

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 610 (*)

ב ד ב ר

התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים	
4 - 1	מבוא
5	ההיקף והמטרות של הביקורת הפנימית
8 - 6	הקשר בין הביקורת הפנימית לבין המבקר החיצוני
13 - 9	הבנה והערכה מקדמית של הביקורת הפנימית
15 - 14	עיתוי הקשר והתיאום עם הביקורת הפנימית
19 - 16	הערכה ובדיקה של עבודת הביקורת הפנימית
א19	תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי
א20 - 20	כניסה לתוקף

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסום המקצועי שלהלן:

• **תקן ביקורת 88** בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

א1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 610 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

CONSIDERING THE WORK OF INTERNAL AUDITING

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר החיצוני כאשר הוא מבקש להסתייע בעבודת הביקורת הפנימית. תקן ביקורת זה אינו עוסק במקרים שבהם אנשים מתוך צוות הביקורת הפנימית מסייעים למבקר החיצוני בביצוע של נהלים הקשורים לביקורת החיצונית. את הנהלים המצויינים בתקן ביקורת זה חייבים ליישם רק לגבי פעילויות של ביקורת פנימית שהן רלבנטיות לביקורת הדוחות הכספיים.

2. **על המבקר החיצוני לבחון את הפעילויות של הביקורת הפנימית ואת השפעתן, אם בכלל, על נהלי הביקורת שלו.**

3. "ביקורת פנימית" בתקן ביקורת זה משמעותה פעילות של הערכה שהונהגה בגוף המבוקר כשירות לגוף המבוקר בין עפ"י חוק ובין עפ"י החלטות אלה המופקדים על ממשל תאגידי בגוף המבוקר. תפקידיה כוללים, בין היתר, בדיקה והערכה של, ומעקב אחר, מידת ההתאמה, המועילות (אפקטיביות) והמהימנות של מערכות החשבונאות והבקרה.

4. למבקר החיצוני אחריות בלעדית לחוות דעתו על הדוחות הכספיים ולקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שלו. לצורך זה הוא עשוי להסתייע בחלקים מסוימים של עבודת הביקורת הפנימית.

ההיקף והמטרות של הביקורת הפנימית

5. ההיקף והמטרות של הביקורת הפנימית הם שונים ומותנים בגודל הגוף המבוקר, במבנה שלו ובדרישות אלה המופקדים על ממשל תאגידי בגוף המבוקר. בדרך כלל, פעילויות של ביקורת פנימית כוללות אחד או יותר מאלה:

- סקירה של מערכות החשבונאות והבקרה. הקמתן של מערכות חשבונאות ובקרה נאותות הינה באחריותה של ההנהלה ומחייבת תשומת לב ראויה על בסיס מתמשך. על הביקורת הפנימית מוטלת, בדרך כלל, על-ידי אלה המופקדים על ממשל תאגידי

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 88 בחודש דצמבר 2004.

- בגוף המבוקר אחריות מוגדרת לסקירה של מערכות אלה, מעקב אחר פעילותן וקביעת המלצות לשיפורים בהן.
- בדיקה של מידע כספי ותפעולי. בדיקה זו עשויה לכלול סקירה של האמצעים שנעשה בהם שימוש בכדי לזהות, למדוד ולסווג מידע כזה, לדווח עליו ובירורים מיוחדים לגבי פריטים בודדים, כולל בחינה מפורטת של עסקאות, יתרות ונהלים.
- סקירה של החיסכון, היעילות והמועילות (האפקטיביות) של פעולות, לרבות בקרות שאינן כספיות של הגוף המבוקר.
- סקירה של העמידה בהוראות חוק ותקנות ודרישות חיצוניות אחרות וקיום המדיניות של ההנהלה והנחיותיה ודרישות פנימיות אחרות.

