדוק תיעוד מבעלי המידע או ממקורות חיצוניים, לרבות מדיניות, נהלים, תרשימי זרימה, ודיווחים של ההנהלה.
 - לבדוק אתרי אינטרנט, מסדי-נתונים, ומערכות.
 - לתשאל באמצעות ראיונות, דיונים, וסקרים.
 - להתבונן בתהליך במהלכו.
 - להיפגש עם ספקי שירותי הבטחה וייעוץ אחרים.
- מבקרים פנימיים סוקרים את המידע שנאסף, כדי להבין כיצד תהליכים נועדו לפעול וכדי לזהות את התבחינים (קריטריונים) בהם משתמשת ההנהלה כדי למדוד - האם הפעילות משיגה את יעדיה. סקרים, ראיונות, בדיקות פיזיות, והתחקות (walk-through) אחר התהליך, מאפשרים למבקרים פנימיים לתצפת על המצב העדכני של הפעילות המבוקרת. ראוי שמבקרים פנימיים יתעדו ויסכמו/יתמצתו את המידע הרלוונטי במסמך תכנון (אחד) אשר יישמר כנייר עבודה של מטלת ביקורת (ראה גם תקן 14.6 תיעוד מטלות הביקורת).
- כדי לבצע את סקר הסיכונים במטלת הביקורת, המבקרים הפנימיים משתמשים במידע שנאסף - להבנת ולתיעוד יעדי הפעילות המבוקרת, הסיכונים שיכולים להשפיע על השגת כל יעד, והבקורות הייעודיות לניהול כל סיכון.
- מבקרים פנימיים יכולים ליצור תרשים, גיליון אלקטרוני או כלי דומה, כדי לתעד את הסיכונים והבקורות שתוכננו לניהול סיכונים אלה. תיעוד כאמור, הנקרא לעיתים קרובות 'מטריצת סיכונים ובקורות', מאפשר למבקרים פנימיים להפעיל שיקול דעת מקצועי, ניסיון והצדקה - בניתוח המידע שנאסף בהקשר של הפעילות המבוקרת, ולהעריך (באופן גס) את המשמעותיות של הסיכונים מבחינת השילוב בין השלכה, סבירות, וגורמי סיכון אפשריים נוספים.
- כחלק מהזהירות המקצועית הראויה (זמ"ר), ראוי שמבקרים פנימיים יביאו בחשבון את המשובים מצד הנהלת הפעילות המבוקרת. לעיתים קרובות, דיונים עם הנהלת התחום או התהליך המבוקר, מספקים נקודות מבט נוספות ותובנות לגבי היעדים העסקיים, סיכונים מובנים (שורשיים), בקורות והמשמעותיות של הסיכונים הרלוונטיים. ביסוס הבנה הדדית, ביחס לסיכוני הפעילות המבוקרת, מגביר את השימושיות של סקר הסיכונים. במהלך התכנון, ראוי שמבקרים פנימיים יתייעצו עם הממונה על מטלת הביקורת.
- בדרך כלל, 'מטריצת סיכונים ובקורות' נבנית במהלך מטלת הביקורת. במהלך התקדמות מטלת הביקורת בשלב הבדיקה, ניתן להשתמש במטריצה כדי לתעד את הגורם (סיבה), אירוע הסיכון, ההשפעה (התוצאה), הערכת הסיכון המובנה (השורשי), והבקרה לרבות תיאור הסוג (מונעת, מגלה או מתקנת). אזי ניתן לתעדף את הסיכונים, אליהם יש להתייחס במטלת הביקורת, בהתאם למשמעותיותם. דבר זה לעיתים קרובות מודגם על ידי שרטוט המשתנים בגרף בסיסי, כגון 'מפת חום'. ראוי שתיעוד כאמור יישמר כחלק מניירות העבודה של מטלת הביקורת.
- ביחס לסיכונים המשמעותיים ביותר, הערכת נאותות תכנון הבקורות מסייעת למבקרים הפנימיים לקבוע - אלו בקורות יש להמשיך ולבדוק (טסטים). הסיכונים המדורגים בעדיפות הגבוהה ביותר מהווים בסיס ליעדי מטלת הביקורת והיקפה, כמתואר בתקן 13.3 יעדי מטלת הביקורת והיקפה. בביצוע ניתוחי מטלת ביקורת, המבקרים הפנימיים שואפים לקבוע את הסיכון השירי ומציינים כל סיכון שחורג מטווח הסובלנות המקובל לפעילות (ראה גם תקן 14.2 ניתוח וממצאים אפשריים של מטלת הביקורת).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

תיעוד בניירות עבודה:

- האסטרטגיות, היעדים והסיכונים, הרלוונטיים לארגון.
- יעדי הפעילות המבוקרת.
- תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות של הפעילות המבוקרת.
- תרשימים ארגוניים ותיאורי תפקיד.
- תרשומות ו/או תצלומים מתצפית או בדיקה ישירה.
- מדיניות ונהלים לפעילות.
- חוקים ותקנות/רגולציות רלוונטיים והערכות ציות מתועדות.
- מידע רלוונטי שנאסף מאתרי אינטרנט, בסיסי נתונים, ומערכות.
- תרשומות מראיונות, דיונים, או סקרים.
- מידע רלוונטי מעבודות ספקי הבטחה אחרים, ומסקרי סיכונים ומטלות ביקורת שהושלמו בעבר.
- 'מטריצת סיכונים ובקורות' או תיעוד אחר, אשר מציינים את המשמעותיות של כל סיכון ואת הנאותות של תכנון הבקורות.

תקן 13.3 יעדי מטלת הביקורת והיקפה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לקבוע ולתעד את יעדי מטלת הביקורת והיקפה.

'יעדי מטלת הביקורת' חייבים לבטא את תכלית מטלת הביקורת ולקחת בחשבון את תוצאות סקר הסיכונים של מטלת הביקורת.

'ההיקף' קובע את המיקוד והגבולות של מטלת הביקורת באמצעות פירוט הפעילויות, האתרים, התהליכים, המערכות, הרכיבים, ואלמנטים אחרים שיש לסקור, ופרק הזמן שתקיף מטלת הביקורת. ההיקף חייב להיות מספק כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת. חובה לגלות את המגבלות בהיקף - בתקשורה ראשוני ובדוח הסופי של מטלת הביקורת.

המבקר הפנימי הראשי, או הממונה על מטלת הביקורת, חייב לאשר את יעדי מטלת הביקורת והיקפה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

יעדי מטלת הביקורת והיקפה מאפשרים למבקרים פנימיים למקד את המאמצים בסיכונים המשמעותיים שבפעילות המבוקרת, לגבש את תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת) ולתקשר בבהירות עם ההנהלה ומועצת המנהלים. היעדים וההיקף מהווים גם בסיס המסייע למבקרים פנימיים לקבוע את לוח הזמנים, התקציב ודרישות המשאבים של מטלת הביקורת.

קביעת יעדי מטלת הביקורת והיקפה דורשת מהמבקרים הפנימיים לאסוף את המידע הנדרש כדי:

- להבין את תכלית מטלת הביקורת והסיבה להכללתה בתוכנית עבודת הביקורת הפנימית.
 - לשקול את האסטרטגיות והיעדים של הפעילות המבוקרת.
 - לתעדף את הסיכונים הרלוונטיים למטלת הביקורת באמצעות סקר הסיכונים של מטלת הביקורת (ראה גם תקן 13.2 סקר סיכונים במטלת הביקורת).
- ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו אם מטלת הביקורת מהווה דרישה לשירותי הבטחה או לשירותי ייעוץ, משום שציפיות מחזיקי העניין ודרישות התקנים משתנות בהתאם לסוג המטלה. היעדים של מטלת הבטחה והיקפה יכולים גם להיות שונים משמעותית מאלה של מטלת ייעוץ. עבור 'מטלות הבטחה' היעדים וההיקף נקבעים בעיקר

על-ידי המבקרים הפנימיים, ואילו עבור 'מטלות ייעוץ' - היעדים נקבעים (בדרך כלל) על-ידי הגורם המבקש את מטלת הייעוץ.

