**ביקורת מתקדמת א- שיעור 2**

**תקני ביקורת ותקני דיווח:**

**תקן ביקורת –** אמת המידה המינימאלית – הסטנדרט שמתחת אליו זה נקרא התרשלות משמע, פחות מזה זה התרשלות כאשר לתקן אין חלופות, אין אלטרנטיבות. חובה ליישם את כולם.

**נוהל ביקורת –** דרכי העבודה והיישום של התקנים כאשר לנהלים הללו יש חלופות למשל: אם אני רוצה לערוך ספירת מלאי בתאריך המאזן ולא עשיתי כי מוניתי לאחר תאריך המאזן מה שנעשה זה ספירת מלאי לתקופה מאוחרת יותר ובנוסף שחזור למלאי שהיה קיים בתאריך המאזן. כלומר, השתמשתי בחלופה אחרת של נוהל ביקורת. את הנהלים קובעים באמצעות תכנון הביקורת כפי שנבהיר בהמשך.

התקינה בביקורת קבעה שישנה רשימה של 6 תקני ביקורת שמחולקים ל:

1. תקנים אישיים – 5,6,7 כשהתקנים האישיים אמורים לשקף איך רו"ח עצמו צריך להתנהל.
2. תקני ביצוע – 8,9,10 שמבהירים לרו"ח את מסגרת עבודתו כלומר שהוא צריך לתכנן את הביקורת לפקח עליה לבחון את נאותות מערכת הבקרה הפנימית הקיימת בגוף המבוקר ובסופו של דבר לאסוף ראיות ביקורת ולתעד את העבודה על כל דבר שהוא רלוונטי למתן חוות דעתו, כשחוות דעתו תיעשה על בסיס תקני הדיווח הן עפ"י הנוסח האחיד ואם נדרש אז גם שינוי מהנוסח האחיד .

**תקן ביקורת מס' 5 ותקן ביקורת מס' 8**

**תקן 5 – מיומנות –** "הביקורת תבוצע על ידי רו"ח או ע"י עוזרים בעלי הכשרה מקצועית מתאימה".

**שאלה:** הינכם רו"ח של חברות רבות במשק הישראלי, התבקשתם להתמנות להיות רו"ח של X ואף פעם לא עשיתם ביקורת ב-X ואתם רו"ח יחידים לבד במשרד אין לכם מזכיר / מזכירה / עוזרים .

**נדרש א:** האם אתם יכולים לקבל את המינוי?

**תשובה:** אסור לקבל את המינוי ! כיוון שאותו רו"ח אינו עומד בתקן 5 תקן המיומנות כיוון שמיומנות מורכבת משני יסודות בסיסיים :

1. **מיומנות תיאורטית –** ידע , כל רו"ח חייב להכשיר את עצמו וללמוד את החברה / הענף שהוא מתוכנת לבקר אותו . אם זה X צריך ללמוד מהו X ומהי העבודה של X אין הכוונה להיות מומחה בתחום , אבל הבנה בסיסית היא חובה .
2. **מיומנות מעשית –** ניסיון , צריך לצבור ניסיון בתחום שבו עושים ביקורת. הניסיון צריך להיות ניסיון רלוונטי. כל עוד אין לי את הניסיון הרלוונטי לא עומדים ביסוד השני של המיומנות .

לאור האמור לרו"ח בעל המשרד בשאלה אין מיומנות, לא תיאורטית ולא מעשית , לא ידע ולא ניסיון ולכן אסור לו לקבל את המינוי .

גם לאחר שרו"ח הוא מיומן הוא צריך להמשיך ולהתעדכן כדי שתהיה לו מיומנות תמידית. לכן גם יש דרישות להשתלמויות לאחר מכן יש כמות שעות שחייבים להשתלם בהן במהלך השנה.

**נדרש ב:** הצטרף אליכם שכיר במשרדכם , רו"ח שהוא מספר 1 בעולם בביקורת X ואז נשאלת השאלה האם ניתן לקבל את המינוי ?

**תשובה:** כל עוד השותף האחראי לא מיומן משמע אין לו הבנה ו**מיומנות תיאורטית** ב-X ואין לו **מיומנות מעשית** / ניסיון בביקורת X אסור לו לקבל את המינוי אפילו שיש אצלו שכיר מספר 1 בעולם בביקורת X שעומד בתקן 5 , מאחר ו:

1. הוא-השותף לא יוכל ל**תכנן את עבודת הביקורת** עבור אותו שכיר.
2. השותף לא יוכל ל**פקח על עבודת הביקורת** של אותו שכיר**.**
3. השותף לא יוכל ל**הסיק מסקנות** מהראיות שיאספו ע"י אותו שכיר.

ולכן במקרה זה לא ניתן לקבל את המינוי.

