

Sarbanes Oxley Act

תפקיד המבקר

תמצית מתוך מאמר לשכת המבקרים הפנימיים האמריקאית בנושא -

INTERNAL AUDITING'S ROLE IN SECTIONS 302 AND 404 OF THE U.S. SARBANES-OXLEY ACT OF 2002

תמצית מנהלים

בעקבות תחילת יישום התהליכים הנדרשים לעמידה בדרישות הדיווח של סעיפים 302 ו-404 לחוק סרבנס-אוקסלי משנת 2002 (להלן - החוק), עומדים מבקרי הפנים בפני מגוון שאלות ונושאים הקשורים לתפקידם ולמעורבותם ביוזמות אלו. בהתאם לסעיף 404 לחוק סרבנס-אוקסלי נדרשת ההנהלה לפיתוח ופיקוח על נהלים ובקורות שימשו כבסיס ההצהרות הנדרשות מההנהלה לגבי הנאותות של הבקורות הפנימיים על הדיווח הכספי, כמו גם לחוות הדעת הנדרשת מהמבקר החיצוני לגבי הצהרת ההנהלה. סעיף 302 דורש מההנהלה אישור רבעוני של הבקורות על הדיווח הכספי, וכן של בקורות ונהלי הגילוי.

באחריות ההנהלה לוודא כי הארגון עומד בדרישותיהם של סעיפים 302 ו-404 ובדרישות אחרות של החוק, ולא ניתן להאציל אחריות זו או לוותר עליה. מתן תמיכה להנהלה ביישום התחייבויות אלו הנו תפקיד לגיטימי של מבקר הפנים. חלקו של מבקר הפנים בפרויקט סרבנס-אוקסלי של הארגון עשוי להיות משמעותי, אך חייב גם להתאים ליעדים ולהגדרה של תפקיד ביקורת הפנים. יהיו רמת וסוג המעורבות אשר יהיו, יש להימנע מפגיעה באובייקטיביות וביכולות של מבקר הפנים בכל הנוגע לסקירת אזורי הסיכון העיקריים של הארגון. לעיתים קרובות מופעל לחץ על מבקרי הפנים לקחת חלק נרחב במכלול הפעילויות של פרויקט סרבנס-אוקסלי, שכן עבודה זו נמצאת בתחום המומחיות הטבעי של ביקורת הפנים.

רקע

בהתאם לסעיף 404 לחוק סרבנס-אוקסלי נדרשת ההנהלה לפיתוח ופיקוח על נהלים ובקורות שימשו כבסיס ההצהרות הנדרשות מההנהלה לגבי הנאותות של הבקורות הפנימיים על הדיווח הכספי, כמו גם לחוות הדעת הנדרשת מהמבקר החיצוני לגבי הצהרת ההנהלה. סעיף 302 דן באישור הרבעוני על ידי ההנהלה של הבקורות על הדיווח הכספי, וכן של בקורות ונהלי הגילוי. חוק סרבנס-אוקסלי מציב דרישות בפני ההנהלה ורואי החשבון הבלתי-תלויים כאחד.

התקנים הבינלאומיים לעיסוק המקצועי בביקורת פנים (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) (להלן - *התקנים*) דורשים ממבקר הפנים להעריך את תהליכי ניהול הסיכונים, הבקרה והניהול של הארגון באמצעות פעילויות ייעוץ וביקורת, וכן לתרום לשיפור תהליכים אלו. על תהליך ביקורת הפנים להיות מתוכנן כך שישפק ביטחון סביר בנוגע להיבטים שונים של הארגון: האמינות והשלמות של המידע הכספי והתפעולי; היעילות והאפקטיביות של הפעילויות; ההגנה על הנכסים; וציות לחוקים, תקנות וחוזים. לפיכך, תפקידה של ביקורת הפנים הנו לספק תמיכה באמצעות פעילויות ייעוץ וביקורת, כפי שהוגדרו *בתקנים* וב- Practice Advisories.