כאשר יעדי מטלת ביקורת והיקפה מוגדרים כראוי לפני תחילת מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים מסוגלים:

- להתייחס לסיכונים המשמעותיים לפעילות המבוקרת.
 - להימנע מכפילויות במאמצים או בביצוע עבודה אשר אינה מוסיפה ערך.
 - להקצות משאבים נאותים ומספקים, כדי להשלים את מטלת הביקורת.
- 'יעדי מטלת ביקורת' הם הצהרות רחבות שגובשו על-ידי מבקרים פנימיים, אשר מגדירות את ההישגים המיועדים של מטלת הביקורת. 'היעדים' מציינים מה מטלת הביקורת נועדה להשיג, ועוזרים למבקרים הפנימיים - לקבוע אילו הליכים לבצע. ראוי שמבקרים פנימיים יודאו כי יעדי מטלת הביקורת תואמים ליעדים העסקיים של התחום או התהליך המבוקר, וכן לאלה של הארגון.

'מטלות הבטחה' מתמקדות במתן הבטחה שהבקורות הקיימות - מתוכננות באופן נאות ופועלות לניהול הסיכונים אשר עלולים למנוע מהתחום בארגון להשיג את יעדיו העסקיים. 'היעדים' של מטלות ביקורת אלה מכוונים את סדר העדיפויות בבדיקת (טסטים) הבקורות של תהליכים ומערכות, במהלך מטלת הביקורת. הבקורות לניהול סיכונים מתייחסות לנושאים הבאים:

- הגדרת סמכות ואחריות.
 - ציות למדיניות, תוכניות, נהלים, חוקים ותקנות/רגולציות.
 - דיווח מידע מדויק ומהימן.
 - שימוש אפקטיבי ויעיל במשאבים.
 - שמירה על נכסים.
- לאחר קביעת יעדי מטלת הביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים יפעילו שיקול דעת מקצועי וייתיעצו עם הממונה על מטלת הביקורת כנדרש, כדי לקבוע את היקף העבודה של מטלת הביקורת. ה'היקף' חייב להיות רחב מספיק כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת. בקביעת ההיקף, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו כל יעד מטלת ביקורת בנפרד (באופן בלתי-תלוי), כדי לוודא שניתן להשיגו במסגרת ההיקף.

באופן כללי, מבקרים פנימיים שוקלים ומתעדים כל מגבלה בהיקף ובקשות ממחזיקי העניין במטלת הביקורת, עבור פריטים שיש לכלול או להחריג מההיקף. להלן דוגמאות למגבלות בהיקף:

- משך מטלת הביקורת.
 - מגבלות במשאבים (פיננסיים, משאבי אנוש, וטכנולוגיים).
 - גישה לנתונים, לרשומות, ולמידע אחר, כמו גם לכוח אדם ולנכסים פיזיים.
- מבקרים פנימיים מתקשרים את היעדים, ההיקף והתזמון של מטלת הביקורת במהלך ישיבת הפתיחה. ראוי שהמידע יתועד בתזכיר תכנון מטלת ביקורת וישולב בניירות העבודה של מטלת הביקורת (ראה גם תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

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

תקן 13.4 תבחינים (קריטריונים) להערכה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לזהות 'תבחינים (קריטריונים)' מדידים, בהם ניתן להשתמש כדי להעריך את היבטי הפעילות המבוקרת, אשר מוגדרים ביעדי מטלת הביקורת ובהיקפה.

מבקרים פנימיים חייבים לאמוד את מידת הנאותות של תבחינים שהוגדרו על-ידי ההנהלה או מועצת המנהלים, כדי לקבוע - האם הפעילות המבוקרת השיגה את יעדיה ומטרותיה. אם הם נאותים, המבקרים הפנימיים חייבים להשתמש בתבחינים אלו בהערכה שלהם.

אם הם אינם נאותים, המבקרים הפנימיים חייבים לזהות תבחינים נאותים להערכה, באמצעות דיונים עם ההנהלה ו/או מועצת המנהלים.

להלן דוגמאות לתבחינים:

- פנימיים (מדיניות, נהלים, מדדי ביצוע מרכזיים KPIs, או יעדים לפעילות).
- חיצוניים (חוקים, תקנות/רגולציות, והתחייבויות חוזיות).
- פרקטיקות (נוהגים) מוסמכות (מסגרות, תקנים, הנחיות, ומדדי השוואה (בנצ'מרק) ספציפיים לתעשייה, לפעילות או למקצוע).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

כחלק מאיסוף המידע ותכנון מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים מזהים את 'התבחינים' בהם משתמש הארגון כדי להעריך את האפקטיביות והיעילות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות של הפעילות המבוקרת. מבקרים יתמקדו בתבחינים (קריטריונים) להערכה, הרלוונטיים ביותר למטלת הביקורת. ראוי כי תבחינים (קריטריונים) כאמור ייצגו את 'המצב הרצוי' של הפעילות ויספקו מפרטים פרקטיים ומדידים - מולם ניתן להשוות את 'המצב הקיים (המצב המצוי)'. לדוגמה, אם היעד של מטלת הביקורת הוא להעריך את האפקטיביות של תהליכי הבקרה בפעילות המבוקרת, התבחינים (קריטריונים), או המצב הרצוי, 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; קביעת 'המשמעותיות' של הממצאים; והגעה ל'מסקנות' בעלות משמעות. מבקרים פנימיים משתמשים בשיקול דעת מקצועי כדי לקבוע אם התבחינים (קריטריונים) של הארגון נאותים. תבחינים (קריטריונים) נאותים הם רלוונטיים, תואמים ליעדי הארגון והפעילות המבוקרת, ומייצגים השוואות מהימנות. בנוסף לדוגמאות לגבי תבחינים (קריטריונים) המפורטות בתקן, התבחינים (קריטריונים) יכולים לכלול פרקטיקות מבוססות בארגון, ציפיות המבוססות על תכנון הבקרה, ונהלים אשר ייתכן שאינם מתועדים באופן רשמי.

בהערכת הנאותות של התבחינים (קריטריונים), ראוי כי מבקרים פנימיים יקבעו - האם הארגון קבע עקרונות בסיסיים לגבי מה מהווה פרקטיקה נאותה של ממשל תאגידי, ניהול סיכונים או בקרה. ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו - האם ההנהלה ביטאה בבהירות את הסובלנות שלה לסיכון, לרבות ערכי סף של 'מהותיות' עבור יחידות עסקיות, פונקציות, או תהליכים שונים. ראוי גם שמבקרים פנימיים יבררו - האם הארגון אימץ או ביטא באופן ברור הגדרה ל'בקרה', וראוי שהם יזהו את הבנת ההנהלה לגבי מה שמהווה רמת בקרה 'משביעת רצון'. לדוגמה, רמה משביעת רצון יכולה להיות שיעור מסוים של עסקאות לפי יעד בקרה אחד, אשר מבוצעות בהתאם לנוהלי הבקרה שנקבעו, או שיעור מסוים של בקורות שפועלות (באופן כללי) בהתאם לתכנון.

בנוסף, ראוי שמבקרים פנימיים יחקרו את הפרקטיקות המומלצות וישוו את התבחינים (קריטריונים) של ההנהלה לאלה שבשימוש ארגונים אחרים. קביעת התבחינים (קריטריונים) הטובים ביותר להשגת יעדי מטלת הביקורת דורשת ממבקרים פנימיים גם יישום של שיקול דעת מקצועי. מבקרים פנימיים יכולים לקבוע כי במדיניות, נהלים ו/או תבחינים (קריטריונים) אחרים שתועדו, חסרים פרטים או כי אינם נאותים מסיבה אחרת. מבקרים פנימיים

יכולים לסייע להנהלה בקביעת תבחינים נאותים או יכולים להסתייע (לקבל משוב) במומחים כדי לעזור בזיהוי או פיתוח תבחינים רלוונטיים. ייתכן כי התבחינים (קריטריונים) של ההנהלה ייראו נאותים באופן כללי, אך מבקרים פנימיים יכולים להציע תבחינים (קריטריונים) טובים יותר עבור מטלת הביקורת.

