**יסודות הביקורת – שיעור 3**

**9. המצאת מסמכים וקבלת מידע**

1. **המבקר הפנימי רשאי לדרוש ולקבל כל מסמך וכל מידע, שברשות הגוף שבו הוא משמש מבקר או שברשות אחד מעובדיו, ושלדעת המבקר הפנימי דרוש לביצוע תפקידו;מי שנדרש למסור מסמך או מידע כאמור יהיה חייב למלא אחר הדרישה תוך תקופה הקבועה בדרישה ובאופן הקבוע בה.**
2. **למבקר הפנימי תהיה גישה, לצורך ביצוע תפקידו, לכל מאגר רגיל או ממוחשב, לכל בסיס נתונים ולכל תכנית עבודה של עיבוד נתונים אוטומטי של הגוף שבו הוא משמש מבקר.**
3. **המבקר הפנימי רשאי להיכנס לכל נכס של הגוף שבו הוא משמש מבקר ולבדוק אותו.**
4. **לגבי מידע החסוי על פי דין יחולו על המבקר הפנימי ועל מי שהוסמך לקבל את המידע לפי חוק זה המגבלות הקבועות בדין לגבי המורשים לקבל מידע כזה.**
5. **בכפוף להוראות סעיף 10 חייב המבקר הפנימי לשמור בסוד כל מסמך ומידע שהגיעו אליו עקב מילוי תפקידו, זולת אם הגילוי נחוץ למילוי תפקידו כנדרש בחוק או אם הגילוי נדרש על פי כל דין.**

אם מגיע אלי רשות המיסים או ביהמ"ש רק להם מותר למסור מידע ולא חלה עליהם חובת הסודיות

1. **סמכות שהוקנתה בסעיף זה למבקר הפנימי וחובה שהוטלה עליו יחולו גם על עוזריו ועל כל אדם הפועל מטעמו.**

**10.קבלת הביקורת כראייה**

1. **דו"ח, חוות דעת או כל מסמך אחר שהוציא או הכין המבקר הפנימי במילוי תפקידו לא ישמשו ראיה בכל הליך משפטי, אך לא יהיו פסולים בשל כך לשמש ראיה בהליך משמעתי.**
2. **הודעה שנתקבלה אגב מילוי תפקידיו של המבקר הפנימי לא תשמש ראיה בהליך משפטי, אך תהא כשרה לשמש ראיה בהליך משמעתי.**

**11. דיווח על עבירה פלילית**

1. **העלתה הביקורת בגוף ציבורי יסוד להניח שבוצעה עבירה פלילית, יביא המבקר הפנימי את הענין ללא דיחוי לידיעת הממונה.**
2. **היה למבקר הפנימי בגוף מבוקר יסוד להאמין שהממונה מעורב בעבירה פלילית, יעביר המבקר את הענין במישרין לידיעת מבקר המדינה**

בכל גוף יש את הממונה על רו"ח המבקר ואליו רו"ח המבקר פונה במידה והוא מזהה עבירה בעלת רקע פלילית בחברה אותה הוא מבקר.

**12. הפסקת כהונתו של מבקר פנימי**

1. **לא תופסק כהונתו של מבקר פנימי שלא בהסכמתו לפני תום התקופה אשר לה נתמנה והוא לא יושעה מתפקידו –**
2. **במשרד ממשרדי הממשלה - אלא באישור נציב שירות המדינה;**
3. **בבנק ישראל - אלא בידי נגיד הבנק;**
4. **בגוף ציבורי אחר - אלא אם כן החליט על כך הדירקטוריון או הגוף הממלא תפקיד הדומה לתפקיד הדירקטוריון (בפסקה זו - הדירקטוריון), לאחר שניתנה הודעה כדין לכל חברי הדירקטוריון שדבר הפסקת הכהונה או ההשעיה יידון באותה ישיבה, ובאישור הדירקטוריון ברוב של שני שלישים מחבריו, לאחר שניתנה למבקר הפנימי אפשרות לשאת לפני הדירקטוריון את דברו בענין.**
5. **על אף האמור בסעיף קטן (א), מבקר פנימי שחדל להיות תושב ישראל או שהורשע בפסק דין חלוט בעבירה שיש עמה קלון - תופסק כהונתו.**

כעיקרון לא מפסיקים את כהונתו של מבקר פנים אבל אם בכל זאת מפסיקים את כהונתו מי שמינה אותו הוא זה שמפטר אותו.

