



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

התקנים המקצועיים הבינלאומיים

של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) ©

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) משמשים בעבודתם כ- 190 אלף מבקרים פנימיים חברי ה- IIA, בכ- 180 מדינות. תקנים אלה אומצו גם ע"י האו"ם וה- OECD (בהם מדינת ישראל חברה), ע"י ה- EU (אליו מדינת ישראל נספחת), וע"י ה- INTOSAI – איגוד מבקרי המדינה בעולם (בו חבר משרד מבקר המדינה הישראלי).

מהדורה מעודכנת לינואר 2013



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

זכויות יוצרים © ותודות

זכויות יוצרים

זכויות היוצרים © שמורות ללשכת המבקרים הפנימיים העולמית IIA.

זכויות התרגום לעברית

זכויות התרגום לעברית © שמורות ל:

- לשכת המבקרים הפנימיים העולמית IIA
- איגוד מבקרים פנימיים בישראל – IIA ישראל

תודות לכל מי שעסק במלאכת התרגום והכנת קובץ זה

רו"ח **דורון רונן**, CIA, CRMA – סגן נשיא ויו"ר הוועדה המקצועית, IIA ישראל
מר **דורון רוזנבלום**, CIA, CRMA – סגן נשיא ויו"ר ועדת הקשר ל- IIA העולמית, חבר הוועדה המקצועית, IIA ישראל
רו"ח **אורן שחר**, CIA – דירקטור וחבר הוועדה המקצועית, IIA ישראל
רו"ח **אילה ורדי** – דירקטורית ויו"ר ועדת האתיקה, IIA ישראל
מר **אהוד חביב** – חבר ועדת האתיקה, IIA ישראל

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) משמשים בעבודתם כ- 190 אלף מבקרים פנימיים חברי ה- IIA, בכ- 180 מדינות. תקנים אלה אומצו גם ע"י האו"ם וה- OECD (בהם מדינת ישראל חברה), ע"י ה- EU (אליו מדינת ישראל נספחת), וע"י ה- INTOSAI – איגוד מבקרי המדינה בעולם (בו חבר משרד מבקר המדינה הישראלי).

מהדורה מעודכנת ינואר 2013



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

תוכן העניינים

6	הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית
7	קוד האתיקה
8	עקרונות
9	כללי התנהגות
12	התקנים המקצועיים הבינלאומיים של ה IIA
12	מבוא לתקנים הבינלאומיים
15	תקני תכונות
15	1000 – מטרה, סמכות ואחריות
15	1010 – הכרה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי, והתקנים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית
16	1100 – אי-תלות ואובייקטיביות
16	1110 – אי-תלות ארגונית
17	1111 – אינטראקציה ישירה עם הדירקטוריון
17	1120 – אובייקטיביות אישית
17	1130 – פגיעה באי-התלות או באובייקטיביות
18	1200 – מקצועיות וזהירות מקצועית ראויה
18	1210 – מקצועיות
19	1220 – זהירות מקצועית ראויה
20	1230 – פיתוח מקצועי מתמשך
20	1300 – תוכנית שיפור והבטחת איכות



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- 1310 – דרישות התוכנית להבטחת איכות ושיפור ----- 21
- 1311 – הערכות פנימיות ----- 21
- 1312 – הערכות חיצוניות ----- 22
- 1320 – דיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור ----- 22
- 1321 – שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים המקצועיים
הבינלאומיים למקצוע הביקורת הפנימית" ----- 23
- 1322 – גילוי אי-עמידה בתקנים ----- 23
- תקני ביצוע** ----- 24
- 2000 – ניהול הביקורת הפנימית ----- 24
- 2010 – תכנון ----- 24
- 2020 – דיווח ואישור ----- 25
- 2030 – ניהול משאבים ----- 25
- 2040 – מדיניות ונהלים ----- 26
- 2050 – תיאום ----- 26
- 2060 – דיווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון ----- 26
- 2070 – ספק שירותים חיצוני ואחריות ארגונית לביקורת הפנימית ----- 26
- 2100 – אופי העבודה ----- 27
- 2110 – ממשל ופיקוח תאגידי ----- 27
- 2120 – ניהול סיכונים ----- 27
- 2130 – בקרה ----- 29
- 2200 – תכנון מטלת ביקורת ----- 29
- 2201 – שיקולי תכנון ----- 29
- 2210 – מטרות מטלת ביקורת ----- 30
- 2220 – היקף מטלת ביקורת ----- 31
- 2230 – הקצאת משאבים למטלת ביקורת ----- 31