למרות שמדריך זה מתייחס אך ורק לתפקיד ביקורת הפנים במסגרת סעיפים 302 ו- 404 לחוק סרבנס-אוקסלי, על יו"ר ועדת הביקורת (Chief Audit Executive) לוודא, בעת הערכת הסיכון הארגוני על ידי מבקר הפנים, כי הערכה זו אינה מתייחסת לתהליכי הדיווח הכספי והגילוי בלבד. על מנת שיוכלו יושבי ראש אלו לספק לוועדות הביקורת ולהנהלה הבכירה הערכה עצמאית של הסיכונים והבקורות, וכן לתרום לניהול הסיכונים, לבקרה ולניהול, כפי שהוגדרו *בתקנים*, על ביקורת הפנים לנצל בצורה יעילה את המשאבים הנחוצים לביצוע המשימה, בנוסף לאלו הנחוצים לסיוע להנהלה במימוש התחייבויותיה בנוגע לתהליכי הדיווח הכספי והגילוי.

סיכום השלבים, הפעילויות ותחומי האחריות העיקריים הכרוכים ביישום סעיף 404

להשגת מטרות סעיף 404 לחוק סרבנס-אוקסלי נדרשת בדרך כלל יוזמה ארגונית רחבת-היקף, הכוללת מספר שלבים ופעילויות מפתח בתוך כל שלב. יש להגדיר גם את האחראים הספציפיים לכל פעילות. הטבלה הבאה מציגה את השלבים, הפעילויות והאחראים הטיפוסיים. כמו כן, מסכמת הטבלה את התפקידים המומלצים למבקרי הפנים.

שלב/פעילות	תחומי אחריות עיקריים	התפקידים המומלצים למבקרי הפנים
תכנון		
תוכנית	נותן החסות לפרויקט	מתן ייעוץ והמלצות. השתתפות בתכנון על ידי צוות הפרויקט.
היקף	צוות הפרויקט	מתן ייעוץ והמלצות. השתתפות בתכנון על ידי צוות הפרויקט.
ביצוע		
תיעוד	ראשי צוותים ו/או צוות הפרויקט ו/או מומחים	ייעוץ להנהלה לגבי תהליכים מומלצים. ביצוע בדיקות הבטחת איכות.
הערכה ובדיקה	ראשי צוותים; צוות הפרויקט; מומחים	הערכה בלתי-תלויה של תהליכי התיעוד והבדיקה של ההנהלה. ביצוע בדיקות יעילות (לחיזוק ביטחונם של מבקרים חיצוניים).
סוגיות	צוות הפרויקט וראשי	זיהוי פרצות בבקרה.

שלב/פעילות	תחומי אחריות עיקריים	התפקידים המומלצים למבקרי הפנים
	צוותים	סיוע לדיוני ההנהלה.
פעילות מתקנת	ראשי צוותים	ביצוע בדיקות מעקב.
ניטור מערכות	הנהלה בכירה	ביצוע בדיקות מעקב.
דיווח		
דיווח ההנהלה	הנהלה בכירה וראשי צוותים	סיוע להחלטות (לדווח). מתן ייעוץ.
דיווח ביקורת חיצונית	מבקר חיצוני	תיווך בין ההנהלה למבקר החיצוני.
ניטור		
ניטור שוטף	הנהלה בכירה	ביצוע בדיקות מעקב.
הערכה תקופתית	צוות הפרויקט ו/או ראשי צוותים	ביצוע ביקורות תקופתיות.

המלצות לגבי תפקידו של מבקר הפנים

מן הראוי כי שירותי מבקר הפנים בקשר עם דרישות סעיפים 302 ו-404 לא יתנגשו עם דרישות התקנים לאי-תלות ואובייקטיביות מבקר הפנים. התקנים קובעים מסגרת לביקורת פנים יעילה, ותפקידה המומלץ של הביקורת הפנימית בסיוע לחברה בעמידה בהוראות סעיפים 302 ו-404 צריך לעלות בקנה אחד עם התקנים. פרק זה מתאר את פעולות הביקורת הפנימית הנחשבות כמתאימות למטרות התקנים.

הפעולות הנכללות במסגרת המומלצת של עבודת מבקר הפנים בסיוע לארגון בעמידה בהוראות סעיפים 302 ו-404 כוללות:

- פיקוח על הפרויקט
- יעוץ ותמיכה בפרויקט
- פיקוח ובדיקה שוטפים
- ביקורת פרויקטים

ההנהלה אחראית ליישום התהליכים הנחוצים לעמידה בדרישות הרגולטוריות של סרבנס-אוקסלי. תפקידו של מבקר הפנים לתמוך בהנהלה בביצוע משימותיה.

