

שאלה מס' 1

להלן פרוט של ארבעה אירועים בלתי תלויים שהתרחשו בחברות שונות , בהם נתקלת בעבודתך כרואה החשבון המבקר , במסגרת ביקורת מערכות מידע ממוחשבות כחלק מתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים :

1. חברת "אוגוסטה" מתמחה במתן הלוואות. חברת "יוליה" הינה לשכת שרות המספקת שרותי חישוב ריביות לחברות שונות וביניהן חברת "אוגוסטה".
 2. רואה חשבון בדיחי טוען כי : "תפקידו של רו"ח המבקר הינו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים ולא לבחון את מערכות המידע בחברה המבוקרת. אם חברה רוצה לבחון את מערכות המידע שלה היא צריכה לפנות לחברה המתמחה בכך. על רואה החשבון המבקר לספק לחברה רק את חוות דעתו על הדוחות הכספיים".
 3. רואה חשבון שלומציון ביצע במהלך שנת 2007 סקר בקרה פנימית בחברת "נחשולים". במסגרת סקר זה נבדקו כל מערכות המידע בארגון. במהלך שנת 2008 כתוצאה משינוי בלתי צפוי במערכת שונו מספר תהליכים במערכת המידע. רואה חשבון שלומציון טוען כי מאחר ועל פי הפרקטיקה המקובלת הינו מחויב בביצוע סקר מערכות מידע אחת לשלוש שנים שינוי זה אינו משפיע על פעילותו היות והסקר שערך הינו משנת 2007.
 4. רו"ח דובדבני הינו מבקר של רשת מכשירי כתיבה ידועה. לאחרונה החליטה הרשת לשווק את מוצריה באמצעות אתר אינטרנט אשר הוקם בהשקעה ניכרת במיוחד לנושא. רו"ח דובדבני טוען כי : " ביצוע המכירות באינטרנט אינו משפיע על ביצוע ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים שכן סוגי המוצרים הנמכרים אינם שונים מהמוצרים הנמכרים היום בחנויות הרשת".
- פרט ונמק את ההשפעה אם קיימת של כל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל על ביקורת מערכות המידע ממוחשבות במסגרת תהליך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברות (לכל סעיף יש להתייחס בנפרד).

פתרון שאלה 1

פתרון נדרש 1

על רואה החשבון המבקר לקבוע את מידת החשיבות שיש לשכת ה שרות על הגוף המבוקר והרלוונטיות של לשכת השרות לביקורת . בהתאם המבקר נדרש להבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, וכן הוא נדרש לקבוע את חשיבות פעולותיה של לשכת השרות עבור הגוף המבוקר והרלוונטיות שלהן לביקורת להלן פרוט המידע אשר רו"ח יאסוף:

1. אופי השירותים הניתנים על ידי לשכת השרות
2. תנאי ההסכם ומערכת היחסים בין הגוף המבוקר לבין לשכת השרות.
3. מידת ההדדיות שבה פועלת הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר עם המערכות שבלשכת השרות.
4. הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר הרלבנטית הרלוונטית לפעילותיה של לשכת השרות כגון: 4.1 בקורות המיושמות לעסקאות המעובדות על ידי לשכת השרות . 4.2 כיצד הגוף המבוקר מזהה את ומנהל סיכונים הקשורים לשימוש בלשכת השרות.
5. מיומנות לשכת השרות ואיתנותה הכספית לרבות ההשפעה האפשרית של כשל לשכת השרות על הגוף המבוקר.
6. מידע אודות לשכת השרות המתפרסם במדריכם למשתמשים ובמדריכים המקצועיים.
7. מידע בר השגה על בקורות שהן רלוונטיות למערכות המידע של לשכת השרות כמו בקורות כלליות על מערכות המידע ובקורות על היישומים.

המבקר נדרש לקחת בחשבון את קיומם של דוחות מרואי חשבון המבקרים של לשכת השרות , מבקרים פנימיים או גורמים מפקחים וזאת כאמצעי לקבלת מידע אודות הבקרה הפנימית של לשכת השרות ואודות פעילותה ומידת האפקטיביות שלה.

