**יסודות הביקורת – שיעור 11**

**תקן 82 – ראיות הביקורת**

**סעיף 2**

המבקר צריך להשיג ראיות בביקורת נאותות שיאפשרו לו להסיק מסקנות סבירות שעליהן תתבסס חוו"ד . כלומר , המטרה שלנו כשאנו אוספים ראיות ביקורת זה כדי שנוכל לבסס את חוו"ד באופן סביר . ז"א שנוכל לשכנע את עצמינו בדבר נאותות חוו"ד

**סעיף 3 + 4**

הסעיף מרחיב את המושג מהן ראיות ביקורת

**ראיות ביקורת –** כל מידע שהמבקר משתמש בו כדי לגבש את המסקנות אשר עליהן מתבססת חוו"ד

**סעיף 5**

הסעיף מדגיש את נושא אחריות ההנהלה על הדוכ"ס (תקן 73 אחריות הראשונית של הביקורת היא על ההנהלה ועל הדירקטוריון). מאיפה אנו משיגים את ראיות הביקורת ?

אנו משיגים את ראיות הביקורת משני מקומות עיקריים :

1. **מהחברה עצמה –** כרטסות מאזן בוחן , פנקסי חשבונות
2. **גורמים חיצוניים –** אישורי יתרות מבנקים , הפקדות לקופות גמל , חוזים עם צדדים שלישיים.

**סעיף 9**

מהימנותן של ראיות ביקורת עובדת לפי דרגות :

1. **בדיקה בעין –** ראיית הביקורת המהיימנה ביותר . אם חברה אומרת לי שיש לה 10 מכונות ואני מגיע לחברה ורואה שיש 10 מכונות זוהי הראיה הכי טובה שיש
2. **אישורים חיצוניים בכתב-** אישורים מגורם חיצוני לחברה למשל – אישור יתרה מבנק , אישור מספק , תעודת משלוח מספק , חוו"ד מומחה . חזקה שהם יהיו אובייקטיביים .
3. **אישורים פנימיים בכתב** – למשל : חשבונית מס ללקוח או הצהרת מנהלים , פרוטוקלים וכדו'
4. **אישורים חיצוניים בע"פ –** אישור מספק בעל פה לגבי אספקת סחורה בסך 10,000 ₪
5. **אישורים פנימיים בע"פ**  - אישור מהמחסנאי לגבי קבלת סחורה מספק
6. **נהלים אנליטיים –** ניתוח דוכ"ס וחישוב יחסים פינננסיים ז"א אם כל שנה הלקוחות הם 10% מהמאזן וגם השנה 10% מהמאזן אז אני יכול להגיד שהיחס הוא פחות או יותר בסדר אך להסתמך על נהלים אנליטים בתור ראיית ביקורת בפני עצמה זה לא הכי מהימן שיש אלא אם זה מצטרף לראיות ביקורת נוספות

* **תמיד אישור חיצוני עדיף על פנימי ותמיד בכתב עדיף על בע"פ .**

**סעיף 10**

רק לעיתים נדירות ראיות הביקורת שנרצה להשיג , נדרוש גם את מקור התיעוד כלומר את המסמך המקורי .

**סעיף 13 – חשוב מאד!!!**

הסעיף מדבר על כל הקטע של השגת ראיות בשקלול עלות מול תועלת . האם צריך להשיג ראיות ביקורת בכל מחיר ? הכל לפי שיקול של עלות מול תועלת .

מה הכוונה , הכוונה היא שגם אם עלות ראיית הביקורת היא יקרה זה לא פוטר אותך רו"ח מלהשיג את אותה ראיית ביקורת .

כאשר יש חברות מאוחדות שמורכבות מאם ובת לחברת האם יש מבקר ולחברת הבת יש מבקר רו"ח מודיע לרו"ח של החברות הבנות שהוא מסתמך על עבודת הביקורת שלהן . הוא צריך לוודא שהן עומדות בכללי האי תלות . הוא צריך לוודא שהן מיישמות נהלי ביקורת נאותים ובנוסף לבקש מהן את החומר לדו"חות המאוחדים אבל אם המסקר שלהן לא נחה דעתו מהביקורת של הבנות הוא יכול :

1. להרחיב את בדיקת ראיות הביקורת של החברות הבנות
2. ייתן להן הוראה להרחיב את נהלי הביקורת בנושאים מסויימים

**סעיף 14**

שימוש בטכניקות דגימה .

אם המבקר משתמש בטכניקה של דגימה הוא צריך להגיע לרמת ביטחון סבירה בדבר נאותות הנתונים ואין הוא יכול להיסתמך על ראיות ביקורת שהן פחות ממשכנעות .