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- 2240 – תוכנית ביקורת למטלת ביקורת ----- 31
- 2300 – ביצוע מטלת ביקורת ----- 32
- 2310 – זיהוי מידע ----- 32
- 2320 – ניתוח והערכה ----- 32
- 2330 – תיעוד המידע ----- 32
- 2340 – פיקוח על מטלת הביקורת ----- 33
- 2400 – דיווח על התוצאות ----- 33
- 2410 – תבחינים (קריטריונים) לדיווח ----- 33
- 2420 – איכות הדיווחים ----- 34
- 2421 – טעויות והשמטות ----- 35
- 2430 – שימוש במילים "נערך בהתאם לתקנים מקצועיים מקובלים
למקצוע הביקורת הפנימית" ----- 35
- 2431 – גילוי אי-עמידה בתקנים המקצועיים ----- 35
- 2440 – הפצת התוצאות ----- 35
- 2450 – חוות דעת כוללת ----- 36
- 2500 – ניטור ההתקדמות ----- 37
- 2600 – יישוב מחלוקת הקשורה להשלמת ההנהלה הבכירה עם סיכונים ----- 37



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית - (Internal Audit)

(IIA "Definition of Internal Auditing")

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

קוד האתיקה

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

מבוא לקוד האתיקה

מטרת קוד האתיקה של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית הינה לקדם תרבות אתית במקצוע הביקורת הפנימית.

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

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

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

המונח "מבקרים פנימיים" מתייחס לחברי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, מוסמכים (או מועמדים להסמכה) באחת (או יותר) מההסמכות המקצועיות של ה



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

IIA, וכן לאלה שמבצעים שירותי ביקורת פנימית תחת "הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית".

יישום קוד האתיקה ואכיפתו

קוד האתיקה חל הן על ישויות והן על יחידים, אשר מבצעים שירותי ביקורת פנימית.

עבור חברי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית, ועבור מוסמכים (או מועמדים להסמכה) באחת (או יותר) מההסמכות המקצועיות של ה IIA, הפרה של קוד האתיקה תוערך ותטופל בהתאם לתקנון לשכת המבקרים הפנימיים העולמית ונוהליה. העובדה שהתנהגות מסויימת אינה מוזכרת ב"כללי ההתנהגות", אינה מונעת מהתנהגות מסויימת זו להחשב כבלתי קבילה או כמבישה, ולכן החבר, המוסמך או המועמד להסמכה, עלולים להימצא עצמם חבים בפעולת ענישה.

עקרונות

מבקרים פנימיים יישמו ויקיימו את העקרונות האלה:

- **יושרה**

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

- **אובייקטיביות**

המבקרים הפנימיים מציגים אובייקטיביות מקצועית ברמה הגבוהה ביותר באיסוף, בהערכה ובמסירה של מידע על הפעילות או על התהליכים הנבדקים. המבקרים הפנימיים עושים הערכה מאוזנת של כל הנסיבות



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

הרלוונטיות ואינם מאפשרים לאינטרסים אישיים או לאינטרסים אחרים להשפיע על חוות הדעת שהם מגבשים.

• **חיסיון**

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

• **יכולת**

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

כללי התנהגות

1. יושרה

מבקרים פנימיים:

1.1 יפעלו ביושר, בשקידה ובאחריות.

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

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

1.4 יכבדו את המטרות הלגיטימיות והאתיות של הארגון ויתרמו להן.

2. אובייקטיביות



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

מבקרים פנימיים:

2.1 לא ישתתפו בפעילות או ביחסים העלולים לפגום, או להיראות כפוגמים, בהערכותיהם האובייקטיביות שאינן נגועות במשוא פנים. פעילות זו כוללת מערכות יחסים ופעילויות העלולות לעמוד בניגוד עניינים עם מטרות הארגון.

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

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

3. חיסיון

מבקרים פנימיים:

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

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

4. יכולת

מבקרים פנימיים:

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

התקנים המקצועיים הבינלאומיים

של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA)

מבוא לתקנים הבינלאומיים

הביקורת הפנימית מתבצעת בסביבה תרבותית ומשפטית מגוונת בארגונים שונים במטרתם, בגודלם, במורכבותם ובמבנם, ע"י אנשים משורות הארגון או מחוצה לו. בעוד ששונות זו עלולה להשפיע על פרקטיקת הביקורת הפנימית בכל סביבה, עמידה בתקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת מבקרים הפנימית העולמית (IIA) להלן "התקנים") הינה חיונית לצורך עמידה באחריות המבקרים הפנימיים ובפעילות הביקורת הפנימית.