**13. עובדי לשכת המבקר הפנימי**

1. **המבקר הפנימי רשאי לבצע את תפקידיו בעזרת עובדי לשכתו או בעזרת אנשים אחרים שנבחרו בהליך תקין.**
2. **לא יתמנה אדם לעובד לשכת המבקר הפנימי אלא בהליך תקין של מינוי עובדים בגוף הציבורי ולאחר קבלת חוות דעתו של המבקר הפנימי.**
3. **עובדי לשכת המבקר הפנימי והפועלים מטעמו לצרכי הביקורת הפנימית יקבלו הוראות בעניני ביקורת מהמבקר הפנימי בלבד.**
4. **לא יופסק שירותו של עובד לשכת המבקר הפנימי אלא בהליך תקין ובהסכמתו של המבקר הפנימי, או על פי הוראת בית המשפט או בית דין מוסמך, או - בהעדר הסכמת המבקר הפנימי - לפי סעיף  12, בשינויים המחוייבים.**

עובדי לשכת המבקר הפנימי אם אני עובד של בנקים או חברות ציבוריות רשאי רו"ח למנות לו צוות שעוזר לו ובלבד שהתקבלו בהליך תקין. בנוסף כל החובות שיש על המבקר הפנימי חלים גם על הצוות שאותו הוא מינה ועוזר לו .

**14. שמירת תוקף**

* 1. **אין באמור בחוק זה כדי לגרוע מהוראות כל דין.**
	2. **אין באמור בחוק זה כדי להפחית מן המעמד, התפקידים והסמכויות הנתונים למבקר פנימי בגוף ציבורי לפי מסמכי התאגדותו, תקנותיו או כל החלטה אחרת שלו שנתקבלה כשורה, או לצמצם מעמד, תפקיד או סמכות שניתנו כך, והכל בין שפורטו ובין שלא פורטו בחוק זה.**
	3. **אין באמור בחוק זה כדי למנוע מגוף ציבורי, במסמכי התאגדותו, בתקנותיו או בכל החלטה אחרת שלו המתקבלת כשורה, להוסיף על המעמד, התפקידים והסמכויות הנתונים לפיהם למבקר פנימי, או להרחיב מעמד, תפקיד או סמכות שניתנו כך, והכל בין שפורטו ובין שלא פורטו בחוק זה.**

**15. עונשין**

**אלה דינם קנס:**

1. **מי שחלה עליו חובה בתוקף תפקידו למנות מבקר פנימי ולא עשה כן, ואין לו הצדק סביר לכך;**
2. **מי שמינה מבקר פנימי ביודעו שאינו כשיר לכך לפי סעיף 3;**
3. **מי שהפר ביודעין חובה המוטלת עליו לפי סעיף 9(א), או מנע ממבקר גישה, ביקור או בדיקה כאמור בסעיף 9)ב) או (ג(**

**התייחסות חוק החברות למבקר הפנימי**

**חובת מינוי מבקר פנימי (תיקון מס' 17) תשע"א-2011**

**146. (א) דירקטוריון של חברה ציבורית או של חברה פרטית שהיא חברת איגרות חוב ימנה מבקר פנימי; המבקר הפנימי ימונה לפי הצעת ועדת הביקורת.**

**(ב)  לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל ענין בחברה, נושא משרה בחברה, קרוב של כל אחד מאלה, וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו.**

דירקטוריון של חברה ציבורית חייב למנות מבקר פנים לפי המלצת וועדת הביקורת . אין החלטה גורפת לחברה פרטית למנות מבקר פנים .

**חוק הביקורת הפנימית**

**147. על המבקר הפנימי יחולו הוראות סעיפים 3(א), 4(ב), 8 עד 10 ו-14(ב) ו-(ג) לחוק הביקורת הפנימית, תשנ"ב–1992, כפוף ליתר הוראות פרק זה, ובשינויים המחויבים לפי הענין.**

הסעיף מחיל על החברות הציבוריות גם את הסעיפים שיש למבקר פנים בחוק הביקורת הפנימית מה זה אומר ? אם שאלנו בחוק הביקורת הפנימית מי יכול להיות מבקר פנים אנו מושכים את אותם חוקים גם לכאן אלינו כל מה שרשום בסעיפים הללו חלים גם כאן.