לאחר שהמבקר השיג את ההבנה של אודות פעילות לשכת השרות והשפעתה על המבוקר (יישום סעיפים 5 ו- 6) נדרש המבקר להגיע למסקנה האם הבקרה הפנימית אצל המבוקר מושפעת מהבקרה הפנימית בלשכת השרות . אם המבקר הגיע למסקנה שהבקרה הפנימית אינה מושפעת מהבקרה הפנימית בלשכת השרות אז מסתיים הטיפול באמצעות גילוי דעת 94 ואין צורך להמשיך ולבדוק את לשכת השרות.

אם המבקר הגיע למסקנה כי שהבקרה הפנימית אצל המבוקר (הלקוח) מושפעת משלכת השרות עליו לשקול ביקור בלשכת השרות תאום הביקור בלשכת השרות יבוצע על ידי הלקוח עבוד רואה החשבון ולא באופן ישיר על ידי המבקר.

דרך נוספת להשגת אותה ההבנה נדרשת וזאת באמצעות קבלת דוח שהוכן על ידי מבקר לשכת השרות ביחס לבקרה הפנימית . דהינו קבלת דוח של ששל מבקר לשכת השרות המחווה דעה באשר לאפקטיביות הבקרה (TYPE B)

פתרון נדרש 2

רואה חשבון בדיחי טועה. רואה החשבון בהתאם להנחיות תקן ביקורת 93 נדרש להשיג הבנה על הגוף המבוקר, הבקרה הפנימית שלו והערכת הסיכונים. בין היתר נדרש המבקר להשיג הבנה על מערכת המידע במבוקר.

במרבית הגופים העסקיים כיום מערכת המידע משמשת לצורכי דיווח כספי וצרכים תפעוליים. טכנולוגית המידע מביאה לגוף המבוקר תועלות לגבי אפקטיביות ויעילות הבקורות הפנימית ממספר סיבות:

1. טכנולוגית המידע מאפשרת ביצוע חישובים מורכבים ובהיקפים גדולים.
 2. טכנולוגית המידע מאפשרת מעקב אחר ישום כללים שהוגדרו.
 3. טכנולוגית המידע מאפשרת הגברת הדיוק הזמינות ונכונות המידע
 4. טכנולוגית המידע מסייעת בניתוח המידע
 5. טכנולוגית המידע מגבירה את יכולת המעקב אחר יישום נהלים תהליכים ומדיניות המבוקר.
 6. טכנולוגית המידע מקטינה את סיכון עקיפת הבקורות
 7. טכנולוגית המידע מגבירה את הפרדת התפקידים בארגון על ידי אבטחה של יישומים, מאגרי מידע ומערכות הפעלה.
- לכל התהליכים הללו הן השפעה ישירה והן השעה עקיפה על עבודתו של רואה החשבון המבקר.

פתרון נדרש 3

מבקר החברה החליט להסתמך על סקר הבקרה הפנימית שנערך בשנת 2007. תקן ביקורת 98 נהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו מתייחס לנושא בסעיפים 35 ועד 44.

בהתאם להנחיות התקן בסעיף 39 במידה והמבקר מתכוון להשתמש בראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקורות שהושגו בביקורת קודמות עליו להשיג ראיות האם חל שינויי באופן יישום הבקורות.

בהתאם להנחיות התקן בסעיף 40 במידה והמבקר מתכנן להשתמש בראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקורות שהושגו בביקורת קודמות עליו להשיג ראיות האם חל שינויי באופן יישום הבקורות.

בהתאם להנחיות התקן בסעיף 41 נקבע כי אם המבקר מתכוון להסתמך על בקורות שלא השתנו מאז נבחנו לארונה עליו לבחון את האפקטיביות התפעולית של הבקורות הללו לפחות כל ביקורת שלישית.

כפי שצינו המבקר אינו רשאי להסתמך על ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות בקורות שהושגו בביקורת קודמות ביחס לביקורת שהשתנו מאז נבחנו לאחרונה או ביחס לבקורות המצמצמות סיכון משמעותי. החלטת המבקר אם להסתמך על ראיות ביקורת שהושגו בביקורת קודמות באשר לבקורות אחריות הינה בהתאם לשיקול דעתו.

מאחר וחל שינוי במספר תהליכים יש לבחון מחדש אופן השפעת השינוי על תהליכי העבודה ואפקטיביות הבקורות.