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

אם התקנים מיושמים בשילוב עם תקנים שהותקנו ע"י גופי רגולציה ותקינה אחרים, על הביקורת הפנימית לציין את "התקנים האחרים" שנעשה בהם שימוש באופן הולם. אם יש חוסר עקביות בין התקנים לבין התקנים האחרים, חובה על המבקרים הפנימיים ועל הביקורת הפנימית לעמוד בתקנים ובאפשרותה לעמוד בדרישות התקנים האחרים אם הם מחמירים יותר.

מטרות התקנים

1. להתוות עקרונות בסיסיים של פרקטיקת הביקורת הפנימית.
 2. לספק מסגרת לביצוע ולקידום היקף רחב של פעילויות ביקורת פנימית מוסיפות ערך.
 3. לייסד בסיס להערכת ביצועי הביקורת הפנימית.
 4. לטפח פעולות ותהליכים ארגוניים משופרים.
- התקנים הינם עקרונות שחובה לעמוד בהם, והם מורכבים מ:



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- הצהרות הכוללות את הדרישות הבסיסיות לפרקטיקה מקצועית של ביקורת פנימית ולהערכה של אפקטיביות הביצוע, ואשר ישימות במישור הבינלאומי, במישור הארגוני וברמת הפרט.

- **ביאורים** המבהירים את המושגים או את התפישות בהצהרות.

התקנים כוללים מונחים שניתנו להם משמעויות מסוימות, הנכללות ב"מילון המונחים". באופן מיוחד נעשה שימוש בתקנים במילים "חייב" או "חובה" (Must) - כדי לציין דרישה בלתי מותנית, ובמילה "ראוי" (Should) - בה מצופה לעמוד בתקנים אלא אם קיימות נסיבות ושיקולים מקצועיים המצדיקים סטייה מהתקנים.

חיוני להתייחס להצהרות ול**ביאורים** שלהן, בנוסף על המשמעויות שלהן במילון המונחים, על מנת להבין וליישם את התקנים באופן נכון.

מבנה התקנים המקצועיים

התקנים מחולקים לתקני תכונות ולתקני ביצוע.

- **תקני תכונות (Attribute standards)** עוסקים בתכונות, הנדרשות מיחידים ומארגונים, המבצעים ביקורת פנימית.

- **תקני ביצוע (Performance standards)** מתארים את אופי הביקורת הפנימית ומספקים קריטריון איכות, שבהשוואה אליו ניתן למדוד את ביצועי השירותים המסופקים.

תקני תכונות ותקני ביצוע תקפים לכל שירותי הביקורת הפנימית.

- **תקני יישום (Implementation standards)** מרחיבים את תקני התכונות ותקני הביצוע ע"י פרוט הדרישות לשירותי הבטחה (A - Assurance) או שירותי ייעוץ (C - Consulting).

שירותי הבטחה (Assurance services) הינם בחינה אובייקטיבית של ממצאים ע"י הביקורת הפנימית, כדי לספק הערכה בלתי תלויה, או דעה או מסקנה לגבי הישות, הפעילות, התפקיד, התהליך, המערכת או כל עניין קשור אחר. אופייה והיקפה של מטלת הביקורת נקבעים ע"י המבקר הפנימי. בדרך כלל קיימים שלושה גורמים המעורבים בשירותי הבטחה:



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

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

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

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

שירותי ייעוץ כוללים בדרך כלל שני גורמים:

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

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

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

התקנים חלים על מבקרים פנימיים יחידים ועל פעילויות ביקורת פנימית. על כל המבקרים הפנימיים חלה האחריות לפעול בהתאם לתקנים המקצועיים הקשורים לאובייקטיביות, למקצועיות ולזהירות מקצועית. בנוסף, מבקרים פנימיים אחראים לפעול בהתאם לתקנים הרלוונטיים לתחומי האחריות שבתפקידם. מבקרים פנימיים ראשיים אחראים כי פעילות הביקורת הפנימית בכללותה תתבצע בהתאם לתקנים המקצועיים.

פיתוח וסקירה של התקנים המקצועיים בביקורת הפנימית הינו תהליך מתמשך. ועדת התקנים של לשכת המבקרים העולמית עורכת דיונים והתייעצויות מקיפים לפני פרסום התקנים. תהליך זה כולל איסוף של הערות מרחבי העולם באמצעות חשיפת הציבור לטיוטות התקנים. טיוטות התקנים מפורסמות באתר ה IIA ומופצים לסניפי ה- IIA ברחבי העולם.

ניתן לשלוח הצעות ותגובות לגבי התקנים ל:

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

Web: www.theiia.org



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

תקני תכונות

1000 - מטרה, סמכות ואחריות

המטרה, הסמכות והאחריות של הביקורת הפנימית, חייבות להיות מוגדרות באופן רשמי בכתב האמנה (צ'רטר) של הביקורת הפנימית, בהתאם להגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי ולתקנים. המבקר הפנימי הראשי חייב לבחון באופן תקופתי את כתב האמנה ולהציגו להנהלה הבכירה ולדירקטוריון לאישור.