**הממונה על המבקר הפנימי**

**148. הממונה הארגוני על המבקר הפנימי יהיה יושב ראש הדירקטוריון או המנהל הכללי, כפי שייקבע בתקנון, או בהעדר הוראה בתקנון, כפי שיקבע הדירקטוריון.**

מי שאחראי על המבקר הפנימי בחברה ציבורית יהיה יו"ר הדירקטוריון (אם יש הוראה אחרת בתקנון אז זה יהיה המנכ"ל) כדי שיהיה חייב רק לו את חובו ולא יפחד מאיש .

**תכנית העבודה**

**149. המבקר הפנימי יגיש לאישור הדירקטוריון או לאישור ועדת הביקורת, כפי שייקבע בתקנון, או בהעדר הוראה בתקנון, כפי שיקבע הדירקטוריון, הצעה לתכנית עבודה שנתית או תקופתית, והדירקטוריון או ועדת הביקורת, לפי הענין, יאשרו אותה בשינויים הנראים להם.**

**בדיקה דחופה**

**150. יושב ראש הדירקטוריון או יושב ראש ועדת הביקורת רשאים להטיל על המבקר הפנימי לערוך ביקורת פנימית, נוסף על תכנית העבודה, בענינים שבהם יתעורר צורך לבדיקה דחופה.**

**תפקיד המבקר הפנימי**

**151. המבקר הפנימי יבדוק, בין היתר, את תקינותן של פעולות החברה מבחינת השמירה על החוק ונוהל עסקים תקין.**

תפקיד המבקר הפנימי לבדוק את פעילות החברה מבחינת החוק ומבחינת מהלך העסקים התקין

**הגשת דין וחשבון**

**152. המבקר הפנימי יגיש דין וחשבון על ממצאיו ליושב ראש הדירקטוריון, למנהל הכללי וליושב ראש ועדת הביקורת; דין וחשבון בנוגע לענינים שבדק לפי סעיף 150 יימסר למי שהטיל על המבקר הפנימי את עריכת הביקורת.**

**הפסקת כהונה**

**153. (א) כהונתו של המבקר הפנימי לא תופסק שלא בהסכמתו והוא לא יושעה מתפקידו, אלא אם כן החליט על כך הדירקטוריון לאחר שקיבל את עמדת ועדת הביקורת, ולאחר שניתנה למבקר הפנימי הזדמנות סבירה להשמיע את עמדתו בפני הדירקטוריון ובפני ועדת הביקורת.**

**(ב)  לענין סעיף קטן (א), המנין החוקי לפתיחת ישיבת הדירקטוריון לא יפחת, על אף הוראות סעיף 104 סיפה, מרוב חברי הדירקטוריון.**

הפסקת כהונתו של המבקר הפנימי בחברה כעיקרון לא מופסת עבודתו עד לתום הקדנציה אליה התמנה את הפסקת עבודתו פוסק הדירקטוריון לאחר המלצה של וועדת הביקורת ולאחר שניתנה לו הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו

**לסיכום:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | מבקר חיצוני | מבקר פנימי |
| מי ממנה | בעלי המניות | דירקטוריון בהמלצת וועדת הביקורת |
| מי מפסיק את כהונתו | בעלי המניות | דירקטוריון בהמלצת וועדת הביקורת |
| אי תלות | מוחלטת | מוגבלת  |
| מטרת העבודה  | מתן חוות דעת ועמידה בסטנדרט הכפול  | שמירת הנכסים , עמידה בהוראות חוק  |
| דיווח | בעלי המניות | יו"ר הדירקטוריון , יו"ר ועדת הביקורת , ולממונה |
| כישרות לתפקיד | 1. בגיר
2. עמד בבחינות מועצה
3. שנתיים סטאז'

