

חידושים בתקנים המקצועיים הבינלאומיים



רו"ח דורון רון, CFE, CRISC, QAR, CRMA, CIA, LLM, MA, משרה לנשיא ויו"ר הוועדה המקצועית – IIA ישראל איגוד מבקרים פנימיים בישראל, נשיא שקדם וחבר הנהלה ISACA ישראל - האיגוד הישראלי לביקורת ואבטחת מערכות מידע

הקדמה

התקנים המקצועיים הבינלאומיים של לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA) משמשים בעבודתם כ-193 אלף מבקרים פנימיים חברי ה-IIA, בכ-180 מדינות. תקנים אלה אומצו גם על ידי האו"ם, ה-OECD ו-IFAC (שבהם מדינת ישראל חברה), על ידי ה-EU (שאליו מדינת ישראל נספחת), ועל ידי ה-INTOSAI – איגוד מבקרי המדינה בעולם (שבו חבר משרד מבקר המדינה הישראלי). התקנים נמצאים בשימוש ארגונים בינלאומיים גדולים רבים, כגון הבנק העולמי, וככל שמתרחבת הפעילות הכלכלית הגלובלית, כך גדל מספר המשתמשים. התקנים תורגמו ליותר מ-20 שפות (ובהן עברית), והם יוצרים אחידות מושגית ומקצועית, התורמת רבות לשחקנים בשווקים הבינלאומיים בהערכת האפקטיביות של הביקורת הפנימית בגוף מבוקר.

מטרות התקנים הן: לסייע בעמידה בדרישות החובה של מסגרת הכללים המקצועיים, לספק מסגרת לביצוע ולקידום היקף רחב של שירותי ביקורת פנימית מוסיפי ערך, לייסד בסיס להערכת ביצועי הביקורת הפנימית, ולטפח פעולות ותהליכים ארגוניים משופרים.

מקצוע הביקורת הפנימית אינו קופא על שמריו, ולכן גם התקנים המקצועיים מתעדכנים בהתאם להתפתחות המקצוע ולציפיות המשתמשים בתוצריו. העדכון האחרון לתקנים חל בינואר 2017. מאמר זה יסקור את תמצית השינויים והעדכונים שנערכו לאחרונה בתקנים.

התקנים המקצועיים עד יולי 2015

עד יולי 2015, מבנה התקנים המקצועיים כלל את: הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית, הקוד האתי, והתקנים המקצועיים (תקני תכונות 1000, ותקני ביצוע 2000). נוסף על התקנים המחייבים כאמור, היו קיימות הנחיות מקצועיות מומלצות מאוד (לא מחייבות): נוהלי ייעוץ (Practice Advisories), הנחיות לפרקטיקה (Practice Guides) וניירות עמדה (Position Papers).

תמצית השינויים בתקנים המקצועיים החל מיולי 2015

- השינויים העיקריים שבוצעו בתוכן ובמבנה התקנים הם:
- הצגת משימת הביקורת הפנימית המהווה בסיס למסגרת ותומכת בה, כדי לתאר באופן ברור ותמציתי את מטרת העל של הביקורת הפנימית בארגונים שבהם היא פועלת.
- הצגת עקרונות ליבה של הביקורת הפנימית, כדי לבטא את האלמנטים העיקריים המתארים את אפקטיביות הביקורת הפנימית.

- שינוי מינוח ההנחיות – "הנחיות לפרקטיקה" (Practice Guide) ו"נוהלי ייעוץ" (Practice Advisory) ל"הנחיות יישום" (Implementation Guidance) (Supplemental Guidance) בהתאמה, כדי לבטא מה כל שכבה כזו אמורה להשיג – סיוע ביישום של התקנים או השלמת המסגרת בדוגמאות ספציפיות. הנחיות היישום וההנחיות המשלימות הן מומלצות (Recommended), להבדיל מ-"Strongly Recommended" לפני השינוי.
- הוצאת ניירות העמדה ממסגרת הכללים (PP) – בראש ובראשונה ניירות עמדה אלו כללו מידע בדבר תפקיד הביקורת הפנימית בארגון. למרות חשיבותם, הם אינם צריכים להיות חלק מהמסגרת המוכוונת להנחות את העוסקים במקצוע בהוצאה לפועל של האחריות שלהם.