ביאור

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

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

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

1010 - הכרה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי, והתקנים בכתב האמנה של הביקורת הפנימית

אופיים המחייב של הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי והתקנים, חייב לבוא לידי ביטוי בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. ראוי שהמבקר הפנימי הראשי ידון אודות הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי והתקנים עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון.



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

1100 - אי-תלות ואובייקטיביות

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

ביאור

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

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

1110 - אי-תלות ארגונית

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

ביאור

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

- אישור כתב האמנה של הביקורת הפנימית.
- אישור תוכנית עבודה מבוססת סיכונים של הביקורת הפנימית.
- אישור תוכנית התקציב והמשאבים של הביקורת הפנימית.



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- קבלת דיווחים מהמבקר הפנימי הראשי על ביצועי הביקורת הפנימית ביחס לתוכנית ובנושאים אחרים.
 - אישור מינויו או פיטוריו של המבקר הפנימי הראשי.
 - אישור התגמול של המבקר הפנימי הראשי.
 - בדיקה עם ההנהלה ועם המבקר הפנימי הראשי, על מנת לקבוע אם היקף הביקורת הפנימית או הגבלות המשאבים של הביקורת הפנימית, אינם הולמים.
- 1110. A1** הביקורת הפנימית חייבת להיות חופשית מהתערבות בקביעת היקף הביקורת, אופן ביצוע העבודה, ודיווח התוצאות.

1111 - אינטראקציה ישירה עם הדירקטוריון

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

1120 - אובייקטיביות אישית

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

ביאור

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

1130 - פגיעה באי-התלות או באובייקטיביות



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

ביאור

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

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

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

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

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

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

1200 - מקצועיות וזהירות מקצועית ראויה

מטלות הביקורת הפנימית חייבות להתבצע במקצועיות ובהירות מקצועית ראויה.

1210 - מקצועיות

מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי הידע, המיומנויות והיכולות האחרות, הדרושים לביצוע הפעילויות, שבאחריותם האישית. הביקורת הפנימית, כיחידה,



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

חייבת להיות או לרכוש את הידע, המיומנויות והיכולות, הדרושים לביצוע הפעילויות שבאחריותה.

ביאור

ידע, מיומנויות ויכולות אחרות הם מונחים שבמקובץ מתייחסים לכישורים המקצועיים, הנדרשים ממבקרים פנימיים כדי לשאת באופן אפקטיבי באחריות המקצועית שלהם. רצוי שמבקרים פנימיים יפגינו את המקצועיות שלהם על ידי השגת הסמכות והכשרות מקצועיות מתאימות, כדוגמת תעודת ההסמכה CIA (מבקר פנימי מוסמך) והסמכות אחרות של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית ושל ארגונים מקצועיים מתאימים אחרים.

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

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

1210.A3 מבקרים פנימיים חייבים להיות בעלי ידע מספק אודות עיקרי הסיכונים בתחום טכנולוגית המידע, הבקורות וטכניקות ביקורת מבוססות-טכנולוגיה, הזמינות לביצוע עבודתם. עם זאת, אין לצפות מכל המבקרים הפנימיים, שתהיה להם המומחיות של מבקר פנימי שאחריותו העיקרית היא ביקורת טכנולוגית מידע.

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

1220 - זהירות מקצועית ראויה

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

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



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- היקף העבודה הדרושה להשגת יעדי מטלות הביקורת;
 - מורכבות יחסית, מהותיות ומשמעותיות של עניינים, שלהם מיושמים נוהלי שירותי ההבטחה;
 - נאותות ואפקטיביות של תהליכי ממשל תאגידי, ניהול הסיכונים, ותהליכי הבקרה;
 - הסתברות לטעויות משמעותיות, לאי-סדרים (הונאות), ולא-ציות;
 - עלות שירותי ההבטחה יחסית לתועלת הפוטנציאלית מהם.
- 1220.A2** כדי לפעול בזהירות מקצועית ראויה, מבקרים פנימיים חייבים לשקול שימוש בביקורת מבוססת-טכנולוגיה ובטכניקות אחרות לניתוח נתונים.
- 1220.A3** מבקרים פנימיים חייבים להיות ערים לסיכונים משמעותיים, העלולים להשפיע על השגת יעדים, על פעולות או על משאבים. עם זאת, נוהלי הביקורת כשלעצמם, אפילו אם הם מבוצעים בזהירות מקצועית ראויה, אינם מבטיחים שכל הסיכונים המשמעותיים יזוהו.
- 1220.C1** מבקרים פנימיים חייבים לנהוג בזהירות מקצועית ראויה במטלת ייעוץ על-ידי הפעלת שיקול דעת בנושאים הבאים:
- צרכים וציפיות של לקוחות, כולל אופי, עיתוי ודיווח תוצאות מטלת הייעוץ;
 - מורכבות יחסית והיקף העבודה, הדרוש להשגת יעדי מטלת הייעוץ;
 - עלות מטלת הייעוץ יחסית לתועלת הפוטנציאלית ממנה.