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

ראוי שמבקרים פנימיים יבטיחו כי הנהלת הפעילות המבוקרת מבינה את התבחינים (קריטריונים), בהם יעשה שימוש במהלך מטלת הביקורת. כדי להימנע מפרשנות שגויה או ערעור מצד כל בעל תפקיד האחראי לפעילות המבוקרת, ראוי לתעד את התבחינים (קריטריונים) המוסכמים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה המתעדים את מקורות התבחינים (קריטריונים) שנשקלו ואת התהליך בו נעשה שימוש כדי לקבוע את נאותות התבחינים (קריטריונים).
- תיעוד, כגון פרוטוקולים מפגישות, תזכיר תכנון, או דואר אלקטרוני, המציגים את דיוני המבקרים הפנימיים עם הנהלת הפעילות המבוקרת ו/או מועצת המנהלים - לגבי תבחינים (קריטריונים).

תקן 13.5 משאבי מטלת הביקורת

דרישות

- בתכנון מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לזהות את המשאבים הנדרשים כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת.
- המבקרים הפנימיים חייבים לקבוע את סוגי ואת כמות המשאבים, אשר יידרשו כדי לבצע את מטלת הביקורת. קביעה כאמור דורשת התייחסות ל:
- אופי מטלת הביקורת ומורכבותה.
 - מסגרת הזמן להשלמת מטלת הביקורת.
 - שאלה - האם המשאבים הפיננסיים, הטכנולוגיים ומשאבי האנוש הזמינים - נאותים ומספקים לשם השגת יעדי מטלת הביקורת.
- אם המשאבים הזמינים אינם נאותים או אינם מספקים, המבקרים הפנימיים חייבים לדון בחששות אלה עם המבקר הפנימי הראשי או עם מי שמונה מטעמו כאחראי להשגת המשאבים.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

זיהוי והקצאת משאבים מהווים שלב בתכנון מטלת ביקורת, שבדרך כלל מתבצע 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 ופותח במהלך תכנון מטלת הביקורת, תוך מתן תשומת לב מיוחדת לאופי ולמורכבות העבודה שיש לבצע. הממונה על מטלת הביקורת יפעיל שיקול דעת מקצועי כדי לזהות את הצעדים, בהם יש לנקוט כדי לממש (להשיג) את יעדי מטלת הביקורת ואת משך הזמן שכל צעד צפוי לארוך. חשוב גם לשיקול מגבלות ומפרטים קבועים, אשר יכולים להשפיע על ביצוע מטלת הביקורת, כגון מספר השעות שהוקצבו למטלת הביקורת, כמו גם התזמון, השפה והלוגיסטיקה.

בתכנון מטלות ביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו את היישום האפקטיבי והיעיל ביותר של המשאבים הפיננסיים והטכנולוגיים ומשאבי האנוש הזמינים. ייתכן שלממונה על מטלת הביקורת תהיה גישה למידע שברשות המבקר הפנימי הראשי - לגבי היכולות המיוחדות של חברי פונקציית הביקורת הפנימית. תכנון משאבי מטלת

הביקורת דורש קביעה לגבי השאלה - האם המשאבים הזמינים נאותים ומספקים או שנדרש להשיג 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 להפנות 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 (ראה גם תקן 10.1 ניהול משאבים פיננסיים, תקן 10.2 ניהול משאבי אנוש ותקן 10.3 משאבים טכנולוגיים).

כדי לשפר את היישום האפקטיבי של המשאבים, 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.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- רשימת מצאי היכולות של פונקציית הביקורת הפנימית, כפי שערך המבקר הפנימי הראשי.
- מדיניות ונוהלי פונקציית הביקורת הפנימית לגבי משאוב (משאבי) מטלות ביקורת.
- תוכנית ביקורת מאושרת למטלת הביקורת, המציגה שימוש במשאבים נאותים ומספקים.
- תיעוד (ניירות עבודה) התכנון, אשר מנתח את המשאבים הנדרשים למטלת הביקורת, ומציין את הקצאת המשאבים.
- סקר שלאחר מטלת ביקורת, של הנהלת הפעילות המבוקרת, אשר שואל לגבי עמידה בזמנים ונאותות המשאבים.
- חוזים ו/או מערכות יחסים עם ספקי שירותים חיצוניים.

תקן 13.6 תוכנית מטלת הביקורת (תוכנית ביקורת)

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לגבש ולתעד 'תוכנית ביקורת' למטלת הביקורת אשר תשיג את יעדי מטלת הביקורת. תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת מבוססת על המידע שהושג במהלך תכנון מטלת הביקורת, לרבות תוצאות סקר הסיכונים של מטלת הביקורת.

תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת חייבת לזהות:

- משימות להשגת יעדי מטלת הביקורת.
 - מתודולוגיות וכלים לביצוע המשימות.
 - מבקרים פנימיים שיועדו לביצוע המשימות.
- המבקר הפנימי הראשי או הממונה על מטלת הביקורת חייב לסקור ולאשר את תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת לפני יישומה. שינויים בתוכנית הביקורת חייבים להיות נדונים ומאושרים על-ידי המבקר הפנימי הראשי או הממונה על מטלת הביקורת.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

תוכניות ביקורת מתעדות את המשימות שיש להשלים במטלת הביקורת ואת התפקידים ותחומי האחריות המיועדים לכל חבר בצוות מטלת הביקורת. תוכניות הביקורת נסקרות על-ידי המבקר הפנימי הראשי או הממונה

על מטלת הביקורת, ובדרך כלל כוללות שיטה לעדות לסקירה ולאישור של המטלות השונות שהושלמו, יחד עם שמות המבקרים הפנימיים שהשלימו את העבודה והמועד בו הושלמה העבודה.

תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת מתבססת על המידע שנאסף ועובד במהלך תכנון מטלת הביקורת, ומפרטת את ההליכים (הנהלים) שישמשו לניתוח והערכת המידע, כאשר המבקרים הפנימיים מגבשים ממצאים, המלצות ומסקנות של מטלת ביקורת. עבודה שבוצעה במהלך שלב התכנון בדרך כלל מתועדת בניירות עבודה ותוכנית הביקורת מתייחסת אליה.

כדי לגבש את תוכנית הביקורת, מבקרים פנימיים יכולים להרחיב את מטריצת הסיכונים והבקורות על ידי קישור הסיכונים והבקורות לשיטת הבדיקה (סטטים) שתיושם. כאשר מתבצעים ניתוחים והערכות, ניתן להרחיב את המטריצה, כך שתקשר את הסיכונים והבקורות לממצאים, להמלצות ולמסקנות. ראוי שתוכניות ביקורת יציין את היעדים, התבחינים (קריטריונים) והמתודולוגיות לבדיקה (סטטים), כגון התהליכים (הנהלים) האנליטיים שישמשו לבחינת (סטטים) האפקטיביות של בקורות מרכזיות, בנוסף לפירוטים המתוארים בתקן. ראוי כי תוכניות ביקורת יכללו גם את מתודולוגית הדגימה, האוכלוסייה וגודל המדגם.

רמת הניתוח והפירוט, המיושמת בשלב התכנון, משתנה בהתאמה לפונקציית הביקורת הפנימית ובהתאם למטלת הביקורת. לרוב, הערכת הנאותות של תכנון הבקורות מושלמת כחלק מתכנון מטלת הביקורת, משום שהיא מסייעת למבקרים פנימיים לזהות באופן ברור בקורות מפתח להמשך בדיקת האפקטיביות שלהן. תוכנית הביקורת יכולה לכלול הערכה מתועדת של נאותות תכנון הבקורות.