אחרי": The new IPPF 2015	"לפני": IPPF (2007-2014)
<ul style="list-style-type: none"> הצהרת משימת הביקורת הפנימית (תוספת) 	
<ul style="list-style-type: none"> עקרונות ליבה של הביקורת הפנימית (תוספת) 	
<ul style="list-style-type: none"> הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית 	<ul style="list-style-type: none"> הגדרת מקצוע הביקורת הפנימית
<ul style="list-style-type: none"> הקוד האתי 	<ul style="list-style-type: none"> הקוד האתי
<ul style="list-style-type: none"> תקנים בינלאומיים לפרקטיקה מקצועית של ביקורת פנימית 	<ul style="list-style-type: none"> תקנים בינלאומיים לפרקטיקה מקצועית של ביקורת פנימית
<ul style="list-style-type: none"> הנחיות יישום (Implementation Guidance). (שינוי) 	<ul style="list-style-type: none"> נוהלי ייעוץ (Practice Advisories)
<ul style="list-style-type: none"> הנחיות משלימות (Supplemental Guidance). (שינוי) 	<ul style="list-style-type: none"> הנחיות לפרקטיקה (Practice Guides)
<ul style="list-style-type: none"> ניירות עמדה (Position Papers). (לא חלק מהמסגרת) 	<ul style="list-style-type: none"> ניירות עמדה (Position Papers)

משימת הביקורת הפנימית (Mission Statement)

משימת הביקורת הפנימית נועדה לתמוך במקצוע הביקורת הפנימית. היא נועדה לבטא את מה שהביקורת הפנימית שואפת להשיג בארגון. מיקומה של הצהרת המשימה ב-IPPF מכוון להבהיר כיצד ראוי שהעוסקים בביקורת פנימית ימנפו את המסגרת בכללותה כדי לסייע ליכולת שלהם בהשגת המשימה. משימת הביקורת הפנימית הוגדרה כדלהלן:

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

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

זה המקום להזכיר את הוויכוח עתיק היומין באשר לתפקידיו של המבקר הפנימי: אין חולק כי תפקידו העיקרי (ויש האומרים היחיד) של המבקר הפנימי הוא ביצוע ביקורת פנימית. **חוק הביקורת הפנימית**, המיוחד למדינת ישראל, מאפשר למבקר הפנימי, בנוסף על תפקידו ככזה, להיות גם **הממונה על תלונות הציבור או הממונה על תלונות העובדים** (אם מילוי תפקיד נוסף כאמור לא יהיה בו כדי לפגוע במילוי תפקידו העיקרי)¹.

בגופים רבים המבוקרים על ידי מבקר המדינה, מוטלת על המבקר הפנימי המשימה להוות **איש הקשר עם משרד מבקר המדינה**, ולעתים אף להיות מעורב בצוות **תיקון הליקויים**, במיוחד לגבי המעקב אחר תיקון הליקויים. נושא זה, שנמצא שבמחלוקת, נדון בימים אלה בוועדה לענייני ביקורת המדינה בכנסת ישראל.

כידוע, חברי כנסת מגישים הצהרת הון ליו"ר הכנסת, והצהרות אלו חסויות ומופקדות בכספת של יו"ר הכנסת. ברוח עניין זה, לאחרונה נחקק **חוק הצהרת הון של בעלי תפקידים בכירים בשירות המדינה**, שמכוחו הוטל על מבקרים פנימיים במשרדי ממשלה מסוימים להיות "גורם מפקח" שאצלו יופקדו הצהרות ההון של בעלי התפקידים כאמור, והוא יודא עדכון ועניינים נוספים.

התרחבות מורכבות הארגונים והפיכתם לבינלאומיים, בד בבד עם הגברת הציפיות ממקצוע הביקורת הפנימית והעומדים בראשו, תרמו לכך שמבקרים פנימיים נדרשים לתת ערך מוסף אמיתי לארגון, שמשמעותו היא **ייעוץ**. חלק מהמבקרים הפנימיים סבורים שאסור למבקר לעסוק ב"ייעוץ" לארגון, אולם גם אותם מבקרים פנימיים כוללים בדוחותיהם המלצות, המהוות למעשה סוג של ייעוץ. בשל כך, תוקנו התקנים המקצועיים הבינלאומיים כך שבמקום המילה "ייעוץ" (Consulting), יופיע "**מתן עצה**" (Advice).