1230 - פיתוח מקצועי מתמשך

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

1300 - תוכנית שיפור והבטחת איכות



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

ביאור

תוכנית להבטחת איכות ושיפור מעוצבת כדי לאפשר הערכה של התאמת פעילות הביקורת הפנימית להגדרת מקצוע הביקורת הפנימית ולתקנים, וכדי לאפשר הערכה האם מבקרים פנימיים יישמו את הקוד האתי. התוכנית גם אומדת את היעילות והאפקטיביות של פעילות הביקורת הפנימית ומזהה הזדמנויות לשיפור.

1310 - דרישות התוכנית להבטחת איכות ושיפור

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

1311 - הערכות פנימיות

הערכות פנימיות חייבות לכלול:

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

ביאור

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

הערכות תקופתיות מבוצעות כדי להעריך עמידה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי והתקנים המקצועיים.

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

1312 - הערכות חיצוניות



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

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

ביאור

הערכות חיצוניות יכולת להתבצע באופן של הערכה חיצונית מלאה או באמצעות הערכה עצמית שמקבלת תוקף ע"י גורם חיצוני בלתי תלוי.

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

בפרקטיקה של מקצוע הביקורת הפנימית ובתהליך ההערכה החיצוני. יכולת זו יכולה להיות מופגנת באמצעות תמהיל של ניסיון מקצועי ולימוד תיאורטי. ניסיון מקצועי מושג באמצעות עבודה בארגונים בעלי גודל, מורכבות, מגזרים או תעשיות, וסוגיות טכניות, הדומים לארגון שכפוף לסקירת האיכות, והינו בעל ערך רב יותר מניסיון מקצועי פחות רלבנטי. במקרה של קבוצת מעריכים, אין צורך שכל חבריה יהיו בעלי כל הכישורים הדרושים לביצוע הסקירה; אלא, כל הקבוצה כמכלול צריכה להיות כשירה. על המבקר הפנימי הראשי להפעיל שיקול דעת מקצועי להערכה - האם למעריך או לקבוצת המעריכים יש כישורים מספקים כדי להיות מוסמכים לביצוע ההערכה. מעריך או צוות מעריכים בלתי תלויים משמעותם היעדר ניגוד עניינים ממשי או כביכול, והעדר השתייכות או הימצאות בשליטת הארגון, אליו משתייכת יחידת הביקורת הפנימית.

1320 - דיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור

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

ביאור

הצורה, התוכן והתדירות של דיווח תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור, נקבעים באמצעות דיונים עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, ובהתחשב באחריות של יחידת הביקורת הפנימית ושל המבקר הפנימי הראשי, כפי שנקבע בכתב האמנה של הביקורת הפנימית. כדי להפגין עמידה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, בקוד



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

האתי ובתקנים המקצועיים, התוצאות של ההערכה החיצונית וההערכה הפנימית התקופתית ידווחו עם השלמתן, ותוצאות הניטור המתמשך ידווחו לפחות אחת לשנה. התוצאות כוללות את הערכת המעריך או צוות ההערכה, בהתייחס למידת העמידה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, בקוד האתי ובתקנים המקצועיים.

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

המבקר הפנימי הראשי יכול לציין, שהביקורת הפנימית עומדת בתקנים המקצועיים הבינלאומיים למקצוע הביקורת הפנימית, רק אם תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור תומכות בהצהרה זו.

ביאור

יחידת הביקורת הפנימית עומדת בתקנים המקצועיים הבינלאומיים כאשר היא משיגה תוצאות בהתאם למתואר בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי ובתקנים. תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור כוללות את תוצאות ההערכות הפנימיות והחיצוניות. לכל פעילויות הביקורת הפנימית יהיו תוצאות של ההערכות הפנימיות. ליחידות ביקורת פנימית שקיימות לפחות 5 שנים יהיו גם את תוצאות ההערכות החיצוניות.