**נדרש ג:** אותו שכיר הפך לשותף אצלינו במשרד האם ניתן לקבל את המינוי?

**תשובה:** אפשר לקבל את המינוי בתנאי שאותו שכיר שהפך להיות שותף , יחתום על חוו"ד והוא זה שיתכנן , יפקח , ויסיק מסקנות כי הוא היחידי שהוא מיומן בביקורת X בעל המשרד יכול להיות העוזר שלו וללמוד את התחום .

**נדרש ד:** האם נדרש ליישם את תקן 5 בנושא מיומנות גם על שירותים נלווים ובכלל האם יש ליישם מיומנות בשירותים נלווים .

**תשובה:** לגבי השאלה האם נדרש ליישם את תקן 5 על שירותים נלווים התשובה היא לא כי תקן 5 הוא תקן ביקורת והוא חל רק על ביקורת ולא על שירותים נלווים אבל חייבים ליישם מיומנות על שירותים נלוווים וזאת לאור כללי האתיקה – כל עבודה צריכה להיעשות באובייקטיביות, במיומנות, בזהירות , במקצועיות , ללא משוא פנים , לפי מיטב שיקול הדעת.

לסיכום דיברנו על מיומנות וצריך לזכור את שני היסודות – תיאורטי ומעשי , פלוס אחד – מיומנות תמידית.

**תקן 8 – תכנון ופיקוח –** "עבודת הביקורת תתוכנן כיאות ואם רו"ח מסתייע בעוזרים יקיים פיקוח נאות עליהם"

**תכנון –** ישנם שני שלבים שקבועים בתקן ביקורת 74 שעוסק בתכנון הביקורת :

1. התכנון הכולל של הביקורת (התכנון האסטרטגי ברמת המאקרו)
2. תכנית הביקורת (התכנון הטקטי)

במילים אחרות יש שלב שבו מבצעים תכנון ברמת המאקרו על החברה משמע , מסתכלים בראיה אסטרטגית מהמם מוקדי הסיכון בחברה. ולאחר מכן באותם מקומות מסוכנים מבצעים תכנון טקטי כלומר, מייצרים תוכניות ביקורת מותאמות למקרה, כלומר, מייצרים רשימת נהלי ביקורת ליישום בכל נושא בהתאם לרמת הסיכון (ככל שזה מסוכן יותר נשקיע יותר זמן ועומק כמותי ואיכותי) למעשה יש לנו תכנון כולל ותוכנית ביקורת.

**להלן תתי השלבים בעבודת התכנון הכולל:**

1. על רו"ח להכיר את הפעילות של החברה המבוקרת על ידו (ת"ב 93)
2. על רו"ח להבין את מערכות החשבונאות והבקרה הפנימית (תקן 9 , תקן 98 וכיוב')
3. סיכון ומהותיות , כלומר , על רו"ח לנתח את מוקדי הסיכון בחברה שמורכבים מתהליך של ניתוח ניהול הסיכונים של רו"ח המבקר (סיכון מובנה, סיכון הבקרה, סיכון אי זיהוי/ חשיפה) וכן ממהותיות הנושא (הן כמותית והן איכותית).
4. רו"ח צריך לתכנן את האופי העיתוי וההיקף שלל הנהלים
5. במסגרת התכנון על רו"ח המבקר לעשות תיאומים , פיקוח , הכוונה , וסקירה של כל הגורמים הקשורים בביקורת כמו : מומחים, רו"ח אחרים שמבקרים חברות בנות וכיוב'
6. נושאים אחרים, כלומר, על רו"ח לבחון צדדים קשורים, סוגיות בנושא עסק חי וכיוב' כבר בשלב התכנון. רו"ח מחויב לבדוק עסק חי גם אם לדעתו אין סיכון בנושא עברנו כיום לגישה האקטיבית ז"א אני בודק בכל מצב גם אם אין לי ספק או חשש לגבי החברה האמורה .

**תוכנית ביקורת-טכניקה**

1. **תקן ביקורת / הצעה לתקן ביקורת**
2. **נושאים או נתונים מהשאלה**
3. **סוגיות חשבונאיות**
4. **כללי**

אילו 4 הנושאים שצריך לקחת בחשבון בעת הכנת תכנית ביקורת.

**שלב 1 – תקן ביקורת או הצעה לתקן ביקורת –** אם יש שאלה שבמסגרתה יש נושא שנוגע לתקן ביקורת או תקני ביקורת מסוימים או לאיזה שהיא הצעה בצנרת לתקן ביקורת, חייבים ליישם ואפילו להעתיק מתוך התקן.