לדעתי, בין אם אנו כמבקרים פנימיים מסכימים לכך ובין אם לאו, הציפייה מאיתנו היא להתקדם עם העולם ולדאוג למתן ביקורת בונה עם ערך מוסף לארגון; ביקורת שמלבד הצגת הממצאים, תביא גם המלצות אופרטיביות ותיתן עצה (Advice) ותובנה (Insight).

עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית (Core Principles)

הצגת עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית באה לבטא את האלמנטים העיקריים המתארים את **אפקטיביות** הביקורת הפנימית.

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

להלן עקרונות הליבה של הביקורת הפנימית:

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

הצגת עקרונות אלו תקל על העוסקים במקצוע להבין ולהתמקד בנושאים החשובים. העקרונות אמורים גם לייעל את התקשורת עם בעלי עניין, כולל רגולטורים, באשר לעדיפויות המגדירות ביקורת פנימית אפקטיבית.

העקרונות אינם מסודרים לפי סדר חשיבותם, אלא מסודרים בקבוצות כדי לספק פילוח הגיוני:

עקרונות 1-3 מתייחסים למבקר הפנימי כפרט ולפעילות הביקורת הפנימית בכלל (Input).

עקרונות 4-7 מתייחסים לפעילות הביקורת הפנימית ותהליכיה (Process).

עקרונות 8-10 מתייחסים לתוצרים של פעילות הביקורת הפנימית (Output).

לסיכום - לאחר השינויים (יולי 2015)



השינויים העיקריים בתקנים החל מינואר 2017

- תקן 1110 – "אי תלות ארגונית": בתקן 1110.A1 כתוב כך: "הביקורת הפנימית חייבת להיות חופשית מהתערבות בקביעת היקף הביקורת הפנימית, ביצוע העבודה, ודיווח התוצאות". נוסף משפט: המבקר הפנימי הראשי חייב בגילוי התערבות כזו לדירקטוריון ולדון בהשלכות הנובעות מכך.
- נוסף תקן חדש 1112 – "תפקידי המבקר הפנימי הראשי מעבר לביקורת פנימית": כאשר למבקר הפנימי הראשי יש תפקידים או מצופה ממנו לבצע תפקידים ו/או אחריות מחוץ לביקורת פנימית, חייבים לנקוט **אמצעי זהירות** כדי להגביל פגיעות באי התלות או באובייקטיביות.

ביאור

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

- נוסף תת-תקן חדש 1130.A3 – "תפקידי המבקר הפנימי הראשי מעבר לביקורת פנימית": פעילות הביקורת הפנימית יכולה לספק שירותי הבטחה במקום שבו קודם לכן ביצעה שירותי ייעוץ, בתנאי שאופי הייעוץ לא פגם באובייקטיביות ובתנאי שהאובייקטיביות של המבקרים המעורבים מנוהלת כאשר מקצים משאבים למטלת ההבטחה.
- בביאורים לתקן 1300 – "תוכנית שיפור והבטחת איכות" נוסף משפט: המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר לתוכנית להבטחת איכות ושיפור.
- בביאור לתקן 1312 – "הערכות חיצוניות" נוספו שני משפטים:
 - המעריך החיצוני חייב להסיק לגבי עמידה בקוד האתי ובתקנים; ההערכה החיצונית יכולה גם לכלול הערות תפעוליות או אסטרטגיות.
 - המבקר הפנימי הראשי צריך לעודד פיקוח מצד הדירקטוריון באשר להערכה החיצונית, כדי להפחית ניגוד עניינים נתפס או אפשרי.
- בתקן 1320 – "דיווח על תוכנית הבטחת האיכות והשיפור" כתוב כך: "המבקר הפנימי הראשי חייב לדווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון על תוצאות התוכנית להבטחת איכות ושיפור". לכך נוסף פירוט: הגילוי יכול:
 - ההיקף והתדירות של ההערכות הפנימיות והחיצוניות.
 - הכשירות ואי התלות של המעריך/ים או צוות המעריכים, לרבות ניגוד עניינים אפשרי.
 - מסקנות המעריכים.
 - תוכניות לתיקון.
- תקן 2050 – "תיאום" הפך ל"תיאום והסתמכות". הנוסח החדש: ראוי שהמבקר הפנימי הראשי יחלוק מידע, יתאם פעילויות, וישקול הסתמכות על עבודתם של נותני שירותי הבטחה וייעוץ פנימיים וחיצוניים אחרים על מנת להבטיח כיסוי נאות וצמצום כפל מאמצים.