1322 - גילוי אי-עמידה בתקנים

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

תקני ביצוע

2000 - ניהול הביקורת הפנימית

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

ביאור

הביקורת פנימית מנוהלת באופן אפקטיבי כאשר:

- תוצאות עבודת הביקורת הפנימית עומדות במטרה ובאחריות, הנכללות בכתב האמנה של הביקורת הפנימית;
- פעילות הביקורת הפנימית עונה על הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית והתקנים המקצועיים; וכן
- היחידים בצוות הביקורת הפנימית עומדים בקוד האתי ובתקנים המקצועיים.
- פעילות הביקורת הפנימית מוסיפה ערך לארגון (ולבעלי עניין בו), כאשר היא מספקת הבטחה רלבנטית ואובייקטיבית, וכאשר היא תורמת ליעילות ולאפקטיביות של תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה בארגון.

2010 - תכנון

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

ביאור

המבקר הפנימי הראשי אחראי לפיתוח תוכנית עבודה מבוססת סיכונים, תוך לקיחה בחשבון של מסגרת ניהול הסיכונים של הארגון, לרבות שימוש ברמות תיאבון לסיכון שנקבעו על ידי ההנהלה לפעילויות או חלקים שונים בארגון. אם מסגרת ניהול סיכונים לא קיימת בארגון, המבקר הפנימי הראשי יפעיל את שיקול



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

דעתו באשר לסיכונים, לאחר שייקח בחשבון משובים מההנהלה הבכירה והדירקטוריון. המבקר הפנימי הראשי חייב לסקור ולהתאים את התוכנית, בהתאם לנדרש, בתגובה לשינויים בסיכונים העסקיים, בפעילות, במערכות ובבקורות הארגון.

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

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

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

2020 - דיווח ואישור

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

2030 - ניהול משאבים

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

ביאור

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

2040 - מדיניות ונהלים

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

ביאור

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

2050 - תיאום

ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יחלוק מידע ויתאם פעילויות עם גורמים פנימיים וחיצוניים המספקים שירותי הבטחה וייעוץ, על מנת להבטיח כיסוי נאות וצמצום כפל מאמצים.

2060 - דיווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון

המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח באופן תקופתי להנהלה הבכירה ולדירקטוריון אודות המטרות, הסמכות, האחריות והביצועים של הביקורת הפנימית בהשוואה לתוכנית העבודה. הדיווח גם חייב לכלול נושאי חשיפות לסיכונים משמעותיים וחשיפות בבקרה, לרבות סיכוני הונאה, נושאי ממשל תאגידי, ונושאים נדרשים אחרים או המתבקשים על ידי ההנהלה הבכירה והדירקטוריון.

ביאור

תדירות ותוכן הדיווחים נקבעים בדיונים עם ההנהלה הבכירה והדירקטוריון, ותלויים בחשיבות המידע הראוי לדיווח ובדחיפות הפעולות הנדרשות להינקט ע"י ההנהלה הבכירה והדירקטוריון.

2070 - ספק שירותים חיצוני ואחריות ארגונית לביקורת הפנימית

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

ביאור



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

אחריות זו מופגנת באמצעות תוכנית להבטחת איכות ושיפור, אשר מעריכה את עמידת הביקורת הפנימית בהגדרת מקצוע הביקורת פנימית, הקוד האתי והתקנים המקצועיים.

2100 - אופי העבודה

הביקורת הפנימית חייבת להעריך ולתרום לשיפור תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה, באמצעות שימוש בגישה שיטתית וממוסדת.

2110 - ממשל ופיקוח תאגידי

הביקורת הפנימית חייבת להעריך את תהליך הפיקוח והממשל התאגידי, וליתן המלצות מתאימות לשיפורו, לצורך השגת היעדים הבאים:

- קידום אתיקה וערכים נאותים בארגון;
- הבטחת ניהול אפקטיבי של ביצועים ושל נשיאה באחריות;
- דיווח על מידע אודות סיכונים ובקרה לגורמים המתאימים בארגון; וכן
- תיאום פעולות הדירקטוריון, ההנהלה, המבקרים החיצוניים והפנימיים, והעברת המידע ביניהם.

2110.A1 הביקורת הפנימית חייבת להעריך את התכנון, היישום והאפקטיביות של מטרות בעלות היבטים אתיים, ושל תוכניות ופעולות הארגון בנושא.

2110.A2 הביקורת הפנימית חייבת להעריך האם פיקוח וממשל טכנולוגית המידע של הארגון תומך באסטרטגיות וביעדי הארגון.

2120 - ניהול סיכונים

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

ביאור



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

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

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

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

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

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

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

2130 - בקרה

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

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

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

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

2200 - תכנון מטלת ביקורת

מבקרים פנימיים חייבים לפתח ולתעד "תוכנית ביקורת" לכל מטלת ביקורת, לרבות מטרות מטלת הביקורת, היקפה, מועדה והקצאת המשאבים.