**למשל:** נניח שמבקשים מכם תכנית ביקורת לעריכת מלאי – תקן ביקורת 83 חובה לגשת לתקן ביקורת אם קיים כזה ולהעתיק ממנו.

**שלב 2 – נתונים או נושאים בשאלה** – כל נתון בשאלה מלטפים ועל כל נתון בשאלה יש מינימום נוהל אחד או שניים ז"א אנו לוקחים את הנתון ומייצרים ממנו נהלים למשל: אם כתוב שהחברה ביצעה שיערוך של נדל"ן על רקע ה-IFRS באמצעות הערכת שווי של שמאי. במקרה כזה למשל נלקט מנתוני השאלה נהלי ביקורת למשל:

1. יש לבחון כי השערוך בוצע בהתאם להוראות ה-IFRS באשר לשערוך נדל"ן
2. על רו"ח לבחון את ההסתמכות על השמאי כמומחה שביצע את הערכת השווי לנדל"ן בחברה. גם אם יגידו לנו בין היתר, לרבות , או תתייחסו גם ל... או שיתנו מידע בסוגריים, או סתם דוגמא של ביאור (גם אם זה נראה פרט שולי).

**שלב 3 - סוגיות חשבונאיות** – אנו צריכים לראות אם יש נושא חשבונאי כלשהו שנוגע לאותה תכנית שנתבקשנו חובה עלינו להתייחס לפחות לסוגיה אחת או שתיים מהחשבונאות. **למשל:** כתבו תכנית ביקורת לדו"ח על השינויים בהון העצמי. כל טור הוא נוהל אחד לפחות אם לא יותר.

**שלב 4 – סעיף כללי –** ישנם נהלי ביקורת גנריים שמתאימים לכל סעיף ולא משנה מה הנושא כמו: הצהרת מנהלים, לקרוא פרוטוקולים של כל מיני וועדות, נאותות הצגה וכו'

* **כל נקודה = מינימום 5 נהלים שאלה של 10 נקודות = 50 נהלים מינימום ז"א בערך 80 נהלים (1 מול 4 הם חליפיים). אם אין תקן ביקורת הולכים לאופציה הכללית. לכל נקודה יש 5 נהלים, כי מקבלים נקודות לפי משקל. 2 ו-3 חובה .**

**נדרש:** כתוב תכנית ביקורת לנסיעה למאדים במעבורת חלל

**פיתרון:**

1. יש לוודא שהוצאות הנסיעה לחלל נכללו במסגרת הנה"ח תוך הבחנה בין הוצאות נסיעה פרטית להוצאות נסיעת עבודה
2. יש לוודא כי הוצאות התיקונים בגין המעבורת נרשמו באופן נאות במסגרת עלה"מ כהוצאות תיקונים בשעת הדיווח
3. יש לוודא כי הוצאות הפחת של המעבורת נכללו בתקופת הדיווח באופן נאות
4. יש לוודא שעלויות פינוי ושיקום של אתר השיגור של המעבורת למאדים יירשמו עפ"י הוראות ה-IFRS.
5. קבלו הצהרת מנהלים באשר לרישום המעבורת בר"ק ובמיוחד לירידת ערך למעבורת .

**סיכום לתקן 74**

ראינו כי רו"ח צריך לבצע תכנון המורכב משני שלבים ראשיים התכנון הכולל (ננתח בעתיד) ותוכנית הביקורת כפי שהבהרנו לעיל את שיטת העבודה.

**תקן ביקורת 10 – נירות עבודה וראיות ביקורת**

את נושא התיעוד – נלמד מתקן 101 וכן מ-AS3 שמוציא ה-PCAOB וכן תדריכים בנושא

את נושא ראיות הביקורת נלמד מתקן 82 ו-83

**תיעוד – נירות עבודה – תקן 101**

**1. הגדרות**

הגדרה- בסעיף 6(א) ההגדרה של תיעוד : "רישום של נהלי ביקורת שבוצעו, ראיות ביקורת רלוונטיות שהושגו ומסקנות שרו"ח המבקר הגיע אליהן (לעיתים משתמשים גם במונח "ניירות עבודה")".

במילים אחרות נושא של תיעוד במסגרת עבודת הביקורת הינו חלק מתקני הביקורת הבסיסיים כפי שדורש גם תקן ביקורת מספר 10: "רו"ח חייב לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה") שישמשו עדות לעבודה שבוצעה וביסוס לחוות דעתו"

למעשה תהליך התיעוד נעשה על כל דבר שבוצע במהלך עבודת הביקורת הרלוונטי לביקורת כאשר ניירות העבודה למעשה מהווים ראיה לעבודה שבוצעה ומסייעים בתכנון הביקורת בביצוע הביקורת בפיקוח על העוזרים , המומחים , רו"ח אחרים וכיוב'...

כאן המקום להזכיר את **AS3** של ה- PCAOB - שקבע שרו"ח חייב גם לתעד את הלך המחשבה שהיתה לו בזמן הביקורת והעיקרון הזה שזור כלומר, הוא מצוי ברוח תקן 101 ובישראל גם במסגרת סקר עמיתים אחת השאלות היא על הלך המחשבה .