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 שהמבקרים הפנימיים יכולים להעריך את תכנון הבקורה במהלך ביצוע בדיקות האפקטיביות של הבקורות.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה התומכים בגיבוש תוכנית הביקורת.
- 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 מטלות ונהלים.
- תוכנית ביקורת שלמה (מלאה) של מטלת ביקורת עם אישור מתועד.
- תיעוד לגבי אישור שינויים בתוכנית הביקורת.

עיקרון 14 ביצוע מטלת הביקורת

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

בתכנון מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים אוספים ומארגנים מידע, כדי ליצור תוכנית ביקורת. 'תוכנית הביקורת' מתארת את המטלות והמתודולוגיות בהן יעשה שימוש, כדי להשיג את יעדי מטלת הביקורת.

כדי ליישם את תוכנית הביקורת, מבקרים פנימיים אוספים מידע ומבצעים ניתוחים והערכות. צעדים אלה מאפשרים למבקרים פנימיים לזהות ממצאים פוטנציאליים; להחליט על הגורמים (הסיבות), ההשפעות, והמשמעות של הממצאים; ולגבש המלצות ומסקנות.

תקן 14.1 איסוף מידע לניתוח והערכה

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לאסוף מידע רלוונטי, מהימן ומספק כדי לבצע ניתוחים והערכות.

מבקרים פנימיים חייבים לאסוף ולנתח מידע, כדי להפיק את ממצאי מטלת הביקורת וכדי לתמוך בהם.

מבקרים פנימיים חייבים להעריך - האם המידע רלוונטי ומהימן והאם הוא מספק, כך שהניתוחים יהוו בסיס סביר, עליו ניתן לנסח ממצאי מטלת ביקורת פוטנציאליים. תוצאות הניתוחים והמידע התומך נקראים ביחד "הראיות" (ראה גם תקן 14.2 ניתוח וממצאים אפשריים של מטלת הביקורת).

מידע 'רלוונטי' כאשר הוא תואם ליעדי מטלת הביקורת ולהיקף מטלת הביקורת, ותורם לגיבוש ממצאים, המלצות ומסקנות של מטלת ביקורת.

מידע נחשב ל"מהימן" כאשר הוא 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.
- המידע הינו 'מספק' כאשר הוא מאפשר למבקרים פנימיים לבצע ניתוחים ולהשלים הערכות. ראיות הינן מספקות כאשר הן יכולות לאפשר לאדם שקול, בעל ידע ויכולות, לחזור על תוכנית הביקורת של מטלת הביקורת ולהגיע לאותן מסקנות כמו המבקר הפנימי. כאשר הראיות אינן מספקות כדי להפיק או לתמוך בממצאים של מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לאסוף מידע נוסף לצורך ניתוח והערכה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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, כוללים:

- עריכת ראיונות או סקרים מול האנשים המעורבים בפעילות.
 - תצפית ישירה על תהליך, דבר הידוע גם כ'התחקות' (walk-through).
 - קבלת אישור או תיקוף מידע מגורם, אשר אינו תלוי בפעילות המבוקרת.
 - בדיקה או בחינה של ראיות פיזיות כגון תיעוד, מלאי או ציוד.
 - גישה ישירה למערכות הארגוניות, כדי לצפות במידע או להפיקו.
 - עבודה עם משתמשי ומנהלי המערכת, כדי להשיג מידע.
- באיסוף מידע, מבקרים פנימיים שוקלים - האם לבחון (טסטים) אוכלוסיית נתונים שלמה או מדגם מייצג. אם הם מחליטים לבחור מדגם, ראוי שהם יישמו שיטות להבטחה שהמדגם מייצג את האוכלוסייה כולה (ככל האפשר).

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- תוכנית ביקורת של מטלת 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 אפשריים של מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לנתח מידע רלוונטי, מהימן ומספק כדי לגבש ממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת. מבקרים פנימיים חייבים לנתח מידע, כדי לקבוע - האם יש פער בין 'התבחינים (קריטריונים)' להערכה לבין 'המצב הקיים' של הפעילות המבוקרת (דבר הידוע בשם "המצב המצוי") (ראה תקן 13.4 תבחינים (קריטריונים) להערכה). מבקרים פנימיים קובעים את המצב המצוי באמצעות שימוש במידע ובראיות שנאספו במהלך מטלת הביקורת. פער בין התבחינים (קריטריונים) לבין המצב המצוי, מעיד על ממצא פוטנציאלי של מטלת הביקורת, אשר חובה לציין ולהמשיך להעריכו. דוגמאות נפוצות לממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת, כוללים: שגיאות, אי-סדרים, מעשים בלתי חוקיים, והזדמנויות לשיפור היעילות והאפקטיביות.

אם הניתוחים הראשוניים אינם מביאים לראיות מספקות, כדי לתמוך בממצא פוטנציאלי של מטלת ביקורת, המבקרים הפנימיים חייבים להפעיל זהירות מקצועית ראויה כאשר הם קובעים - האם נדרשים ניתוחים נוספים. במקרה כזה, המבקר הפנימי הראשי (או הממונה על מטלת הביקורת), חייב לעדכן את תוכנית הביקורת בהתאם.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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

- מבחנים (טסטים) של הדיוק או האפקטיביות של תהליך או פעילות.
- מבחני סבירות.
- ניתוחי יחס, מגמה ורגרסיה.
- השוואות בין מידע מהתקופה הנוכחית לבין תקציבים ותחזיות או מידע דומה מתקופות עבר.
- ניתוחים 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, או השוואות של מידע מתחומים שונים בארגון.
- מדדי השוואה (בנצ'מרק) חיצוניים, או 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 יניבו השוואה בעלת משמעות בין התבחינים (קריטריונים) להערכה לבין המצב המצוי. כאשר הניתוחים מצביעים על 'פער' בין התבחינים לבין המצב הקיים, יש להפעיל הליכי המשך - כדי לקבוע את הגורם (הסיבה) וההשפעה של הפער והמשמעותיות של ממצאים פוטנציאליים. ניתן לקרוא לממצאים "הערות", במיוחד במטלות ייעוץ.

מבקרים פנימיים מפעילים זהירות מקצועית ראויה, כדי לקבוע את המידה והסוג של הליכים נוספים, שראוי להשתמש בהם, כדי להעריך את הממצאים הפוטנציאליים וכדי לקבוע את הגורם (הסיבה), ההשפעה והמשמעות שלהם. המבקר הפנימי הראשי ומתודולוגיות הביקורת הפנימית יכולים לספק הנחיות לצורך הקביעה - האם לבצע ניתוחים נוספים. השיקולים כוללים:

- תוצאות סקר הסיכונים של מטלת הביקורת, לרבות הנאותות של תהליכי בקרה.
- החשיבות של הפעילות המבוקרת והממצאים הפוטנציאליים.
- המידה בה הניתוחים תומכים בממצאים הפוטנציאליים של מטלת הביקורת.
- הזמינות והמהימנות של מידע להערכה נוספת.
- העלויות מול התועלות בביצוע ניתוחים נוספים.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה שמתעדים את הניתוחים שבוצעו (כולל שימוש 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.
- תוצאות הערכות חיצוניות ופנימיות (ראה תקן 8.4 הערכת איכות חיצונית ותקן 12.1 הערכת איכות פנימית).

תקן 14.3 הערכת הממצאים

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים להעריך כל ממצא פוטנציאלי של מטלת ביקורת כדי לקבוע את 'משמעותיותו'. בהערכת ממצאים פוטנציאליים של מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לזהות את גורם (סיבת) השורש, לקבוע את ההשפעות הפוטנציאליות, ולהעריך את משמעותיות הנושא. כדי לקבוע את 'משמעותיות הסיכון', מבקרים פנימיים שוקלים את הסבירות להתרחשות הסיכון ואת ההשלכה שעלולה להיות לסיכון על הארגון או על תהליכי ממשל תאגידי, ניהול הסיכונים, והבקורות שלו.