**סעיף 26 + 27 נהלים ושיטות להשגת ראיות ביקורת**

הסעיף נקרא : "בדיקה של רשומות ומסמכים" הכוונה לבדוק באופן פיזי קבלות של הנה"ח בקלסרי החברה , לבדוק מיילים , מסמכי אקסל הנה"ח חוזים והסכמים .

**סעיף 28**

בדיקה של נכסים מוחשיים . הכוונה היא , לבדוק בעין שהנכס קיים , לבדוק שרישיונות או בשטרות המכירה שהנכס באמת שייך לחברה האם המכונה היא בבעלות החברה .

**סעיף 29 – תצפית**

התבוננות בתהליך או בנוהל המבוצע על ידי אחרים למשל : תהליך קליטת המלאי בחברה.

**סעיף 30-34**

ברור עם אנשים בעלי ידע בנושאים כספיים במסגרת הגוף המבוקר ומחוצה לו . ובנוסף אני אברר עם אנשים שלא עובדים בתחום הכספי למשל אנשי משאבי אנוש. הבירור נעשה גם עם השומר בכניסה וגם עם מנכ"ל החברה .

**סעיף 35 – קבלת אישורים**

יש לקבל אישורים מכל מקום אפשרי : ספקים , בנקים , חברות ביטוח וכדו' . נקבל אישורים גם מהחברה וגם מצד שלישי

**סעיף 36 – חישוב בלתי תלוי**

הכוונה לבדיקת הדיוק המתמטי של מסמכים ורשומות . מה הכוונה , למשל בקבלנים – אם החברה חישבה אחוז השלמה אני אחשב את אחוז ההשלמה באופן נפרד על מנת לוודא שאכן החישוב בוצע באופן נכון

**סעיף - 37 ביצוע בלתי תלוי**

זהו ביצוע המבוצע ע"י המבקר של נהלים ובקרות אשר בוצעו במקורן או כחלק הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר בדיקה בתוכנות שונות .

**סעיף 38 – נהלים אנליטיים**

הערכות של מידע כספי שנעשות ע"י בחינה של סבירות הקשר בין נתונים כספיים ולא כספיים.

**תקן 84 – אישורים חיצוניים**

התקן עוסק בשלושה נושאים :

1. משלוח בקשה לאישורי יתרה בשיטה החיובית ובשיטה השלילית 🡨 ילמד בסימסטר ב' .
2. אישוריים חיצוניים ממוסדות .
3. אישורים חיצוניים מגורמים בעלי אינטרסים

דיברנו בתקן 82 על כך שתמיד אישור חיצוני יהיו עדיפים ומהימנים מאישורים פנימיים כי לאישור חיצוני יש פחות אינטרסים מאישור פנימי .

גם הנושא של אישורים חיצוניים מתחלק ל-2 :

1. אישורים חיצוניים ממוסדות – בנקים , מ"ה , קופת"ג וכו' ... כל גורם חיצוני ומוסדי שאין לו אינטרס לתת מספרים לא נכונים .
2. לעומת זאת ישנם אישורים חיצוניים שהינם מגיעים מבעלי אינטרסים לחברה כמו : ספקים, לקוחות וכדו' למשל לקוח שחייב כסף לחברה ישמח להקטין את חובו או ספק שהחברה חייבת לו כסף ישמח להגדיל את חובה של החברה .

**אתיקה מקצועית**

**אתיקה מקצועים –** מוסר מקצועי

הסיבה לכללי האתיקה :

1. שקיפות , אמינות , רו"ח יראו בלתי תלויים כלפי האנשים שמסתכלים עליהם .
2. הכשה לרו"ח יהיו אחידים לכולם

כיום על רו"ח חלים 2 כללי אתיקה :

1. תקנות רואי החשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע ) התשכ"ה 1965
2. כללי התנהגות מקצועית של לשכת רו"ח

שני הפרסומים הנ"ל כמעט זהים לחלוטין . בעיקרון כללי ההתנהגות מחמירים יותר מההתקנות .

שני הפרסומים הנ"ל כמעט זהים לחלוטין . כעיקרון כללי ההתנהגות חלים רק על שרותי ביקורת ולא על שרותי ביקורת למעט ההחרגה בסעיפים 3 , 6 ו-9 . שמאוצלים על שירותים נלווים. כללי ההתנהגות קיימים בספרי הביקורת . (נוסחים משולבים) ותקנות רו"ח לא קיימות בספרי הביקורת . במסגרת קורס זה נלמד את כללי ההתנהגות המקצועית (יש לעבור על התקנות) . בנוסף , ההבדל המשמעותי בין שני הפרסומים זה ההתייחסות למילה חבר. בכללי ההתנהגות המקצועית המילה חבר הכוונה לחבר לשכת רו"ח (בתקנות אין את הביטוי חבר) והתקנות הינם חלות על כל רו"ח (במבחן נתייחס רק לכללי התנהגות)

**סעיף 1**

מטרתם של כללי האתיקה זה ליצור מסגרת וגבולות של מה שמותר ואסור לרו"ח מבחינה מוסרית ואתית .