פתרון נדרש 4

התשובה מבוססת על תקן ביקורת 95 – הנחיות ליישום תקני ביקורת בסביבה של סחר אלקטרוני. רואה חשבון דובדבני טועה. ביצוע המכירות באינטרנט משפיע על ביצוע ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים שכן מסחר באינטרנט חושף את החברה לסיכונים הבאים (בהתאם לתקן):

- כשלים אפשריים באימות/זיהוי לקוח.
 - פגיעה במהימנות של עסקאות עקב העדר נתיב ביקורת מתועד כתוצאה מהעדר בקורות קלט ו/או עיבוד מספקות.
 - אפשרות למחלוקת על תנאי הסחר, לרבות העדר אפשרות לעריכת שינויים בהזמנה לפני משלוחה.
 - סיכוני אבטחת מידע המצוי במאגרים הממוחשבים לרבות גישה בילתי מורשת להשגת פרטי לקוחות, אמצעי תשלום, שחיפת מידע בפני מתחרים ועוד.
 - חשיפות לכשלים או נפילות של האתר עקב תקלות טכניות, התקפות האקרים לסתימת האתר, התקפות וירוסים
 - חדירה דרך אתר האינטרנט של החברה למערכות מחשב אחרות שלה כתוצאה מליקויים בהגנת הממשק שבין האתר לבין מערכות המידע הממוחשבות האחרות של החברה.
- מאחר ויתכן כי היקף הפעילות באינטרנט של החברה הינו מהותי לא ניתן לוותר על בחינתו עקב ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים.

שאלה מס' 2

לפניכם מספר מקרים בהם נתקלתם במסגרת ביקורת מערכות מידע אותה ערכתם בשנת המס 2008 בחברות שונות. אין תלות בין החברות ואין קשר בין האירועים.

א. במהלך הביקורת במכללת "הגליל המזרחי" התברר כי כאשר מדווחת תקלת מחשב על ידי אחד העובדים ל – HELP DESK של מחלקת ה – IT מבצעים עובדי ה – HELP DESK "השתלטות מרחוק" על מסך המחשב של העובד ומבצעים את הפעולות הדרושות לתיקון התקלה.

נדרש:

הסבירו את הסיכונים והחשיפות למערכת המידע כתוצאה מן המתואר לעיל והציעו נהלי בקרה כדי להתגבר או למזער אותם.

ב. בגלל ריבוי התשומות המושקעות בביצוע ההתאמות הידניות ת בין נתוני המערכת של חברת "גוטמן" בע"מ לזו של חברת האם שלה, הנמצאת בארה"ב והקשיים שנתגלו בהקשר זה, נדרשה החברה ע"י הנהלת חברת האם, להסב את הפעולות שנעשות על ידה במערכות "ניהוליות" ו"חשבוניות" למודולים של תכנת ה-ERP שבשימוש חברת האם, וזאת החל מתחילת שנת 2010. לצורך זה נתבקש משרדך לסייע לחברה בתהליך הלוקאליזציה של המערכת הפיננסית, כולל המודול של הפקת החשבוניות וקבלות [התאמת המערכת הבינלאומית לצרכים ולדרישות בישראל – הוראות ניהול ספרים].

נדרש:

פרטו את הנושאים שיש לתת להם דגש בתהליך הלוקאליזציה של המערכת הפיננסית.

ג. תהליך המעבר למערכת המידע החדשה בחברת "אבוקסיס" בע"מ התנהל כמתוכנן וללא קשיים ותקלות מיוחדים, תוך קבלת האישורים המתאימים מהמשתמשים ומהנהלת החברה הן בשלב הפיתוח והן בשלב הסבת הנתונים. לדעת הנהלת החברה האמור לעיל מעיד על הצלחתו הצפויה של תהליך הכנסת המערכת החדשה לעבודה שוטפת לשביעות רצונם המלאה של המשתמשים

נדרש:

הסבירו את הסיבות האפשריות לכך שפיתוח של מערכת מידע ממוחשבת, שלכאורה, נעשה כהלכה, יכול להוביל לכישלון בתהליך הפעלתה השוטפת של המערכת.

