**יסודות הביקורת – שיעור 10**

**תקן 101 – תיעוד הביקורת**

תקן זה נקרא בעבר תקן 87 – תיעוד

תקן 101 הוא מסוג התקנים החדשים שמשלב בתוכו סעיפי תקן + הפניה לנספח (סעיפי הא' למיניהם – יוסבר בהמשך)

**סעיף 2 – אופי ומטרות תיעוד הביקורת**

יש לנו שתי מטרות בתיעוד הביקורת

1. **ביסוס למסקנה** – כל החומר שתועד נותן הסבר כיצד הגיע המבקר למסקנה שהדוכ"ס משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.
2. תיק נירות העבודה שלנו מהווה אסמכתה שהרו"ח פעל בהתאם לתקני ביקורת מקובלים.

**סעיף 3 – מטרות משניות לתיעוד הביקורת**

מטרה נוספת : לאפשר עריכת בדיקות חיצוניות בהתאם לדרישות חוקיות – אם נדרש ע"י רגולטורים למינהם שיהיה לנו תיעוד

**סעיף 7 – עריכת תיעוד הביקורת במועד + סעיפי א' בנספחים**

הסעיף מדבר על כך שהמבקר צריך לערוך את הביקור **במועד – בזמן .**

**סעיף א1 – עריכת תיעוד ביקורת במועד**

**סעיף 8 -תיעוד נהלי ביקורת שבוצעו וראיות ביקורת שהושגו**

התיעוד שאנו נעשה יגרום לכך שאם יבוא רו"ח אחר אחרי הוא יבין מה עשה הרו"ח שהיה לפניו, הביקורת היא סוג של שפה

**א2 – בנספח**

הסעיף מפנה לסעיפים שמדברים על הצורה התוכן והיקף הביקורת . מה זאת אומרת : הסעיפים אומרים שכאשר נבוא ללקוח חדש ניקח הרבה יותר מסמכים מאש ניקח מלקוח ותיק , בנוסף , גודל החברה משפיע על היקף הביקורת . למשל: בתיק של בנק ניירות העבודה יהיו רבים מאשר ניירות עבודה של עסק קטן . כנ"ל לגבי היקף הביקורת הכל תלוי בגודל ומורכבות העסק המבוקר

**א3- בנספח**

מדובר על אופי התיעוד , הוא יכול להיות אלקטרוני ויכול להיות ידני אבל העיקר הוא שביום פקודה אני אוכל לשלוף את כל התיעוד על מנת להגן על עצמי .

**א4 – בנספח**

הסעיף מדבר על כך שמה שמתעדים בפועל זה :

* תוכניות ביקורת
* אישורים והצהרות שהתקבלו מהחברה
* סיכומים וניתוחים שבוצעו

הסעיף אומר שבתיעוד צריך לשמור את הקובץ האחרון שמעודכן ולא את כל הטיוטות (הכל תלוי בשיקול דעת)

**א5 – בנספח**

הסברים בעל פה לא תופסים לעולם כראיית ביקורת .

**א16 ו-א17 – בנספח**

תיעוד ביקורת בחברה קטנה – העסק פחות מסובך ולכן התיעוד יהיה פחות מקיף

1. **א6 – בנספח**

תקן 101 זה החבילה הבסיסית יכול להיות שיבואו תקנים נוספים ויגידו שיש להוסיף ולתעד דברים נוספים כמו למשל בתקן 93 נאמר שיש לתעד את דיוני צוות הביקורת

**א7 – בנספח**

הסעיף בעצם מסביר שמשמעות תיעוד הביקורת הוא שעמדנו לפי הוראות תקני הביקורת. מה שכן חשוב לתייק אלו : תוכניות הביקורת ומכתב ההתקשרות – יילמד בשנה הבאה. אם יש סטייה מהנוסח האחיד גם את זה צריך לתעד .

1. ללא פרשנות
2. הסעיף אומר שנושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת , מסקנות , שיקול דעת מקצועי שהופעל יש להסביר ולנמק מדוע בחרתי בדרך מסויימת למשל:

**א8 –בנספח**

בתקן 93 זיהינו סיכונים משמעותיים רו"ח צריך לתעד מה היתה המסקנה שלו כלומר , זוהה סיכון משמעותי איזה נהלים בוצעו כדי להתמודד עם הסיכון המשמעותי באיזה אפשרות בחרנו לטפל בסיכון ולמה בחרנו דווקא באפשרות הזאת

**א9 – בנספח**

כאשר המבקר צריך להפעיל שיקול דעת לפי תיקני ביקורת שונים , אז גם פה עליו לתעד מה היה שיקול הדעת שלו למה בחר באפשרות מסוימת ומה היה שיקול הדעת שלו.