ונוסף ביאור: בתיאום פעילויות, המבקר הפנימי הראשי יכול להסתמך על עבודתם של נותני שירותי הבטחה וייעוץ אחרים. יש לייסד תהליך עקבי לביסוס הסתמכות זו, והמבקר הפנימי הראשי יתייחס לכשירות, לאובייקטיביות, ולזהירות המקצועית הראויה של נותני שירותי הבטחה והייעוץ. למבקר הפנימי הראשי צריכה להיות הבנה ברורה של ההיקף, היעדים, ותוצאות העבודה שבוצעה ע"י נותני שירותי הבטחה וייעוץ אחרים. היכן שקיימת הסתמכות על עבודתם של אחרים, המבקר הפנימי הראשי עדיין אחראי ונושא באחריות לוודא שיש תימוכין מספקים למסקנות ודעות אליהן הגיעה פעילות הביקורת הפנימית.
- בתקן 2060 – "דיווח להנהלה הבכירה ולדירקטוריון", עודכן (בין היתר) הביאור, ונוסף בו פירוט: הדיווח והתקשורת של המבקר הפנימי הראשי להנהלה הבכירה והדירקטוריון **חייבים לכלול מידע על:**
 - כתב האמנה של הביקורת הפנימית.
 - אי תלות פעילות הביקורת הפנימית.

- תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית וההתקדמות לעומת התוכנית.
 - דרישות למשאבים.
 - תוצאות של פעילויות ביקורת.
 - עמידה בקוד האתי ובתקנים, ותוכניות פעולה להשגת עמידה זו.
 - תגובת ההנהלה לסיכון אשר, על פי שיקול דעתו של המבקר הפנימי הראשי, יכול להיות בלתי מקובל על הארגון.
- אלה, ודרישות תקשורת אחרות מהמבקר הפנימי הראשי, מוזכרים לאורך התקנים.
- תקן 2100 – "אופי העבודה":
הנוסח החדש: הביקורת הפנימית חייבת להעריך ולתרום לשיפור תהליכי הממשל התאגידי, ניהול הסיכונים ותהליכי הבקרה של הארגון, באמצעות שימוש בגישה שיטתית, ממוסדת ומבוססת סיכונים. **אמינות וערך הביקורת הפנימית מתגברים כאשר המבקרים פרואקטיביים, והערכותיהם מציעות תובנות חדשות ומתייחסות להשפעה עתידית.**
הצרה: התוספת היא לפי התאמה לצקרון איבה מספר 9.
 - תקן 2200 – "תכנון מטלת ביקורת":
הנוסח הקיים: "מבקרים פנימיים חייבים לפתח ולתעד 'תוכנית ביקורת' לכל מטלת ביקורת, לרבות מטרות מטלת הביקורת, היקפה, מועדה והקצאת המשאבים".
נוסף משפט: התוכנית חייבת להתייחס לאסטרטגיות, ליעדים ולסיכונים הארגון הרלוונטיים למטלת הביקורת.
הצרה: התוספת היא לפי התאמה לצקרון איבה מספר 4.
 - בתקן 2230 – "הקצאת משאבים למטלת ביקורת" כתוב כך: "מבקרים פנימיים חייבים לקבוע משאבים הולמים ומספקים להשגת מטרות מטלת ביקורת, ואשר מתבססים על הערכת האופי והמורכבות של כל מטלה, אילוצי זמן וזמינות משאבים". לכך נוסף ביאור:
הביטוי "הולמים" מתייחס לתמהיל הידע, מיומנויות ויכולות אחרות הנדרשים לביצוע מטלת הביקורת. הביטוי "מספקים" מתייחס לכמות המשאבים הנדרשים להשלים מטלת ביקורת בזירות מקצועית ראויה.
קיימים עדכונים נוספים, רובם טכניים. את התקנים המעודכנים בעברית אפשר למצוא באתר האיגוד² (<http://www.theiia.org.il/>) בלשונית: תקינה מקצועית.

סיכום

מבקרים פנימיים, עלינו לפעול לפי תקנים מקצועיים שמטרתם בין היתר לשמור עלינו. לכן חשוב להקפיד שעבודת הביקורת תהא לפי התקנים המקצועיים.

¹ סעיף 8 (א) בחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב-1992

² לינק: <http://www.theiia.org.il/>, לשונית: תקינה מקצועית.