ד. חברת "מעייני הישועה" בע"מ, המשווקת מים מינרליים כשרים למהדרין בהשגחת רבנות מעלה הששה הקימה אתר באינטרנט, המאפשר ללקוחותיה לבצע באמצעות האינטרנט עדכון פרטים קבועים, הזמנת שירותים נוספים [קבלת כדי מים בהזמנה מיוחדת, הזמנת בקבוקים, מים בטעמים וכד'] ותשלום חשבונות שוטפים.

נדרש:

הסבירו כיצד, אם בכלל, תשפיע הקמת האתר האמור על נהלי הביקורת המיושמים על ידכם.

פתרון שאלה 2

סעיף א'

מתן אפשרות לאנשי ה- HELP DESK להיכנס לסביבת היצור אכן עשויה לתרום לשיפור יכולת איתור של תקלות המתרחשות במערכות המידע, ובכך לסייע במתן השירות הניתן למשתמשים, אך חסרונה הגדול הוא בכך שהיא מאפשרת לגורמים האמורים לפעול בסביבת הייצור, ולבצע שינויים בתוכנות או בנתונים, ללא השארת עקבות.

1. להלן ההשפעות העיקריות של המצב דלעיל על נהלי הביקורת ועל הבדיקות של

רואה החשבון המבקר:

- בדיקה מי הם הגורמים הרשאים להיכנס ולפעול בכל מערכת.
- בדיקה מה סוג ההרשאה של כל גורם (צפייה בלבד, הזנת נתונים/טבלאות, הרשאות גורפות (אדמיניסטרטור).
- בדיקת קיום רישומי לוג המערכת לצורך תיעוד כל כניסה למערכת והשינויים שבוצעו.
- קיום פיקוח של ראש צוות HELP DESK על כניסות עובדיו לסביבת הייצור.
- סקירת התייחסות המבקר הפנימי בדוחות ביקורת, אם קיימת, לשימוש עודף של הרשאות וכניסות למערכת ולליקויים בנושא ההרשאות.

2. להלן טכניקות הביקורת העיקריות בהן ניתן לנקוט כדי לאתר ביצוע שינויים

בסביבת הייצור:

- בדיקת נהלי הבקרה הפנימית בחברה , כדי לוודא אלו גורמים נכנסו למערכת [כגון : מעבר על ה- LOG וכד']. בדיקה זו מאפשרת קבלת מידע מי נכנס למערכת ומתי , אך אינה מאפשרת קבלת מידע על כל הפעילות שבוצעה ע"י הגורמים האמורים.
- בדיקת נהלים המתבצעים בחברה לשם הכנסת שינויים בתוכנה.

סעיף ב'

להלן הנושאים העיקריים שיש לתת להם דגש בתהליך הלוקאליזאציה של מערכת ה-ERP העולמית :

עמידה בהוראות ניהול ספרים, לרבות :

- רישום בספרים בקבצים קבועים בלבד [קבצים שאין אפשרות למחוק בהם רשומות ושהתנועות הנרשמות בהם מסופרות במספרים עוקבים].
- ניהול הרישומים בשקלים ותרגום לשקלים של תנועות שנקלטו במטבע חוץ.
- קיום נתיבי ביקורת ומעקב מלאים אחר התנועות הרישומיות והאסמכתאות להן .
- מתן אפשרות למעקב אחר תיקונים , שינויים וביטולים של רישומים , אשר יעשו באמצעות תיעוד נוסף.
- אפשרות להפקה זמינה של כל הרישומים על פי סדר היווצרותם , תוך ציון המספר העוקב של כל רשומה.
- הדפסות מהקבצים הקבועים יכללו את שם החברה , התקופה עליה מתייחס הפלט , מהות הפלט, תאריך הפקתו, מספרו הסידורי של כל דף וסימן לסיום הפלט.
- הפקת פלטים מקובץ זמני תצוין כ"טיטא".
- הפקת תיעוד פנים בשפה העברית או הערבית , אלא אם ניתנה הקלה מרשויות המס לשימוש בשפה אחרת.

עמידה בהוראות מס נוספות , לרבות : ניכוי מס במקור מתשלומים לספקים ולנותני שירותים, קבלת אישור ניהול ספרים וכד' .

טיפול נאות בנושאים הקשורים במס ערך מו סף , לרבות : רישום נאות של מעמ התשומות והעסקאות.