עם זאת המועצה רשאית לאסור על מי שאינו כשיר מבחינת אופיו כמו אדם שעבר עבירה שיש בה קלון . | 1. יחיד
2. תושב ישראל
3. ללא קלון
4. עו"ד / רו"ח / השכלה אקדמית רלוונטית
5. שנתיים ניסיון בעבודת ביקורת או שהשתתף בהשתלמות מקצועית
 |

**בדיקות בקרה ובדיקות מבססות**

יש לנו שני מושגים שצריך להכיר אותם :

**בדיקות בקרה –** בדיקות שעיקרן סריקה ובדיקה של מערך המבנה הארגוני במבוקר כלומר , בדיקת המדיניות החשבונאית בדיקת הנהלים ובדיקת הסביבה הארגונית האם היא סביבה תומכת או בעייתית , מה הכוונה ? כשאני בא לעשות ביקורת בחברה לפני שאני בכלל לוקח את המספרים , לפני שאני הולך למחלקת הנה"ח אני בודק איך הארגון עובד – האם יש משמעת בארגון האם יש שם נהלים ברורים או שאיש הישר בעיניו יעשה . האם הסביבה תומכת או בעייתית (עוינת) ככל שהסביבה יותר תומכת ויש בה נהלים ויש יותר שיתוף פעולה . הרו"ח המבקר יוכל להישען ולהסתמך בעריכת הביקורת על הבדיקות המבססות .

**בדיקות מבססות –** לאחר שבדקנו את הבקרה הפנימית אנו מכינים את תוכנית הביקורת לחברה בשביל לבסס עליה את חוות הדעת על הדו"חות הכספיים . הבדיקות המבוססות זה השלב בו בודקים את הסעיפים של הדוכ"ס עצמם . ככל שהבקרה הפנימית מהימנה יותר אפשר להסתמך עליה יותר במידה והבקרה הפנימית אמינה פחות כך אפשר להתבסס עליה פחות ודרושה בדיקה מעמיקה יותר.

**תקן 88 – התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית**

לאורך השנים היתה הפרדה מוחלטת היה את מבקר הפנים והיה את המבקר החיצוני והיתה ביניהם הפרדה מוחלטת .

כיוון שהעסקים במהלך השנים נעשו מורכבים יותר הטכנולוגיות התפתחו , לחץ הזמן גבר להגיש דו"חות לא הספיקו המשאבים שעמדו לרו"ח לבדו ולכן תקן 88 מייצג מהפיכה בתפישה . המהפיכה אומרת שהמבקר החיצוני יכול להסתייע לצורך הביקורת בעבודת המבקר הפנימי.

1. גילוי דעת זה מבוסס על תקן (ISA) מס' 610 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

 "CONSIDERING THE WORK OF INTERNAL AUDITING"

 מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר החיצוני כאשר הוא מבקש להסתייע בעבודת הביקורת הפנימית. גילוי דעת זה אינו עוסק במקרים שבהם אנשים מתוך צוות הביקורת הפנימית מסייעים למבקר החיצוני בביצוע של נהלים הקשורים לביקורת החיצונית. את הנהלים המצויינים בגילוי דעת 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.**

אני צריך לבדוק מיהו המבקר הפנימי כיצד נערכת הביקורת הפנימית בארגון האם הוא אוכף את הנהלים בחברה ?

**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.**

למסקר החיצוני יש אחריות בלעדית לחוות הדעת זה שאתה המבקר החיצוני רוצה להסתייע בעבודת המבקר הפנימי אין בעיה התקן מאפשר את זה אבל האחריות היא שלך

**6. מטלות הביקורת הפנימית נקבעות על-ידי אלה המופקדים על בקרת העל 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 בקרת העל בגוף המבוקר. עיקר עניינו של המבקר החיצוני הוא להשיג מידה סבירה של בטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.**

יש הבדלים בין מטרות ביקורת הפנימית בחברה לבין מטרות הביקורת החיצונית .

מטרות הביקורת הפנימית ס' 4 לחוק הביקורת הפנימית

לבין מטרות הביקורת החיצונית – חוות דעת על הדוכ"ס + עמידה בסטנדרט הכפול.