**סעיף 2**

1. הדגש בכלל זה, זה **בכל מעשיו המקצועיים** ז"א שאתה צריך לעמוד בנושא המיומנות הנדרשת, ולהיות בלתי תלוי . וכן **בכל העבירות שיש עימן קלון** גם אם זה לא קשור למסגרת המקצועית שלנו כעיקרון לשכת רו"ח מתעסקת רק בעבירות מקצועיות בלבד מצד שני אדם שהורשע בעבירות שיש עימן קלון רשאית לשכת רו"ח להשעות אותו . יש הבדל בין מועצת רו"ח ללשכת רו"ח

|  |  |
| --- | --- |
| מועצת רו"ח | לשכת רו"ח |
| * התראה * נזיפה * שלילת הרישיון באופן זמני * שלילת הרשיון לצמיתות | * התראה * נזיפה * הפקעת חברות באופן זמני * הפקעת חברות באופן קבוע * קנס כספי (לעיתים נדירות) |

תלונות על רשלנות מקצועית ניתן להגיש גם ללישכה וגם למועצה . לישכה זה עבור חברי לישכה .

1. כל מידע שאתה אומר אתה צריך לחשוב טוב לפני שאתה אומר אותו .
2. צריך לכבד את הלשכה ואת ההחלטות המתקבלות בה ולא לזרוק בוץ אחד על השני
3. כאשר יש מחלוקת בין חברי לשכה יש לבוא לבירור בגוף פנימי בלישכה . וזאת מהסיבה שלא תמיד בית משפט רגיל יודע לטפל בכל הבעיות שיש לרו"ח בינם לבין עצמם

**סעיף 3**

1. שרותי הביקורת יינתנו ללא משוא פנים ולפי כללי הביקורת המקובלים .
2. אמרנו שכללי האתיקה תקפים רק לשרותי ביקורת וכאשר הלישכה רוצה להחיל את כללי האתיקה ע"י שרותים נלווים יש לאמר זאת במפורש כמו בסעיף זה . כלומר , לתת שירות בהקפדה על הגינות ללא משוא פנים . יחול גם בסעיף זה .

**סעיף 4**

הסעיף מדגיש שוב את נושא האי תלות – חייבים להיות אובייקטיביים וחופשיים גם בביקורת וגם בעיסוקים אחרים , גם אם אתה עצמאי וגם אם אתה שכיר .

**סעיף 5**

1. חובת הסודיות שנדרשת מרו"ח . חובת הסודיות מוקנת לו מכח סעיף 168 לחוק החברות בו חברה נותנת אפשרות לרו"ח לקחת מה שהוא רוצה לצורך חוו"ד ולכן כיוון שאתה מקבל את כל המסמכים חלה עליך חובת הסודיות למעט :
2. הסכים הלקוח
3. נדרש ע"י משטרה בימ"ש מע"מ וכדו'
4. לצורך מילוי תפקידו – מקרים בהם חייב רו"ח למסור נתונים והדבר לא ייחשב כהפרה של חובת הסודיות למשל : בחילופי רו"ח, רו"ח הישן מוסר מידע לחדש . או למשל שר"ח של חברת האם מבקש מרו"ח של חברת הבת להעביר אליו מסמכים .
5. הסעיף מאציל את חובת הסודיות גם על פקידיו ועובדיו של רו"ח . האחריות במשרד רו"ח חלה גם על העובדים .

**סעיף 6**

1. אין שום נייר או מייל שיוצא מהמשרד בלי שגורם חיצוני נוסף בודק אותו , אם עשינו תיקון במס לחברה אנו נבדוק את החישובים של עצמינו לוודא שהם נכונים וגם ניתן לחבר או למישהו מוסמך לבדוק זאת שוב.
2. גם בשירותים הנלווים חלה החובה לבדיקת המסמכים והמיילים .

**סעיף 7**

אין חובה להיות חבר לשכה אבל אסור לאדם שהוא חבר לישכה לפתוח שותפות עם מי שהוא אינו חבר לישכת רו"ח . רו"ח שהוא חבר לישכה יכול לפתוח שותפות עם רו"ח מחו"ל למרות שהוא אינו חבר לישכה . אסור לרו"ח מחו"ל להיות שותף במשרד בישראל אם הוא לא חבר לישכה .

**סעיף 8**

1. שם של משרד רו"ח יכול לכלול רק את שמם של השותפים בהווה או מהעבר. שותף שנפט או פרש ניתן להשתמש בשמו. בנוסף , לא ניתן להיות שותף ביותר ממשרד אחד (חוק רו"ח)