אם מבקרים פנימיים קובעים שהארגון חשוף לסיכון משמעותי, הנושא חייב להיות מתועד ומתוקשר כ'ממצא'.

מבקרים פנימיים חייבים לספק דירוג, ניקוד או ציון אחר של עדיפות עבור כל ממצא של מטלת ביקורת, על בסיס משמעותיות הממצא, תוך שימוש במתודולוגיות שקבע המבקר הפנימי הראשי.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

- כדי לגבש ממצאי מטלת ביקורת, מבקרים פנימיים מתחילים בהשוואה (בפעילות המבוקרת) בין התבחינים (קריטריונים) שנקבעו לבין המצב הקיים (ראה גם תקן 14.2 ניתוח וממצאים אפשריים של מטלת הביקורת). אם קיים 'פער' בין השניים, מבקרים פנימיים ממשיכים לבחון את הממצא הפוטנציאלי ובוחנים את:
- גורם השורש' לפער, אשר בדרך כלל מתייחס לליקוי בבקרה. ברמה הפשוטה ביותר, לעתים קרובות, קביעת גורם השורש כוללת שאילת סדרת שאלות לגבי הסיבה לקיום הפער.
 - ה'השפעה' או ה'השלכה' של הפער, אשר מסבירה מדוע ה'מצב' עלול לעורר חשש. במקרים מסוימים, ניתן לכמת את ההשפעה באופן אובייקטיבי, אך במקרים - רבים מידת החשיפה תהיה הערכה לאור הזהירות המקצועית הראויה של מבקרים פנימיים, עם משוב מהנהלת הפעילות המבוקרת (ראה גם עיקרון 4 הפעלת זהירות מקצועית ראויה (זמ"ר)).
- כדי לקבוע את ה'משמעותיות' של ממצא, מבקרים פנימיים משתמשים במתודולוגיות שפיתח המבקר הפנימי הראשי. הם מזדהים ומעריכים את הבקורות הקיימות באשר לנאותות התכנון והאפקטיביות, ואז קובעים את רמת ה'סיכון השיורי', או הסיכון שנותר למרות קיום הבקורות.
- מבקרים פנימיים משתמשים ב'דירוג', המבוסס על המתודולוגיה שקבע המבקר הפנימי הראשי, כדי להבטיח עקביות לרוחב כל מטלות הביקורת הפנימית. בקביעת הדירוג, ראוי כי המבקרים הפנימיים ייקחו בחשבון:
- את ההשלכה ואת הסבירות של הסיכון.
 - את הסובלנות של הארגון לסיכון.
 - את המתודולוגיות שפיתח המבקר הפנימי הראשי.
 - כל גורם נוסף החשוב לארגון.
- 'דירוג' יכול להוות כלי תקשורת אפקטיבי לתיאור המשמעותיות של כל ממצא ויכול לסייע להנהלה בתעדוף תוכניות הפעולה. דוגמאות לדירוג הן: נמוך, בינוני, גבוה, וקריטי.

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

- תבחינים (קריטריונים).
 - מצב (מצב קיים).
 - גורם (סיבה).
 - השפעה.
 - דירוג המשמעותיות.
 - המלצות לפתרון הממצאים (ראה גם תקן 14.4 המלצות ותכניות פעולה ליישום).
- ראוי שהממצאים יכתבו בשפה תכליתית ופשוטה, כך שהנהלת הפעילות המבוקרת תבין את הערכתם של המבקרים הפנימיים. ראוי שהממצאים יסבירו את הפערים בין המצבים לבין התבחינים (קריטריונים), וראוי שהם יקשרו לראיות מתועדות שתומכות בהערכה ובשיקול הדעת של המבקרים הפנימיים לגבי המשמעותיות שלהם.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה המסבירים את התבחינים (קריטריונים), בהם נעשה שימוש להערכת הממצאים.
- ניירות עבודה שמפרטים את התבחינים (קריטריונים), המצב, גורם השורש, ההשפעה (סיכון או חשיפה אפשרית), ודירוג המשמעותיות עבור כל ממצא.
- ניירות עבודה או תיעוד אחר שמסבירים את המהותיות, הסובלנות לסיכון, והרכיבים של כל ניתוח עלות-תועלת - אשר שימש כבסיס לניתוח הממצא(ים).
- מדיניות ביקורת פנימית, תבניות, והנחיות רלוונטיות.
- תיעוד שמתייחס לדוח הסופי של מטלת הביקורת.

תקן 14.4 המלצות ותכניות פעולה ליישום

דרישות

- מבקרים פנימיים חייבים לגבש 'המלצות', ובמידת האפשר - להשיג את 'תוכניות הפעולה' של ההנהלה.
- 'המלצות' הן פעולות מומלצות עבור:
- יישוב הפערים בין התבחינים (קריטריונים) שנקבעו לבין המצב הקיים.
 - צמצום הסיכונים שזוהו.
 - שיפור או שדרוג הפעילות המבוקרת.
- מבקרים פנימיים חייבים לדון בהמלצות עם הנהלת הפעילות המבוקרת.
- במטלות הבטחה, מבקרים פנימיים חייבים לקבל את 'תוכניות הפעולה' של ההנהלה, כדי לטפל בגורם השורש של כל ממצא.
- אם המבקרים הפנימיים וההנהלה אינם מסכימים לגבי ההמלצות ו/או תוכניות הפעולה, ולא ניתן להגיע לפתרון, הדוח הסופי חייב לציין הן את העמדות והן את הסיבות לא-ההסכמה (ראה גם תקן 13.1 תקשור מטלת הביקורת).
- למרות שמבקרים פנימיים חייבים לתת המלצות לפעולה מתקנת, זוהי אחריות ההנהלה לקבוע את דרך הפעולה ההולמת וליישם תוכניות פעולה לטיפול בממצאים (ראה גם תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת). מטלות ייעוץ אינן דורשות תוכניות פעולה.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

מבקרים פנימיים נדרשים לנהל תקשורת שוטפת עם ההנהלה במהלך מטלת הביקורת (ראה גם תקן 13.1 תקשורת מטלת הביקורת). במהלך מטלת הביקורת, ראוי שמבקרים פנימיים ידונו בממצאים ובהמלצות עם הנהלת הפעילות המבוקרת. התקשורת המסכמת הנדרשת, אשר חייבת להתקיים לפני פרסום דוח סופי, היא בדרך כלל הזדמנות רשמית או מובנית, כגון 'ועידת יציאה' (ראה גם תקן 13.1 תקשורת מטלת הביקורת). ראוי שמבקרים פנימיים ישתמשו במתודולוגיה שקבע המבקר הפנימי הראשי, כדי לקבוע - אילו ממצאים מצדיקים הסלמה (אסקלציה).

ראוי שהמלצות ימוענו לגורמים בעלי סמכות מספקת לביצוע ולפיקוח על שינויים בפעילות המבוקרת. המבקר הפנימי הראשי יכול ליצור מדיניות או הנחיות כדי לסייע למבקרים פנימיים בזיהוי הגורמים המתאימים (בעלי סמכות כאמור). לדוגמה, מדיניות ביקורת פנימית יכולה להנחות כי ראוי שרק תפקיד או דרג מסוים (כגון מנהל, דירקטור, או סמנכ"ל) יגיב להמלצות הביקורת הפנימית ויפתח תוכניות פעולה.

אם מזוהה פעולה מתקנת ספציפית, אשר מתייחסת לממצא, ראוי שהמבקרים הפנימיים יתקשרו אותה כהמלצה. לחלופין, מבקרים פנימיים יכולים להציג מספר אפשרויות לשיקול ההנהלה. במקרים מסוימים, מבקרים פנימיים יכולים להמליץ להנהלה - לבחון מספר חלופות ולקבוע את דרך הפעולה המתאימה. יכולות להיות מספר פעולות מתקנות מומלצות עבור ממצא יחיד.