**א11- בנספח**

מדבר על תמצית מנהלים – כשיש לי תיק נירות עבודה מורכב ומסובך , אנו עושים סוג של תמצית מנהלים , מה הנושאים העיקריים שיש והיכן הם נמצאים .

**סעיף 9 מה צריך לציין בתיעוד הביקורת**

1. **א12 – בנספח**

המבקר צריך להסביר כיצד הוא ביצע את נוהל הביקורת למשל : חברה שיש לה לקוחות בסך 5,000,000 לתאריך המאזן אז אאני משתמש בנוהל ביקורת שאומר שצריך לבדוק כל לקוח מעל 100,000 ₪

1. יחד עם ג'
2. **א13 – בנספח**

בתיק ניירות העבודה חייבות להיות 2 חתימות

1. מי שהכין את נייר העבודה
2. מי שסקר ובדק את ניירות העבודה

**סעיף 10 – תיעוד הדיונים**

כל מיני ושאים שדיברנו עם ההנהלה , עם בעלי תפקידים בחברה .

**סעיף 11 – התייחסות לחוסר עקיבות**

אם המבקר מזהה חוסר עקביות בנושא מסויים יש לבחון ממה הוא נוצר , אם המבקר מניח את דעתו בעניין גם כאן יש לציין מה היתה הבעיה , מה השיקולים שעמדו בפניו ולמה .

**סעיף 12 – חריגה מדרישות רלוונטיות + א18+א19 בנספח**

כאשר אנחנו חורגים מדרישות רלוונטיות יש דרישה לערוך לכך תיעוד ולהסביר מדוע חרגנו. בנוסף אם יש דרישות נוספות לתיעוד למשל הסתמכות על המבקר הפנימי ואין מבקר פנימי אז אין צורך לתעד אלא רק להסביר מדוע לא קיימת את הסעיף.

**סעיף 13 – נושאים העולים לאחר תאריך דו"ח רו"ח**

אם עלו כל מיני נושאים לאחר החתימה על חוות הדעת שהינם בגדר עובדות חדשות ששופכות אור על נסיבות ועובדות הקשורות למועד תאריך המאזן , התקן קובע אילו אירועים נתקל בהם המבקר , באילו נסיבות נתקל המבקר , אילו נהלי ביקורת חדשים או נוספים בוצעו , אילו ראיות ביקורת נוספות הושגו ואילו מסקנות חדשות הוסקו , מתי ועל ידי מי נעשו .

**סעיף 14 – השלמת תיק ביקורת + א21 + א22 בנספח**

מתי הזמן להשלים הרכבת תיק ביקורת ?

המבקר צריך לקבוע מדיניות ונהלים להשלמת תיק ביקורת תוך זמן סביר .

בד"כ זמן סביר הוא עד 60 יום מדו"ח המבקר ואם מבצעים שינויים אלו רק שינויים קוסמטיים כמו הדבקת מאזן בוחן אחרון רלוונטי . בנוסף אם עושים כל מיני עדכונים אלו לא נהלי ביקורת חדשים או מסקנות אלא זה רק שינויים מנהליים כיוון שהתיק נסגר ברגע שחתמנו .

**סעיף 15 – השלמת תיק הביקורת + א23 בנספח חשוב!!**

המבקר לא ישמיד ולא יימחק תיעוד ביקורת לפני תום תקופת שמירת המסמכים .

יש לנו שני סוגי תיקים במשרד :

1. תיק קבע
2. תיק שוטף

התקן בסעיף א23 בנספח אומר שצריך לשמור 7 שנים לפחות .את כל המסמכים שדורשים תיעוד . בתדריך לשכת רו"ח בדבר שמירת מסמכים נאמר כי:

תיק קבע יש לשמור 16 שנים לפחות !

תיק ששוטף יש לשמור 7 שנים לפחות או עד הוצאת שומה סופית מחייבת לפי המאוחר !

אם יש חשש לתביעה פלילית כנגד החברה בגין שנת מס מסויימת יש לשמור עד 16 שנים או עד סיום ההליכים בתביעה לפי המוקדם .