עמידה בדרישות החוק בעניין זה, לרבות :
רישום ע"ג חשבוניות המס והקבלות של כל הפרטים הנדרשים עפ"י החוק, לרבות : שם החברה , מספר העוסק מורשה שלה , כתובתה, תאריך , מספר החשבונית /הקבלה , סימונה כ"מקור" או "העתק" בהתאם לנדרש, הפרדה בין הסכום לפני מע"מ לזה הכולל מע"מ.

חסימת האפשרות להדפיס חשבונית/קבלה מקוריים יותר מפעם אחת.
אפשרות להדפיס העתקים של חשבוניות/קבלות המסומנות כ"העתקים".
שמירת רציפות מספרי החשבוניות /קבלות באותה שנת מס.
אפשרות להפקת תעודות זיכוי באמצעות תיעוד נוסף.
חסימת האפשרות לתקן או לבטל נתוני חשבוניות וקבלות לאחר שהונפקו , אלא באמצעות יצירת מסמך נוסף במערכת.

סעיף ג'

להלן סיבות אפשריות לכך ש פיתוח, שלכאורה, נעשה כהלכה , אינו מבטיח הצלחה בהפעלתה השוטפת של מערכת המידע הממוחשבת :

- לא כל שלבי "מחזור החיים" של תהליך ההסבה אושרו ונבדקו כנדרש , לדוגמא : לא ניתנו כל האישורים הנדרשים בשלב מבחני הקבלה , לא הוקצו משאבים מספיקים בעת מתן האישורים וכד'.
- קיום חוסר בהירות בהגדרת הצרכים והמטרות וכתוצאה מכך הגדרת הדרישות היתה בלתי מושלמת.
- הטכנולוגיה שנקבעה אינה מתאימה לצרכי החברה , או שעקב שינויים טכנולוגיים פותחה טכנולוגיה זמינה עדיפה על זו שנבחרה.
- שינוי משמעותי בנפחי האירועים ו /או במאפייני הפעילות של החברה , באופן שהמערכת החדשה אינה מסוגלת לתת מענה נאות לצרכיה החדשים של החברה.

- העדר שיתוף נאות של "המשתמשים בשטח" בתהליך ההסבה ויצירת חוסר שביעות רצון ו/או חוסר נכונות ו/או רתיעה מצד המשתמשים לעבוד עם המערכת החדשה.
- החלפת בעלי תפקידים מרכזיים בחברה, שלהם השפעה על קליטת המערכת החדשה והעדר נכונות מצידם לקלוט אותה בצורה מוצלחת.
- המערכת מורכבת מדי למשתמשים ו/או אינה "ידידותית".
- הדרכת העובדים בחברה בוצעה בצורה לקויה.

סעיף ד'

- בהתאם לתקן ביקורת 95, הקמת האתר באינטרנט תוסיף על נהלי הביקורת שיינקטו כדלקמן :
- בחינת אמצעי אבטחת המידע שננקטים לצורך הפרדה בין הרשת הארגונית לבין האינטרנט (סינון המידע הנכנס באמצעות FIREWALL וכד'), על מנת למנוע ממשמש חיצוני גישה למערכות הארגוניות.
 - בחינת האמצעים המיושמים לאימות זהות הלקוח (קוד לקוח, סיסמא, נתון אישי המשמש כמזהה נוסף וכד') ולהקטנת החשיפה להכחשת עסקה (שימוש בחתימה דיגיטלית).
 - שמירת נתיבי הבקרה במערכת לשירותים שניתנו ולעסקאות שהתבצעו באמצעות האינטרנט.
 - בחינת אמצעי ההגנה המיושמים לשמירה על סודיות המידע הרגיש המועבר באמצעות התקשורת ומאוחסן בקבצי המערכת (הצפנת סיסמת הלקוח המועברת ברשת, הצפנת פרטי כרטיס האשראי המועבר באמצעות הרשת, הצפנת פרטי כרטיסי האשראי המאוחסנים בקבצי המערכת וכד').
 - בחינת אמצעי ההגנה המיושמים במערכת לאיתור של עומס פניות בעת התהוותו, למניעת מתקפה והפלה של האתר ע"י גורם עוין.
 - יישום אמצעי ניטור ובקרה לזיהוי אירועים חריגים, תוך מתן התראות בזמן אמיתי לגורם האחראי.