2201 – שיקולי תכנון

בתכנון מטלת הביקורת, חובה על מבקרים פנימיים לשקול את:



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- מטרות הפעילות הנסקרת, ואת האמצעים המשמשים את הפעילות לבקר את ביצועיה;
 - הסיכונים המשמעותיים לפעילות, ליעדיה, למשאביה ולפעילותה וכן את האמצעים בעזרתם נשמרת החשיפה לסיכון ברמה מקובלת;
 - נאותות ואפקטיביות הממשל התאגידי, תהליכי ניהול הסיכונים והבקורות בהשוואה למודלים או מסגרות רלבנטיים; ואת
 - ההזדמנויות לביצוע שיפורים משמעותיים בתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקרה של הפעילות.
- 2201.A1** בתכנון מטלת ביקורת עבור גורמים מחוץ לארגון, מבקרים פנימיים צריכים להגיע להבנה כתובה עם הגורמים החיצוניים לגבי מטרות, היקף, תחומי אחריות וציפיות נוספות, לרבות הגבלה על הפצת תוצאות המטלה ועל הגישה לרשומות הביקורת.
- 2201.C1** מבקרים פנימיים חייבים להגיע להבנה עם לקוחות מטלת ייעוץ לגבי מטרותיה, היקפה, תחומי אחריות, ושאר ציפיות הלקוח. במטלות משמעותיות, חובה לתעד הבנה זו.

2210 - מטרות מטלת ביקורת

לכל מטלת ביקורת חייבות להיקבע מטרות.

- 2210.A1** מבקרים פנימיים חייבים לבצע הערכה מקדמית של סיכונים ("סקר מוקדם"), הרלבנטיים לתחום המבוקר. מטרות מטלת הביקורת חייבות לשקף את תוצאות הערכה זו.
- 2210.A2** במהלך קביעת מטרות מטלת הביקורת, מבקרים פנימיים חייבים לשקול את ההסתברות של טעויות משמעותיות, הונאות, אי-ציות וחשיפות אחרות.
- 2210.A3** לצורך הערכת הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים והבקורות נדרשים תבחינים (קריטריונים) הולמים. מבקרים פנימיים חייבים לאמת את המידה בה ההנהלה ו/או הדירקטוריון ייסדו תבחינים ראויים - לקביעה האם המטרות והיעדים הושגו. אם התבחינים הולמים, על המבקר הפנימי



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

להשתמש בהם בהערכתו. אם התבחינים אינם הולמים, על המבקר הפנימי לעבוד עם ההנהלה ו/או הדירקטוריון לפיתוח תבחינים הולמים.

2210.C1 מטרת מטלת הייעוץ חייבות להתייחס לתהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים, והבקרה במידה המוסכמת עם הלקוח.

2210.C2 מטרת מטלת הייעוץ חייבות להיות עקביות עם האסטרטגיות, המטרות וערכי הארגון.

2220 - היקף מטלת ביקורת

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

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

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

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

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

2230 - הקצאת משאבים למטלת ביקורת

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

2240 - תוכנית ביקורת למטלת ביקורת

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

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

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

2300 - ביצוע מטלת ביקורת

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

2310 - זיהוי מידע

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

ביאור

מידע הינו **מספק**, כאשר הוא עובדתי משכנע והולם, כך שאדם זהיר בעל ידע יגיע לאותן מסקנות כמו המבקר. מידע **אמין** הוא המידע הטוב ביותר הניתן להשגה תוך שימוש בטכניקות ביקורת מתאימות. מידע **רלבנטי** תומך בממצאי מטלת הביקורת ובהמלצותיה, והוא עקבי עם מטרות המטלה. מידע **שימושי** מסייע לארגון בהשגת יעדיו.

2320 - ניתוח והערכה

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



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

2330 - תיעוד המידע

מבקרים פנימיים חייבים לתעד מידע רלבנטי כדי לתמוך במסקנות ובתוצאות מטלת הביקורת.

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

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

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

2340 - פיקוח על מטלת הביקורת

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

ביאור

מידת הפיקוח הנדרשת תלויה במקצועיות ובניסיון של המבקרים הפנימיים ובמורכבות מטלת הביקורת. על המבקר הפנימי הראשי חלה האחריות הכוללת לפיקוח על מטלת הביקורת, בין אם נעשתה על ידי או עבור הביקורת הפנימית, אך הוא רשאי למנות אנשים בעלי ניסיון הולם מהביקורת הפנימית לביצוע הסקירה. ראיות מספקות לפיקוח מתועדות ונשמרות.