**תיק קבע**

בשביל מה או צריכים תיק קבע ?

בתיק קבע מרכזים בקלסר או במחשב מסמכים ומידע על החברה שיש לנו צורך בהם מעבר לביקורת השנתית כלומר , לטווח הארוך .

למה מסייע לנו תיק הקבע ?

1. חיסכון בזמן לאיתור מסמכים וניירות עבודה משנים קודמות
2. מסייע להבין את המבנה המשפטי של החברה ,את תחום הפעילות שלה, הענף בו היא פועלת , חבות המס שחלה על החברה חוזים והסכמי רלוונטיים
3. לדעת את היקף הביקורת שנעשתה בחברה

מה כולל תיק קבע ?

1. תוכן עניינים
2. כתב מינוי לרו"ח המבקר ומתן יפוי כח מול הרשויות
3. המבנה המשפטי של החברה
4. מכתב ההתקשרות עם הלקוח
5. תעודת ההתאגדות של החברה
6. הרכב בעלי מניות בחברה
7. תקנון החברה
8. חוזים משמעותיים
9. מידע תמציתי על המדיניות החשבונאים
10. מידע תמציתי על הבקרה הפנימית
11. פרוטוקולים משמעותיים של החברה
12. רשימת הרכוש הקבוע והתנועה בו במשך השנים שינויים בקרנות הון
13. מידע בגין היקף הביקורת כמו למשל תוכנית הביקורת , היקף המדגם בשנים האחרונות , מסמכים שנהוג לקבל מהלקוח בכל שנה .

כיצד מטפלים בתיק הקבע ?

1. לכל לקוח יש לפתוח תיק קבע נפרד משלו
2. יש לבדוק את רלוונטיות החומר בתיק הקבע לשנה הנוכחית ז"א אם במהלך השנה היה שינוי של הרכב בעלי המניות , אז עכשיו הרכב בעלי המניות הקודם לא רלוונטי ולכן צריך הרכב חדש חתום בידי עו"ד
3. אין להוציא מסמכים מתיק הקבע אלא אם הדבר הכרחי או חיוני (המסמכים בתיק הקבע הם המקור).
4. מסמכים הקיימים בתיק הקבע נמצאים בד"כ 16 שנים .

**תיק שוטף**

מכיל את:

1. ראיות הביקורת הרלוונטיות לתקופה המבוקרת השנתית .
2. מכיל את ניירות העבודה
3. תכתובות
4. תרשומת
5. לוח סילוקין של הלוואות
6. לוח סילוקין של הלוואה לזמן ארוך שהופך לחלות שוטפת
7. אישורי יתרות מבנקים
8. טופס פחת
9. אירועים שקרו לאחר תאריך המאזן

**סעיף 16**

אם גורם מפקח אומר למבקר לעשות שינוי , למשל המפקח על הבנקים . אומרים לי לבצע שינוי מסויים אני צריך לבצע תיקון ביירות עבודה אבל גם להשאיר את המקום ולתת הסבר למהות השינוי שבוצע , מדוע בוצע ומה היו השיקולים לביצוע השינוי

**סעיף 17 – הבעלות על תיעוד הביקורת + א25 בנספח חשוב !**

תיעוד הביקורת הינו בבעלותו ובקניינו של רו"ח המבקר . לכל נושא משרה בחברה אין זכות לקבל מסמכים המהווים את תיעוד הביקורת ולא רק זאת אלא שהמבקר צריך להימנע ממסירת מסמכים המהווים את תיעוד הביקורת לכל אדם בחברה .

**פס"ד חיים אינדיג**

בדיני תאגידים למדנו בסעיף 265(א) לחוק החברות כי לדירקטור יש זכות לקבל ולעיין בכל מסמך מהחברה שהוא רוצה ושדרוש לו למילוי תפקידו , יתרה מכך הוא יכול להעסיק מומחה מטעמו.

חיים אינדיג היה דירקטור והוא החליט שהוא צריך לצורך העבודה ולצורך אישור הדוכ"ס לקבל את ניירות העבודה של רו"ח המבקר רו"ח סירב כיוון שטען שזהו אינו רכושה של החברה.

חיים אינדיג פנה לבימ"ש בטענה שהחברה שילמה לרו"ח על כל העבודה ולכן זהו רכושה של החברה .