הקשר בין הביקורת הפנימית לבין המבקר החיצוני

- מטלות הביקורת הפנימית נקבעות על-ידי אלה המופקדים על ממשל תאגידי בגוף המבוקר. מטרותיה שונות מאלה של המבקר החיצוני אשר מתמנה כדי לחוות דיעה על הדוחות הכספיים. מטרות הביקורת הפנימית הן משתנות לפי דרישות אלה המופקדים על ממשל תאגידי בגוף המבוקר. עיקר עניינו של המבקר החיצוני הוא להשיג מידה סבירה של בטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.
- עם זאת, חלק מהאמצעים להשגת המטרות של הביקורת הפנימית והביקורת החיצונית הם לעתים קרובות דומים ולכן היבטים מסוימים של ביקורת פנימית עשויים להיות שימושיים בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת חיצונית.
- ביקורת פנימית מהווה חלק מהגוף המבוקר. מבלי להתחשב בדרגת העצמאות והאובייקטיביות של ביקורת פנימית, היא אינה יכולה להשיג אותה מידה של אי-תלות הנדרשת מהמבקר החיצוני כאשר הוא מחווה דיעה על הדוחות הכספיים. למבקר החיצוני ישנה אחריות בלעדית למתן חוות דעת על הדוחות הכספיים ואחריות זו אינה קטנה בשל שימוש כלשהו שנעשה בביקורת פנימית. כל שיקולי הדעת הקשורים לביקורת של הדוחות הכספיים הם אלה של המבקר החיצוני.

הבנה והערכה מקדמית של הביקורת הפנימית

- על המבקר החיצוני לרכוש הבנה במידה מספקת לגבי פעילויות הביקורת הפנימית בכדי לסייע בתכנון הביקורת ופיתוח גישה מועילה (אפקטיבית) לביקורת.
- ביקורת פנימית מועילה (אפקטיבית) תאפשר לעתים שינוי באופי ובעיתוי, וכן הקטנה בהיקף הנהלים המבוצעים על-ידי המבקר החיצוני, אך אינה יכולה לבטל אותם לחלוטין. עם זאת, במקרים מסוימים, המבקר החיצוני, לאחר שבחן את פעילויות הביקורת הפנימית, עשוי להחליט שלביקורת הפנימית לא תהיה השפעה על נהלי הביקורת החיצונית.
- במהלך תכנון הביקורת, כאשר נראה שביקורת פנימית רלבנטית לביקורת החיצונית בתחומי ביקורת מסוימים, על המבקר החיצוני לבצע הערכה מקדמית של פעילות הביקורת הפנימית.

12. ההערכה המקדמית של המבקר החיצוני לגבי פעילות הביקורת הפנימית תשפיע על שיקול דעתו לגבי יכולתו להסתייע בביקורת פנימית בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של הנהלים המבוצעים על ידיו.
13. כאשר המבקר החיצוני רוכש הבנה ומבצע הערכה מקדמית של פעילות הביקורת הפנימית, הקריטריונים החשובים שיש להביא בחשבון, הם:
- (א) **מעמד בארגון**: מעמדה של הביקורת הפנימית בגוף המבוקר וההשפעה שיש לכך על יכולתה להיות אובייקטיבית. הרצוי ביותר הוא שהביקורת הפנימית תדווח לאלה המופקדים על ממשל תאגידי בגוף המבוקר ותהיה משוחררת מאחריות תפעולית כלשהי. יהיה צורך לבחון באופן יסודי אילוצים או הגבלות כלשהם שהוטלו על-ידי ההנהלה על הביקורת הפנימית. במיוחד צריכים המבקרים הפנימיים להיות חופשיים לתקשר באופן מלא עם המבקר החיצוני.
- (ב) **היקף המטלות**: האופי וההיקף של מטלות הביקורת הפנימית שבוצעו. המבקר החיצוני יצטרך גם לבחון האם ההנהלה פועלת לאור המלצות הביקורת הפנימית וכיצד ניתן להיווכח בכך, וכיצד ניתן לבסס זאת על ראיות.
- (ג) **מיומנות מקצועית**: האם הביקורת הפנימית מבוצעת על-ידי אנשים להם הכשרה מקצועית מספיקה ומיומנות לפעילויותיהם כמבקרים פנימיים. המבקר החיצוני עשוי, לדוגמה, לסקור את הניסיון והכישורים המקצועיים של אנשי הביקורת הפנימית.
- (ד) **טיפול מקצועי הולם**: האם הביקורת הפנימית מתוכננת, מפוקחת, נסקרת ומתועדת באופן ראוי. בהקשר זה יישקל קיומם ההולם של תדריכים, תוכניות עבודה וניירות עבודה לגבי הביקורת הפנימית.