פיקוח על הפרויקט

- השתתפות בועדת ההיגוי של הפרויקט במתן ייעוץ והמלצות לצוות הפרויקט ובמעקב אחר התקדמותו וכיוונו של הפרויקט.
- לשמש כגורם מתווך בין המבקר החיצוני להנהלה.

ייעוץ ותמיכה בפרויקט

- לספק תיעוד קיים של ביקורת הפנים בנוגע לתהליכים רלבנטיים.
- ייעוץ לגבי נהלים מועדפים (Best Practices) - סטנדרטים לתיעוד, כלים ואסטרטגיות בדיקה.
- תמיכה בהנהלה והדרכת בעל התהליך לגבי הפרויקט ומודעות לסיכונים ובקורות.
- ביצוע בקורות איכות של תיעוד התהליך והבקורות העיקריות קודם למסירתם למבקר החיצוני.

פיקוח ובדיקה שוטפים

- ייעוץ להנהלה לגבי תכנון, היקף, ותכיפות הבדיקות שיבוצעו.
- הערכה בלתי-תלויה של תהליכי הבדיקה והאומדן שמבצעת ההנהלה.
- ביצוע בדיקות לגבי הבסיס להצהרות ההנהלה.
- בדיקות יעילות (לחיזוק ביטחון המבקר החיצוני).
- סיוע בזיהוי הפרצות בבקורות ותוכניות ההנהלה לתיקון פרצות אלו.
- ביצוע בדיקות חוזרות על מנת לוודא את הטיפול הנאות בפרצות בבקורות.
- תיאום בין ההנהלה והמבקר החיצוני בקביעת היקף העבודה ותוכניות הבדיקה.
- השתתפות בוועדת הגילויים על מנת לוודא כי תוצאות הביקורת הפנימית השוטפת ובדיקות אחרות, כגון בדיקות רגולטוריות חיצוניות, מובאות לידיעת ועדת הגילויים לבחינת הגילוי הנדרש.

כמו כן, תועלות נלוות לארגון מהביקורת הפנימית המומלצת כאמור לעיל כוללות מודעות מוגברת של ההנהלה לסיכונים ובקורות, סביבת בקרה מחוזקת, וקיטון אפשרי בהוצאות הביקורת החיצונית.

הביקורת הפנימית עשויה למלא פונקצית ביקורת מסורתית עבור ההנהלה הבכירה, ועדת הביקורת, הדירקטוריון, וצדדים מעורבים אחרים - כלומר, תפקיד של השלמת הביקורת על הפרויקט.

ביקורת פרויקטים

- סיוע בהבטחת הניהול הנאות של יוזמות הארגון והשפעתן החיובית על הארגון. עבודת הביקורת הפנימית מספקת תמיכה להנהלה, לוועדת הביקורת, לדירקטוריון, ולצדדים מעורבים אחרים.

- שימוש בגישה מבוססת סיכונים בתכנון מגוון הפעולות האפשריות בביקורת פרויקטים. נהלי ביקורת מועדפים משמעם כי על מבקר הפנים להיות מעורב לכל אורך הפרויקט - ולא רק בביקורת המקדמית.

שיקולים מעשיים

אין זה תמיד אפשרי או מעשי עבור הביקורת הפנימית להשיג את כל היעדים הרצויים בסיוע להנהלה בעמידה בהוראות סרבנס-אוקסלי. בכל ארגון מתקיימות נסיבות שונות בכל הנוגע לבקורת הפנימיות ומגבלות שונות על המשאבים, כגון כוח אדם, זמן, מערכות מידע ופיזור גיאוגרפי.

מצבים שונים ומגבלות שונות על המשאבים עשויים לשנות את תפקידי הביקורת הפנימית. בקביעת תפקידי הביקורת הפנימית המתאימים, יש לקחת בחשבון את הגורמים הכלליים הבאים:

- אחריות על פעולות מסוימות גוררת הנחה של פגיעה באובייקטיביות לגבי אותה פעולה (Attribute Standard 1130.A1). קביעת אחריותו של מבקר הפנים על פעולות מסוימות תלויה בנסיבות. ככלל, מבקרי פנים הלוקחים חלק פעיל בקבלת או הכוונת החלטות מפתח של ההנהלה, תיפגם האובייקטיביות שלהם.
- אין פגיעה באובייקטיביות מבקר הפנים אם המליץ מבקר הפנים על סטנדרטים לבקרת מערכות או לבחינת נהלים טרם יישומם. פגיעה באובייקטיביות מבקר הפנים תתרחש במידה שמבקר הפנים מתכנן, מתקין, מנסח נהלים עבור, או מפעיל מערכות כאמור (Practice Advisory A1130.A1-1).
- ייעוץ לגבי נושאים הנוגעים לבקורת פנימיות מהווה חלק רגיל מתפקידיו של מבקר הפנים ואינו גורר פגיעה באי-תלות או באובייקטיביות. עם זאת, קבלת החלטות מפתח ניהוליות פוגמת באי-התלות והאובייקטיביות של מבקר הפנים (Practice Advisory 1000.C1-1).
- הפניית מאמצים נרחבים לפעילות שאינה פעילות ביקורת אינה פוגמת באי-התלות; עם זאת, על יו"ר ועדת הביקורת לקחת בחשבון את ההשפעה (לרבות הסיכונים) של ביצוע פעולות שאינן פעולות ביקורת על השלמת התקשרויות הביקורת המתוכננות.

המשך פרק זה עוסק בשירותים אפשריים אשר מבקר הפנים עשוי להתבקש להם, ומשמעות מתן השירותים הללו.

א. הביקורת הפנימית כמקור ליועצים

מבקרי פנים המשמשים כיועצים עשויים להתבקש לסייע לארגון בזיהוי, הערכת ויישום מתודולוגיות להערכת סיכונים ובקורות, וכן להמליץ על בקורות שייתנו מענה לסיכונים

המתייחסים. אך החלטות לאימוץ או יישום המלצות בעקבות קבלת ייעוץ ממבקר הפנים צריכות להתקבל על ידי ההנהלה.

מבקר הפנים עשוי להתבקש להשתתף בתכנון ויישום תהליך חדש שימש את ההנהלה בהערכת הבקורות הפנימיות על הדיווח הכספי. אם פעולותיו של מבקר הפנים מוגבלות להערכת התהליכים החדשים וקביעת קווים מנחים לבקורות המומלצות כמענה לסיכונים המתייחסים, האובייקטיביות של מבקר הפנים אינה צפויה להיפגע. בנוסף, אם מבקר הפנים הנו חבר בצוות הפרויקט אשר בוחר את מתודולוגיות וכלי ההערכה, ו/או מגדיר את הסטנדרטים לתיעוד שימשו את ההנהלה, לא צפויה פגיעה באובייקטיביות. לעומת זאת, אם מבקר הפנים מיישם תהליכים חדשים לתיקון פרצות בבקרה, עלול להיות חשש לגבי האובייקטיביות שלו.

ב. הביקורת הפנימית כמקור למשאבי תיעוד ו/או בדיקה

אם ההנהלה לא תיעדה את סביבת הבקורות וחסרים לה את המשאבים הנחוצים לתיעוד כאמור בפרק הזמן הנדרש, מבקר הפנים עשוי להתבקש לסייע להנהלה בתיעוד הבקורות הפנימיות. אם מבקר הפנים עובד באופן צמוד עם ההנהלה בתיעוד הבקורות הפנימיות וגולש לתפקיד הנוטה יותר לקבלת החלטות (כלומר, יישום בקורות פנימיות במסגרת תהליך התיעוד), תיפגם האובייקטיביות.

הכללים המוכתבים על ידי סעיף 404 מחייבים את ההנהלה לבחון את המבנה והיעילות התפעולית של הבקורות הפנימיות על הדיווח הכספי, ולגבש דעה באשר לאפקטיביות שלהן כבסיס להצהרה הנדרשת מההנהלה על פי חוק. במצב אידיאלי, ההנהלה תגדיר את הבדיקות של הבקורות על מנת לוודא את יעילותן, והבדיקות יבוצעו על ידי צד אובייקטיבי או שאינו הבעלים או המתפעל. מבקר הפנים עשוי לסייע להנהלה בתכנון או בביצוע הבדיקות האמורות. היקף תפקידה של הביקורת הפנימית בבדיקת הבקורות שלה נדרשת ההנהלה חייב להיות מוגדר באופן ברור ומוסכם על ההנהלה, מבקר הפנים וועדת הביקורת. בכל מקרה, ההנהלה תקבל את ההחלטה הסופית לגבי מבנה הבקורות ויעילותן התפעולית, האם ומה לתקן, והאם המידע המופק מהבקורות מספק בסיס נאות להצהרות ההנהלה.