**7. 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.**

הסעיף אומר שאמנם יש מטרות שונות לביקורת הפנימית ולביקורת החיצונית ובכל אופן יש דברים שניתן להסתמך בהם על עבודת הביקורת הפנימית . אם בדיקות הבקרה בחברה טובות כלומר שכולם רועדים מהמבקר הפנימי ויש משמעת בארגון אז המבקר החיצוני יכול לבוא ולהסתמך על המבקר הפנימי.

**9. על המבקר החיצוני לרכוש הבנה במידה מספקת לגבי פעילויות הביקורת הפנימית בכדי לסייע בתכנון הביקורת ופיתוח גישה מועילה (אפקטיבית) לביקורת.** הסעיף אומר שבשביל שנוכל להסתמך על המבקר הפנימי צריך המבקר החיצוני להכיר את המבקר הפנימי ולהכיר את הארגון עליו הוא עושה ביקורת  **10. 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.**

אם אני מזהה שאכן הביקורת הפנימית היא אפקטיבית אני יכול יותר להסתמך על הבקרה הפנימית ולהקטין את הבדיקות המבססות אבל לעולם ההסתמכות של עבודת הביקורת הפנימית לא תהא תחליף לעבודת הביקורת החיצונית.

**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 בקרת העל 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.**

התקן נותן הנחיות בסעיף 13 אילו שאלות עלינו לשאול את עצמינו על מנת לדעת מיהו המבקר הפנימי :

1. מה המעמד שלו בארגון ?
2. מה המיומנות המקצועית שלו ? האם זה אדם שעומד לפי ס' 3 לחוק הביקורת הפנימית
3. טיפול מקצועי הולם התרשמתי מהבן אדם בתור בן אדם האם מישהו מתקן את פעילות החברה לפי הוראת הרו"ח המבקר ?
4. מיהו הצוות של המבקר הפנימי ?

ברגע שאני מחליט שהמבקר הפנימי כשר אז אני כרו"ח המבקר החיצוני יכול להסתמך כעת על המבקר הפנימי בבדיקות הבקרה .

**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.**

**19. המבקר החיצוני יתעד מסקנות הקשורות לעבודה מסוימת של הביקורת הפנימית שהוערכה ונבדקה.**

בסעיף יש דגש על עניין התיעוד – כל דבר צריך לתעד : כל שיחה , תכתובת , מייל

**תקני הביקורת**

**תקן ביקורת –**אמת מידה ,סטנדרט מקצועי שרו"ח צריך לעמוד בה במסגרת עבודתו המקצועית

**נוהל ביקורת –** זהו האמצעי – הטכניקה בה בוחר רו"ח להשתמש בשביל לעמוד בתקן הביקורת .

**למשל:**בסוכות תשבו 7 ימים – זהו תקן ביקורת איפה תבנה את הסוכה – נוהל ביקורת

תקני הביקורת מתחלקים ל-2 :

1. **תקני ביקורת**
2. **תיקני דיווח**

|  |  |
| --- | --- |
| **תקני ביקורת** | **תקני דיווח** |
| תקני ביקורת כוללים 3 תקנים אישיים :**תקן ביקורת 5- מיומנות****תקן ביקורת 6- אי תלות****תקן ביקורת 7- זהירות**ו-3 תיקני ביצוע:**תקן ביקורת 8- תכנון ופיקוח****תקן ביקורת 9 –סקר על הבקרה הפנימית****תקן ביקורת 10- ניירות עבודה וראיות ביקורת** | **תקן 11 – נוסח אחד של חוו"ד****תקן 12 סטיות מנוסח אחיד של חוו"ד****תקן 13 – עקביות****תקן 14 – גילוי נאות**  |

תקנים אישיים 5-7: אלו תקנים פסיכולוגיים שתפקידם העיקרי הוא לבחון את מצבו הנפשי של רו"ח בשעה שהוא עושה ביקורת

תקני הביצוע 8-10 :אלו תקנים שתפקידם לבוא ולהדריך איך לבצע את הביקורת ומהם מוציאים את דרכי הפעולה

תקנים 11-14 :אלו תקנים שתפקידם לבוא ולהדריך את רו"ח לאחר שסיים לבצע את עבודת הביקורת איך ולמי עליו לדווח את ממצאיו