עיתוי הקשר והתיאום עם הביקורת הפנימית

14. כאשר המבקר החיצוני מתכנן להסתייע בעבודת הביקורת הפנימית, יהא עליו לבחון את תוכנית העבודה של הביקורת הפנימית לתקופה ולדון בה בשלב מוקדם ככל האפשר. כאשר עבודת הביקורת הפנימית תהווה גורם בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלי המבקר החיצוני, רצוי שתושג הסכמה מראש לגבי העיתוי של עבודה כזאת, ההיקף של כיסוי הביקורת (AUDIT COVERAGE), רמות בדיקה ושיטות מוצעות לבחירת מדגם, תיעוד העבודה שבוצעה ונהלי סקירה ודיווח.
15. הקשר עם הביקורת הפנימית מועיל (אפקטיבי) יותר כאשר נערכות פגישות בפרקי זמן מתאימים במהלך התקופה. על המבקר החיצוני לוודא שהגורמים הרלבנטיים אצל המבוקר יידעו אותו על אודות דוחות רלבנטיים של ביקורת פנימית, לאפשר לו גישה לדוחות כאלה וכן ליידע אותו בדבר עניינים משמעותיים כלשהם המגיעים לתשומת לבו של המבקר הפנימי ואשר עשויים להשפיע על עבודת המבקר החיצוני. בדומה המבקר החיצוני יידע, בדרך כלל, את המבקר הפנימי אודות עניינים משמעותיים כלשהם העשויים להשפיע על הביקורת הפנימית.

הערכה ובדיקה של עבודת הביקורת הפנימית

16. כאשר בכוונת המבקר החיצוני להסתייע בעבודה מסוימת של הביקורת הפנימית, עליו להעריך ולבדוק את אותה עבודה בכדי לוודא שהיא מתאימה לצורכי המבקר החיצוני.
17. הערכת עבודה מסוימת של הביקורת הפנימית כרוכה בבחינה אם היקף העבודה, והתוכניות הקשורות בכך מספקים והאם ההערכה המקדמית של הביקורת הפנימית ממשיכה להיות נאותה. הערכה זו עשויה לכלול בחינה של הדברים הבאים:
- (א) האם העבודה מבוצעת על-ידי אנשים להם הכשרה מקצועית מספקת ומיומנות ולפעילויותיהם כמבקרים פנימיים והאם מבוצעים פיקוח, סקירה ותיעוד נאותים על עבודתם של עוזרים;
- (ב) האם התקבלו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת שניתן יהיה להגיע לבסיס סביר לגבי המסקנות-שהוסקו;
- (ג) האם המסקנות שהוסקו מתאימות בנסיבות העניין והאם דוחות כלשהם שהוכנו הם עקביים עם התוצאות של העבודה שבוצעה; וכן
- (ד) האם חריגים ונושאים יוצאי דופן כלשהם שנחשפו על-ידי הביקורת הפנימית טופלו באופן נאות.
18. האופי, העיתוי וההיקף של הבדיקה של העבודה המסוימת של הביקורת הפנימית יהיו נתונים לשיקול דעתו של המבקר החיצוני באשר לסיכון ולמהותיות של התחום הנוגע בדבר, להערכה המקדמית של הביקורת הפנימית ולהערכה של הביקורת הפנימית בביצוע העבודה המסוימת. בדיקות כאלה עשויות לכלול בחינה של פריטים שנבדקו כבר על-ידי הביקורת הפנימית, בחינה של פריטים דומים אחרים והתבוננות בנהלי ביקורת פנימית.
19. המבקר החיצוני יתעד מסקנות הקשורות לעבודה מסוימת של הביקורת הפנימית שהוערכה ונבדקה.

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

- 19א. בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 1,260¹ במסגרת תקשורת הסקירה הכללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת עם המופקדים על ממשל תאגידי, יתכן ויהיה זה מתאים שהמבקר החיצוני ידון עם המופקדים על ממשל תאגידי באשר לדרך שבה הוא יכול לשתף פעולה עם הביקורת הפנימית לרבות כל שימוש מתוכנן בעבודת הביקורת הפנימית בהשגת ראיות ביקורת וכן האופי וההיקף של כל שימוש מתוכנן בביקורת הפנימית להסתייעות ישירה בה.

כניסה לתוקף

20. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

¹ ר' סעיפים 15 ו-14א (פסקה ראשונה) בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

הפרסום המקצועי שחל בעבר והמצוין בסעיף 1 לעיל בטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

20. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.