ג. ביקורת הפנים כמקור עבור מנהל הפרויקט הראשי

מבקרי פנים רבים הם בעלי מיומנות בניהול פרויקטים גדולים או מורכבים, ומבטיחים בכך כי מטרות מפתח מתבצעות במועדן. מבקר הפנים עשוי להתבקש למלא את תפקיד מנהל הפרויקט הראשי עבור כלל הפעילויות, או חלקן, בנוגע לעמידה בדרישות סעיף 404. מנהל פרויקט אחראי בדרך כלל למעקב אחר התקדמות הפרויקט, לתיאום העברת תוצאות הפרויקט לגורמים אחרים במהלך הפרויקט ולבדיקת העמידה בלוח הזמנים שנקבע. אם תפקידו של מבקר הפנים מוגבל למשימות אדמיניסטרטיביות מסוג זה, יש לשער כי האובייקטיביות שלו לא תיפגם. לעומת זאת, אם מנהל הפרויקט הופך למקבל החלטות

העיקרי בנוגע להתקבלות תוצרי העבודה, לאישור סיומם המוצלח של שלבי הפרויקט, לאישור חלוקה מחודשת של משאבים בתוך צוות הפרויקט ולפעילויות ניהול אחרות, אזי האובייקטיביות של מבקר הפנים נפגמת.

ד. ביקורת הפנים כמקור להכשרה או למידע בנוגע לבקורות

מבקר הפנים יכולים לספק הכשרה ו/או מידע בנוגע לזיהוי והערכה של הבקורות הפנימיות, לניהול סיכונים ולפיתוח תוכנית בדיקה, מבלי שהאובייקטיביות שלהם תיפגם. מאחר שהם המומחים לבקורות בארגון, זה יהיה תפקידם הטבעי.

ה. ביקורת הפנים כמקור להערכה עצמית של הבקורות

ביקורת הפנים משמשת לעיתים קרובות כמקור למומחיות בנוגע להערכה עצמית של בקורות (CSA) וכמקור למתווכים מיומנים. ה-CSA עשוי לשמש כאמצעי יעיל ואפקטיבי לתייעוד ו/או להערכה של בקורות על ידי ההנהלה. אם מבקר הפנים מספק מידע והכשרה ו/או מתווד ב-CSA, אזי יש לשער כי האובייקטיביות שלו לא תיפגם. לעומת זאת, אם במהלך ה-CSA הופך מבקר הפנים לבעל ההערכה או למקור העיקרי של התייעוד, אזי האובייקטיביות נפגמת.

ו. ביקורת הפנים כגורם מאשר בתהליך הגילוי

מבקר הפנים עשוי להתבקש להשלים סוג מסוים של אישור אן לתת חוות דעת לגבי הבקורות הכספיות כחלק מהתהליכים שלהם נדרשת ההנהלה במסגרת סעיפים 302 ו-404. על יו"ר ועדת הביקורת לוודא כי כל אישור או חוות דעת מבוססים על עדויות ביקורת נאותות ומספיקות, בהתאם לדרישות התקנים לתמיכה באישורים ו/או חוות דעת.

בנוסף, בהתאם לדרישות סעיף 404, יבדוק המבקר החיצוני את הצהרות ההנהלה על מנת לוודא כי הבקורות הכספיות העיקריות זוהו ותוכננו כראוי, וכי להנהלה בסיס יציב לקביעת תפקודן של הבקורות העיקריות. בדרך כלל יבצעו המבקרים החיצוניים בדיקות מקיפות על מנת לוודא את נאותות הצהרות ההנהלה. תקן ביקורת של ה-PCAOB קובע כי אם המבקר החיצוני מתבסס על תוצאות בדיקות שבוצעו על ידי אחרים בבואו לשנות את האופי, התזמון והיקף בדיקת הבקורות, עליו להעריך את מידת האובייקטיביות והמיומנות של האנשים שביצעו את בדיקת הבקורות. אם מבקר הפנים שמרו על אי-תלות ואובייקטיביות, יוכל המבקר החיצוני להשתמש בעבודתם באופן הנרחב ביותר שבו הוא מורשה להשתמש בעבודתם של אחרים; כך ניתן לצמצם את היקף הבדיקות שאחרת היו מבוצעות על ידי המבקר החיצוני, ולהקטין את שכר הטרחה המשולם למבקר החיצוני בהתאם.