ביהמ"ש העליון דחה את טענתו וקבע שהחברה לא משלמת לרו"ח עבור ניירות העבודה אלא עבור חוות הדעת כיצד הגיע רו"ח לחוות הדעת ולמסקנתו זה לא עניינו של איש המוצר שהחברה קונה זה חוו"ד הסופית של המבקר ולא את התהליך (ניירות עבודה).

המשמעות היא :

1. לחברה או לכל בעל תפקיד בה אין זכות לקבל מסמכים המהווים את תיעוד הביקורת
2. בנוסף הרו"ח צריך להימנע מלמסור מסמכים אלו לכל בעל תפקיד בחברה .

**תדריך בדבר המסמכים המצויים ברשותו והנוגעים לעבודת הביקורת**

התדריך הזה מדבר על שלושה סוגי מסמכים הקיימים אצל רו"ח :

1. מסמכי מקור של הלקוח אשר הועברו אל הרו"ח לצורך עבודתו – חומר אורגינלי של הלקוח : פנקסי צ'קים, טפסי ביטוח לאומי , פנקסי מע"מ כל חומר כזה חייבים להחזיר אותו ללקוח . לצלם ולהחזיר .
2. מסמכים שהוכנו ע"י הרו"ח עבור הלקוח אגב עבודת הביקורת , אלו מסמכים שאני כמבקר יצרתי לצורך הביקורת התדריך קורא לזה "דבר שלא היה קודם לכן ואשר נוצר על ידי רו"ח במסגרת מתן שירות ללקוחו"
3. מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת כמו:

* תיעוד סביבת הבקרה
* אופי ההנהלה
* רמת האמינות של המצגים
* סיכוני הביקורת
* הקו המנחה של שיקול הדעת
* תוכניות הביקורת
* ישיבות הצוות וסיעור המוחות

את המסמכים הללו אסור וחובה להימנע מלתת ללקוח .

שאלה שנשאלה : **האם רשאי המבקר להעביר לחברה את תוכנית הביקורת ?**

התשובה היא שלילית גם לפי תדריך בעלות המסמכים וכן לפי סעיף 17 + א25 לתקן 101

קיימים 3 מקרים שבהם התדריך לא חל :

1. כשיש דרישת הגשת מסמכים לרשויות החוק כמו : רשויות המס , מע"מ משטרה , רשות להגבלים עסקיים , צו בימ"ש וכדו'
2. כאשר יש חילופי רואה חשבון אם רו"ח מתחלפים יש הנחיות של הלישכה איך להעביר לו את החומרים
3. כאשר מדובר בשרותים נלווים – כל שרות שהוא לא ביקורת

**זכות העכבון**

לפי התדריך אמרנו בקבוצה הראשונה , מסמכי מקור חייבים להחזיר ללקוח , מה קורה אם הלקוח חייב שכ"ט למבקר ולא רוצה לשלם ? האם מותר לי בתור אמצעי אכיפה לא לתת לו את המקור האורגינלי . המצב לא סגור עדיין עד היום מאחר ואין פס"ד בבית המשפט העליון כך שאין חיוב לבתי המשפט האחרים כמו (מחוזי , שלום , עבודה, תעבורה) כלומר כל בימ"ש מחייב את מי שנמצא בדרגה מתחתיו בנושא סכום העיכבון נכון להיום 30/12/13 כ"ו בטבת תשע"ד אין פסיקה של בימ"ש עליות כיצד לנהוג בעיכבון ולכן יש לנו שתי גישות אותן יש לצטט בבחינה :

1. גישה דווקנית – מל' דווקא – אנו נעשה לפי מה שכתוב בחוק החברות או בחוק רו"ח משום שלא כתוב בשום מקום שלרו"ח יש זכות עיכבון אין לו זכות כזאת והוא חייב להחזיר את המסמכים .בנוסף כדי שניתן יהיה לעכב צריך שלמסמכים יהיה ערך כלכלי אובייקטיבי .
2. הגישה המרחיבה – אם לא כתוב שום דבר בחוק ובנושא נלך ונרחיב את אופקינו למקצועות חופשיים אחרים כמו עו"ד ורופאים ששם נאמר שניתן לעכב מסמכים כאשר יש חוב והיא אומרת שלמסמכים הללו יש ערך כלכלי עבור הלקוח ולכן מותר לרו"ח לעכב את המסמכים של הלקוח עד אשר ייפרע את חובו .