אם המבקר הפנימי הראשי והנהלת הפעילות המבוקרת אינם מסכימים לגבי ממצאי או המלצות מטלת הביקורת, ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יעבוד עם דרגים בכירים יותר של ההנהלה כדי לסייע לפתרון. לפי דרישות תקן 13.1 "תקשורת מטלת הביקורת", כאשר לא ניתן להגיע לפתרון כאמור, המבקרים הפנימיים חייבים להפיץ דוח סופי אשר מתעד את עמדות שני הצדדים. בנוסף, לדוח הסופי, ניתן לצרף כנספח - הצהרה רשמית מכל צד. אם אלה לא צורפו כנספח, ראוי כי ההערות (העמדות) המלאות של כל צד יונגשו באופן אחר לפי דרישה.

ראוי שמבקרים פנימיים יעריכו וידונו עם ההנהלה בישימות ובסבירות של ההמלצות ושל תוכניות הפעולה. בדרך כלל, ההערכה והדיון כוללים ניתוח עלות-תועלת, וקביעה - האם תוכניות הפעולה יטפלו בסיכון באופן משביע רצון בהתאם לסובלנות של הארגון לסיכון.

המגזר הציבורי

לעתים קרובות, חוקים ותקנות/רגולציות דורשים ממבקרים פנימיים, העובדים במגזר הציבורי, לפרסם את כל הערות ההנהלה בדוח הסופי.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- ניירות עבודה עבור כל ממצא, עם התבחינים (קריטריונים), המצב, ההשפעה, גורם השורש, וההמלצה(ות) שנכללו.
- מדיניות ביקורת פנימית, נהלים, תבניות והנחיות רלוונטיים.
- תרשומות, ניירות עבודה או תיעוד אחר המעיד על דיונים עם ההנהלה לגבי הממצאים ולגבי ישימות ההמלצות ותוכניות הפעולה.
- תיעוד המתייחס לדוח הסופי.

תקן 14.5 פיתוח מסקנות מטלת הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לפתח (לגבש) מסקנה של מטלת ביקורת.

'מסקנה' של מטלת ביקורת היא שיקול הדעת ("השיפוט") של המבקר הפנימי לגבי המשמעותיות הכוללת של ממצאי מטלת הביקורת כמקשה אחת. היא חייבת לכלול תמצית (סיכום) של הממצאים ושל תוצרי מטלת הביקורת ביחס ליעדי מטלת הביקורת והיקפה.

המסקנה חייבת להיות מגובשת בהתאם למתודולוגיות שנקבעו לפונקציית הביקורת הפנימית.

על בסיס מסקנות מטלת הביקורת, המבקרים הפנימיים חייבים להפיק דירוג, ניקוד או ציון אחר של משמעותיות הממצאים המצרפיים.

במטלת הבטחה, מסקנת מטלת הביקורת חייבת לכלול את שיקול הדעת ("השיפוט") של המבקרים הפנימיים לגבי האפקטיביות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול הסיכונים ו/או הבקורות של הפעילות המבוקרת.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

ראוי שהדירוג הפרטני של ממצאי מטלת ביקורת יהיה מצרפי כדי לגבש מסקנה כוללת של מטלת ביקורת או תמצית (סיכום) לגבי הפעילות המבוקרת. המתודולוגיות, שנקבעו מראש על-ידי המבקר הפנימי הראשי עבור פונקציית הביקורת הפנימית, מספקות סולם המציין - האם קיימת הבטחה סבירה לגבי אפקטיביות הבקורות. לדוגמה, הסולם יכול לציין את הרמות: משביעת רצון, משביעת רצון באופן חלקי, דורשת שיפור, או לא משביעת רצון; הכול בהתאם להערכות המבקרים הפנימיים.

בדרך כלל, מבקרים פנימיים משתמשים בתבחינים (קריטריונים) ובמתודולוגיה, לרבות מערכת הדירוג, אשר פיתח המבקר הפנימי הראשי ואשר נסקרו יחד עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים, בטרם קיום מטלת הביקורת. ראוי שמערכת הדירוג תהיה מבוססת על התיאבון הכולל לסיכון של הארגון ועל הסובלנות לסיכון של הפעילות המבוקרת, וכן שהיא תספק את הבסיס לגיבוש מסקנות מטלת ביקורת והדירוגים לאורך כל מטלות הביקורת הפנימית. הבנה מוסכמת - לגבי המסקנות והדירוגים - מספקת עקביות לאורך מטלות הביקורת.

המסקנה יכולה להוסיף הקשר לגבי השלכות הממצאים במסגרת הפעילות המבוקרת והארגון. לדוגמה, לממצאים מסוימים יכולה להיות השלכה מהותית על השגת המטרות או ניהול הסיכונים ברמת המיקרו, אך לא ברמת המאקרו (לדוגמה, כישלון בניהול תשלומים כפולים פוטנציאליים יכול להיות מהותי לחברת בת אך לא לארגון כולו). ראוי שמבקרים פנימיים ישקלו - באיזו מידה הבקורות הקיימות מנהלות את הסיכון לצורך השגת יעדי ההנהלה.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

נייר עבודה המציג את הביסוס למסקנה הכוללת של מטלת הביקורת ואת ההתאמה למערכת דירוג מטלות הביקורת של המבקר הפנימי הראשי.

מדיניות או תרשומות מפגישות, המציגות התאמה בין המבקר הפנימי הראשי, ההנהלה ומועצת המנהלים - לגבי מערכת הדירוג לשימוש פונקציית הביקורת הפנימית.

תקן 14.6 תיעוד מטלות הביקורת

דרישות

מבקרים פנימיים חייבים לתעד מידע וראיות, כדי לתמוך בממצאים, בהמלצות ובמסקנות מטלת הביקורת.

הניתוחים, ההערכות, והמידע התומך, אשר רלוונטיים למטלת ביקורת, חייבים להיות מתועדים כך שמבקר פנימי מעורה ושיקול (או אדם בעל יכולת ומעורה באופן דומה), יוכלו לחזור על העבודה ולגזור את אותם הממצאים, ההמלצות והמסקנות.

תיעוד מטלת הביקורת חייב לכלול את:

- מועד או תקופת מטלת הביקורת.
 - תוכנית הביקורת.
 - סקר הסיכונים במטלת הביקורת.
 - יעדי מטלת הביקורת והיקפה.
 - תיאור של הניתוחים, כולל פרטים של הליכים ומקור(ות) הנתונים.
 - ממצאים, המלצות ומסקנות.
 - ראיות לתקשורת עם הגורמים המתאימים.
 - שמות או ראשי תיבות של האנשים אשר ביצעו ופיקחו על העבודה.
- מבקרים פנימיים חייבים לוודא שתיעוד מטלת הביקורת נסקר בהתייחס לדיוק, רלוונטיות ושלמות. המבקר הפנימי הראשי (או הממונה על מטלת הביקורת) חייב לסקור ולאשר את תיעוד מטלת הביקורת.
- מבקרים פנימיים חייבים לשמור על כל תיעוד מטלת הביקורת, בהתאם לחוקים ולתקנות/רגולציות הרלוונטיים, כמו גם למדיניות ולנהלים של פונקציית הביקורת הפנימית והארגון.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

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 במסקנות ובתוצרי מטלת הביקורת. תיעוד מספק את הבסיס לפיקוח פרטני על מבקרים פנימיים, ומאפשר למבקר הפנימי הראשי ולאחרים - להעריך את איכות עבודת פונקציית הביקורת הפנימית. תיעוד ראוי משמש גם להוכחת ציות פונקציית הביקורת הפנימית לדרישות התקנים.