2400 - דיווח על התוצאות

מבקרים פנימיים חייבים לדווח על תוצאות מטלת הביקורת.



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

2410 - תבחינים (קריטריונים) לדיווח

הדיווח חייב לכלול את מטרות מטלת הביקורת והיקפה כמו גם המסקנות המתאימות, ההמלצות ותוכניות ליישומן.

2410.A1 הדיווח הסופי של תוצאות מטלת הביקורת, חייב לכלול, על-פי העניין, את חוות הדעת של מבקרים פנימיים ו/או את מסקנותיהם. חוות דעת או מסקנה, שצוינה, חייבת לקחת בחשבון את ציפיות ההנהלה הבכירה, הדירקטוריון ובעלי עניין אחרים, וחייבת להיתמך במידע מספק, אמין, רלבנטי ושימושי.

ביאור

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

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

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

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

2420 - איכות הדיווחים

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

ביאור

דיווחים **מדויקים** הם נטולי טעויות ועיוותים ונאמנים לעובדות. דיווחים **אובייקטיביים** הינם דיווחים הוגנים, ללא משוא פנים ובלתי מוטים, והינם תוצאה של הערכה שקולה והוגנת של העובדות והנסיבות היות. דיווחים **ברורים**, הינם קלים להבנה והגיוניים, תוך הימנעות משימוש לא נחוץ בשפה טכנית, ומתן כל המידע המשמעותי והרלבנטי. דיווחים **תמציתיים** הם לגופו של עניין, תוך הימנעות



IIA ישראל - איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

ממתן פירוט לא נחוץ, כפילויות ומילוליות יתר. דיווחים **בונים** מסייעים ללקוח המטלה ולארגון להוביל לשיפורים היכן שנדרש. דיווחים **שלמים** אינם מחסירים מידע חיוני למשתמשים וכוללים את כל המידע המשמעותי והרלבנטי לתמיכה בהמלצות ובמסקנות. דיווחים **במועד** מתוזמנים, בהתאם למהותיות הנושא, באופן המאפשר להנהלה לבצע פעולות תיקון הולמות.

2421 - טעויות והשמטות

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

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

מבקרים פנימיים יכולים לדווח שמטלת ביקורת בוצעה "בהתאם לתקנים מקצועיים מקובלים למקצוע הביקורת הפנימית" רק אם תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור תומכות בהצהרה זו.

2431 - גילוי אי-עמידה בתקנים המקצועיים

כאשר אי העמידה בהגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי או התקנים, משפיעה על מטלת ביקורת מסויימת, הדיווח על התוצאות חייב לכלול את:

- העיקרון או כלל ההתנהגות שבקוד האתי, או התקן (התקנים) המקצועי (המקצועיים), בהם לא הייתה עמידה מלאה;
- הסיבה לאי העמידה; ואת
- השפעת אי העמידה על מטלת הביקורת ועל תוצאותיה המדווחות.

2440 - הפצת התוצאות

המבקר הפנימי הראשי חייב להפיץ את התוצאות לגורמים המתאימים.

ביאור



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

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

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

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

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

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

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

2450 - חוות דעת כוללת

כאשר ניתנת חוות דעת כוללת, חובה להתחשב בציפיות ההנהלה הבכירה, הדירקטוריון ובעלי עניין אחרים, והיא חייבת להיות נתמכת במידע מספק, אמין, רלבנטי ושימושי.

ביאור

הדיווח יכלול:

- ההיקף לרבות טווח הזמן לו מתייחסת חוות הדעת;
- הגבלות להיקף המטלה;



IIA ישראל – איגוד מבקרים פנימיים בישראל
IIA Israel -
Institute of Internal Auditors in Israel

- התחשבות בכל הפרויקטים הקשורים, לרבות הסתמכות על נותני שירותי הבטחה אחרים ;
- מסגרות הסיכון והבקרה או תבחינים אחרים, ששימשו בסיס לחוות הדעת ; וכך-
- חוות הדעת הכוללת, השיפוט או המסקנה שהגיעו אליה.
- חובה לציין את הנימוקים לחוות דעת כוללת שהינה שלילית.

2500 - ניטור ההתקדמות

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

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

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

2600 - תקשור קבלת סיכונים

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

ביאור

זיהוי של סיכון שההנהלה קיבלה יכול להתבצע תוך כדי ביצוע מטלת הבטחה או מטלת ייעוץ, או תוך ניטור ההתקדמות של פעולות ההנהלה בעקבות מטלת ביקורת שבוצעה בעבר, או באמצעים אחרים. אין זו אחריותו של המבקר הפנימי לפתור את הסיכון.