ראוי שמבקרים פנימיים ישתמשו במתודולוגיה שקבע המבקר הפנימי הראשי כדי לתעד את מטלת הביקורת, לרבות הצעדים והמתכונת (פורמט) בהם יעשה שימוש. דבר זה יכול לכלול תבניות או תוכנה לפיתוח ניירות עבודה ומערכת לשימור התיעוד. ניירות העבודה מציגים את המידע ששימש לקביעת ממצאים, המלצות ומסקנות מטלת הביקורת.

באופן כללי, ניירות עבודה מאורגנים בהתאם למבנה שפותח בתוכנית הביקורת, הכולל התייחסויות צולבות לפריטי המידע הרלוונטיים. התוצר הסופי הוא אוסף שלם של תיעוד ההליכים שהושלמו, המידע שהתקבל, המסקנות שנגזרו, ההמלצות שהופקו, והבסיס הלוגי לכל אחד מהשלבים. תיעוד זה מהווה את המקור המרכזי לתמיכה בתקשורת של המבקרים הפנימיים עם מחזיקי העניין, לרבות ההנהלה הבכירה, מועצת המנהלים והנהלת הפעילות המבוקרת. אולי חשוב ביותר, ניירות עבודה מכילים מידע מספק ורלוונטי, כדי לאפשר 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.

מתכונת (פורמט) בסיסית לניירות עבודה:

- מפתח (אינדקס) או מספר סימוכין.
- כותר או כותרת אשר מזהים את הפעילות המבוקרת.
- מועד או תקופת מטלת הביקורת.
- היקף העבודה שבוצעה.
- הצהרת תכלית - לקבלת הנתונים וניתוחם.
- תיעוד התכנון.
- מפת תהליך, תרשים זרימה או תיאור נרטיבי (מילולי) של תהליכי מפתח.
- סיכומים של ראיונות שנוהלו או סקרים שפורסמו.
- מטריצת סיכונים וביקורת.

- מקור(ות) הנתונים המופיעים בנייר העבודה.
- תיאור האוכלוסייה שהוערכה, לרבות גודל המדגם ושיטת הבחירה ששימשה לניתוח נתונים (שיטת הבדיקה/טסטים).
- פרטי הבדיקות (טסטים) שנערכו והניתוחים שבוצעו.
- מסקנות, לרבות התייחסויות צולבות לנייר העבודה לגבי הערות הביקורת.
- הצעה לביצוע מטלת מעקב.
- דוח סופי של ביקורת פנימית, יחד עם תגובות ההנהלה.
- שמות המבקרים/ים הפנימיים שביצעו את עבודת מטלת הביקורת.
- הערות סקירה ושמות המבקרים/ים הפנימיים/ים שסקרו את עבודת מטלת הביקורת.
- ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יפתח מתודולוגיה לסקירת ניירות עבודה. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יבסס תהליך מהימן, כדי להבטיח שמבקרים פנימיים משיגים את יעדי מטלת הביקורת ומקבלים הכשרה, משוב והנחיות, כדי להבטיח שפונקציית הביקורת הפנימית מפתחת ומשפרת (באופן מתמיד) את איכות ביצועיה.

המגזר הציבורי

מבקרים פנימיים, העובדים במגזר הציבורי, חייבים להבין כיצד החוקים והתקנות/הרגולציות, הרלוונטיים לתחום השיפוט בו פועל הארגון, יכולים להשפיע או להכתיב דרישות לפרסום ניירות עבודה. בתחומי שיפוט מסוימים, אסור למבקרים פנימיים לפרסם ניירות עבודה לציבור הרחב, ואילו בתחומי שיפוט אחרים, חלק או כל ניירות העבודה יכולים להיות כפופים לגילוי פומבי מהרגע שההנהלה מקבלת טיוטת דוח או במועד פרסום הדוח הסופי.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- המתודולוגיות של הביקורת הפנימית והתבניות או התוכנות הקיימות להכנה, ליצירת תוכן, לסקירה, ולשימור ניירות עבודה ומידע של מטלות ביקורת.
- ניירות עבודה בהתאם למתודולוגיה.
- תוצאות של סקירות הערכת איכות פנימית אשר מאמתות (מתקפות) עמידה במדיניות הפיקוח וניירות העבודה.

עיקרון 15 דיווח מסקנות מטלת הביקורת ומעקב (ניטור) אחר יישום תכנית הפעולה

מבקרים פנימיים מתקשרים את ממצאי ומסקנות מטלת הביקורת לגורמים המתאימים, ועוקבים אחר התקדמות ההנהלה לקראת השלמת תוכניות הפעולה.

מבקרים פנימיים אחראים להפקת דוח סופי לאחר השלמת מטלת הביקורת ולתקשורת מול ההנהלה - לגבי הממצאים, ההמלצות, המסקנות, ותוכניות הפעולה. מבקרים פנימיים ממשיכים לתקשר עם הנהלת הפעילות המבוקרת כדי לוודא יישום של הפעולות שסוכמו.

תקן 15.1 דוח סופי של מטלת הביקורת

דרישות

עבור כל מטלת ביקורת, המבקרים הפנימיים חייבים לערוך דוח סופי הכולל את יעדי, היקף ומסקנות מטלת הביקורת. חובה לכלול גם מסקנות ו/או תוכניות פעולה מוסכמות.

במטלות הבטחה, הדוח הסופי חייב לכלול גם:

- את הממצאים ואת הדירוג, הניקוד, או ציון אחר של משמעותיות הממצאים.

- הסבר לגבי מגבלות בהיקף, אם היו.

הדוח הסופי חייב לציין את האנשים האחראים לנקוט בפעולה בנוגע לממצאים, וכמו כן את 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 (או על ידי הממונה על מטלת הביקורת), לפני פרסומו.

המבקרים הפנימיים חייבים לפעול על פי המדיניות והנהלים שקבע המבקר הפנימי הראשי, בנוגע לפרסום או תקשורת הדוח הסופי. חובה לשמור על ניירות העבודה התומכים בדוח הסופי, כך שיהיו זמינים לארגון ולפונקציית הביקורת הפנימית, גם כאשר מטלת הביקורת מתבצעת במיקור חוץ.

חובה לכלול בדוח הסופי - הצהרה שמטלת הביקורת מתבצעת בהתאם לתקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית, אם המבקרים הפנימיים פעלו לפי התקנים ותוצאות 'התוכנית להבטחה ולשיפור האיכות' תומכות בהצהרה כאמור.

אם מטלת הביקורת לא מתבצעת בהתאם לתקנים, המבקרים הפנימיים חייבים לגלות את הפרטים הבאים לגבי אי-העמידה בדרישות התקנים:

- התקנים שלא הושגה עמידה בדרישותיהם.
- סיבה(ות) לאי-העמידה בדרישות.
- השפעת אי-העמידה בדרישות על ממצאי ומסקנות מטלת הביקורת.

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

הסגנון והתבנית (הפורמט) של הדוח הסופי של מטלת הביקורת משתנים מארגון לארגון, אך בדרך כלל הם נקבעים על-ידי המבקר הפנימי הראשי. המבקר הפנימי הראשי יכול לספק תבניות ונהלים.

ניתן להפיק מספר גרסאות של דוח סופי, עם תבניות (פורמטים), תוכן, ורמת פירוט, המותאמים עבור קהלים ספציפיים. ראוי שהדוח הסופי של מטלת הביקורת יותאם לקהלים ספציפיים על בסיס כמות הידע שלהם לגבי הפעילות המבוקרת, כיצד הממצאים והמסקנות משליכים עליהם וכיצד הם מתכננים להשתמש במידע.

כאשר הדוח הסופי של מטלת הביקורת מפורסם כדיווח (דוח כתוב), לעתים קרובות הוא יכול לכלול את הרכיבים הבאים:

- כותרת.
- יעדים (תכלית מטלת הביקורת).
- היקף (פעילויות, אופי והיקף העבודה, מגבלות בהיקף).
- רקע (תיאור קצר של הפעילות המבוקרת או הסבר על התהליך).
- הכרה (היבטים חיוביים לגבי התחום המבוקר ו/או הבעת הערכה על שיתוף הפעולה).
- ממצאים פרטניים מקובצים לפי תחום או תהליך, בהתאם למקרה, ומסודרים ברשימה לפי סדר המשמעותיות:
 - כותרת וסימוכין.
 - תיאור העובדות (מצב, תבחינים (קריטריונים), גורם/סיבה, השפעה/סיכון), אשר ניתן לבסס עם דוגמאות, נתונים, ניתוחים, טבלאות, או תרשימים רלוונטיים.
 - משמעותיות הממצא (דירוג, ניקוד, או ציון אחר של משמעותיות הממצא).
 - המלצות (פעולה מתקנת לצמצום הסיכון שזוהה בממצא).
- תוכניות הפעולה של ההנהלה (פעולה מתקנת, האחראי על הפעילות, ותאריך היעד להשלמה).

- מסקנות מטלת הביקורת (סיכום הערכת מטלת הביקורת, לעתים קרובות תוך הדגשת ממצאים קריטיים).
- דירוג מטלת הביקורת בשלמותה (על בסיס המסקנות, לדוגמה: משביעת רצון, שולית, לא משביעת רצון, עוברת או נכשלת).
- רשימת תפוצה.
- הצהרה לגבי העמידה בדרישות התקנים הגלובאליים של הביקורת הפנימית.
- בדרך כלל, סקירת הדוח הסופי כוללת וידוא כי:
- העבודה שבוצעה ותועדה תאמה ליעדי מטלת הביקורת והיקפה ולתקנים (כאשר ישנה טענה לעמידה בדרישות) (ראה גם תקן 8.3 איכות ותקן 12.1 הערכת איכות פנימית).
- הממצאים, ההמלצות, המסקנות, ותוכניות הפעולה מנוסחים באופן ברור ונתמכים באמצעות מידע רלוונטי, מהימן ומספק (ראה גם תקן 14.1 איסוף מידע לניתוח והערכה).
- קיימת התייחסות לתחומים הדורשים בירור או תיעוד נוסף.
- קוימו הדרישות לתקשור מול הפעילות המבוקרת.
- כל המידע הנחוץ נכלל, ופרטים מיותרים הושמטו.
- המבקר הפנימי הראשי (או הממונה על מטלת הביקורת) קובע את האמצעים להפצת הדוח הסופי של מטלת הביקורת. לרוב, מצגות בעל-פה נתמכות בעותק דיגיטלי או מודפס של המצגת ו/או דוח בכתב.
- ראוי שמבקרים פנימיים יצייתו לכל חוק או תקנה/רגולציה נוספים, הרלוונטיים למגזר מסוים- כגון המגזר הציבורי, או לתעשייה מסוימת- כגון שירותים פיננסיים, לצורך הפצת הדוח הסופי של מטלת הביקורת.

ראייה 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 של עמידה בדרישות לתקשור מול הפעילות המבוקרת.

תקן 15.2 בחינת יישום תכנית הפעולה

דרישות

- מבקרים פנימיים חייבים לוודא כי ההנהלה יישמה את תוכניות הפעולה המוסכמות.
- מבקרים פנימיים חייבים לקבוע מתודולוגיה לוודא כי ההנהלה נקטה בפעולות כדי לטפל בממצאי מטלת הביקורת.
- המתודולוגיה כוללת:
- בירור לגבי ההתקדמות בתוכניות הפעולה.
- ביצוע הערכות וניתוחי מעקב.
- עדכון מצב תוכניות הפעולה, במערכת מעקב.
- מבקרים פנימיים חייבים לבקש לקבל הודעה מהנהלה לגבי כל שינוי בפעילות המבוקרת, אשר גורם לכך שתוכניות הפעולה וממצאי מטלת הביקורת כבר אינם ישימים. מבקרים פנימיים חייבים לאמת את השינויים המדווחים על-ידי ההנהלה ולקבוע מתי בוצעו השינויים. אם מבקרים פנימיים מאמינים שנתרו ממצאים ושעדיין קיים צורך בתוכניות פעולה, הם חייבים לתעד את המידע וליידע את המבקר הפנימי הראשי.
- אם ההנהלה לא יישמה את תוכניות הפעולה המוסכמות בהתאם לתאריכי ההשלמה שנקבעו, המבקרים הפנימיים חייבים לקבל ולתעד את הסבר ההנהלה. מבקרים פנימיים חייבים לדון בנושא עם המבקר הפנימי הראשי, אשר אחראי לקבוע - האם ההנהלה הבכירה נטלה את הסיכון של עיכוב או אי-נקיטה בפעולה (ראה תקן 11.5 תקשור ביחס לקבלת סיכונים).

שיקולים ליישום התקנים ושיקולים שיש לקחת בחשבון כראייה לעמידה בדרישות התקנים

יישום

המתודולוגיה שקבע המבקר הפנימי הראשי מציגת - כיצד צריכים מבקרים פנימיים לעקוב אחר ההתקדמות ולהבטיח יישום אפקטיבי של תוכניות הפעולה של ההנהלה.

בדרך כלל, מבקרים פנימיים משתמשים בתוכנה, בגיליון אלקטרוני, או במערכת, כדי לנטר - האם יישום תוכניות פעולה בהתאם ללוחות הזמנים שנקבעו. מערכת המעקב מציגת גם אם נשארו פעולות פתוחות או שמעבר לתאריך היעד, ומספקת כלי שימושי למבקרים הפנימיים לצורך תקשורת עם ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים. בנוסף, תוכנית או מערכת יכולה להפוך את תזרים העבודה לאוטומטי, מסקר הסיכונים ועד להשלמת תוכנית הפעולה. לדוגמה, תזרים העבודה יכול לכלול הודעות דוא"ל אוטומטיות אשר מודיעות לגורמים המתאימים על פעולות המתקרבות לתאריך היעד להשלמתן.

מבקרים פנימיים עוקבים אחר המצב (סטטוס) של תוכניות הפעולה של ההנהלה ומתקשרים עם הנהלת הפעילות המבוקרת, מועצת המנהלים והמבקר הפנימי הראשי, כמתואר במתודולוגיה של הביקורת הפנימית. המתודולוגיה מציגת כיצד ומתי יש לעקוב אחר פעולות פתוחות, והיא כוללת תבחינים (קריטריונים) לקביעת המועד לביצוע הערכות וניתוחי מעקב, כדי לוודא שתוכניות הפעולה התייחסו באופן אפקטיבי לממצאים וצמצמו את הסיכונים המשמעותיים. ניתן לבצע את הערכות וניתוחי המעקב עבור כל תוכניות הפעולה שהושלמו על בסיס סלקטיבי, בהתאם למשמעותיות הסיכון. בנסיבות מסוימות, רגולטורים יכולים לדרוש דיווח לגבי תוכניות הפעולה של ההנהלה.

בעת בירור לגבי ההתקדמות, אם הפעולות לא יושמו, ראוי שהמבקרים הפנימיים יבקשו מההנהלה לספק הסבר. 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.

המגזר הציבורי

בתחומי שיפוט מסוימים, יתכן שמבקרים פנימיים יידרשו להפיק דוח לציבור - על מצב יישום ההמלצות.

ראייה לעמידה בדרישות התקנים

- מערכת למעקב אחר חריגים המתעדכנת באופן שוטף (לדוגמה, גיליון אלקטרוני, בסיס נתונים או כלי אחר), אשר כוללת את ההערות הקודמות, תוכנית הפעולה המתקנת, הסטטוס, ואישור הביקורת הפנימית.
- דוחות סטטוס יישום הפעולות המתקנות, אשר הוכנו עבור ההנהלה הבכירה ומועצת המנהלים.
- ראיות לדיווח תקופתי למועצת המנהלים, ביחס לסטטוס היישום.
- רשומות פומביות בנוגע לדיווחי סטטוס היישום.