הגדרת תיק ביקורת לפי סעיף 6(ב) לתקן 101: "אמצעי אחסון קשיחים או אלקטרונים המכיל את הרישומים המהווים את תיעוד הביקורת של התקשרות מסויימת". כלומר, מדובר באותו אוגדן שמרכז תחת קורת גג אחת את עבודת הביקורת כשנהוג לחלק את תיק הביקורת ל-2 :

1. **תיק ביקורת שוטף –** כולל בתוכו את כל עבודת הביקורת שבוצעה במהלך השנה כולל התקופה שלאחר תאריך המאזן ועד החתימה ומנגד
2. **תיק ביקורת קבע –** כולל בתוכו את כל הנושאים שיש להם עניין מתמשך לשנים הבאות ולא רק לשנה הבאה למשל: אם מסתכלים על הלוואה לז"א אז חשוב שהנושא הזה יתועד ויישמר גם לעוד כמה שנים כדי שיהיה נוח לבדוק את ההלוואה ותנאיה בעוד 3 או 5 שנים והצהרת מנהלים למשל לשנה מסוימת תיכלל בתיק השוטף. אין משמעות להעביר את ההצהרה לשנים הבאות.

**בבוחן פתע:**

מענק השקעה – גם בתיק שוטף וגם בתיק קבע . בעיקרון הקטע של מענק השקעות קורה בנקודת זמן מסויימת וצריך לתת עץ אפשרויות אם ניתן בעבר בתיק קבע אם ניתן השנה או עתיד להינתן -בתיק שוטף .

לוח סילוקין שפיצר – תיק שוטף ותיק קבע.

הוצאות מיסים ומבנה המס – הוצאות מיסים – שוטף מבנה המס – שוטף + קבע.

הוצאות פחת בגין בניין – שוטף בגין השנה וקבע בגין ש"ק .

**2. התוכן והצורה**

**שאלה:** כתבו תדריך בקרת איכות לנירות עבודה

**תשובה:** תדריך – רשימה , בקרת איכות – במסגרת מנגנון בקרת איכות במשרד רו"ח כותבים צ'ק ליסטים/ רשימות תיוג על מנת שכל העובדים במשרד יפעלו באותה שיטה , באותה דרך, נירות עבודה –**הכוונה פה היא לתוכן וצורה.**

**ראשית בהיבט הצורה / הטכני** יש לשים לב לנקודות הבאות :

1. יש לפתוח קלסר לביקורת
2. יש לשים תוכן עניינים
3. יש לשים חוצצים לפי נושאים
4. נדרש לשים נילונים מפרידים
5. על גבי שדרת הקלסר נדרש לתת את פרטי הגוף המבוקר ותקופת הביקורת
6. כל נייר עבודה יכלול את הפרטים הבאים :
7. מאפיינים מזהים של הפריטים או הנושאים הספציפיים שנבדקו
8. זהות מבצע העבודה המעיין והשותף האחראי, תאריך, שם, וחתימה בנייר העבודה
9. הלוגו של המשרד + השם של המשרד
10. מספר נייר העבודה
11. התקופה המבוקרת

**בהיבט התכני נדרש לתעד בין היתר את הדברים הבאים :**

1. האופי העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שבוצעו על מנת לעמוד בהוראות תקני הביקורת ובדרישות חוקיות ורגולטוריות רלוונטיות.
2. תוצאות נהלי הביקורת שבוצעו
3. ראיות הביקורת שהושגו
4. נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת
5. המסקנות שהגיעו אליהן
6. שיקול הדעת והלך המחשבה ששררה בזמן כל נושא ונושא על מנת להבהיר לקורא מה עמד מאחורי אותן מסקנות ואיזה שיקול דעת הופעל בהן ...

**3. השלמת תיק הביקורת**

השלמת תיק הביקורת יבוצע לפי תקן 101 תוך זמן סביר ממועד החתימה על חוו"ד כשבנספח כתוב 60 יום אחרי, כלומר תיעוד טכני בלבד , כלומר , סידור תיק ני"ע אבל לא תכני . למשל: אסור לרשום תכנית ביקורת בדיעבד שמתאימה לממצאים – פלילי AS3 דורש 45 יום

ז"א שני הבדלים בני AS3 ל-101 הם:

1. הלך מחשבה
2. מועד השלמת תיק הביקורת ב-AS3 45 יום ב-101 60 יום

**4. בעלות**

הבעלות על ני"ע חלה על רו"ח המבקר.

**5. תדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רו"ח והנוגעים לעבודת הביקורת (נמצא בספרי הלשכה) – זכות העכבון**

ככלל ניתן לחלק לשלוש קטגוריות עיקריות את מערכת היחסים בין רו"ח ללקוח :

1. מסמכים המהווים ראיות ביקורת ותיעוד עבודת הביקורת כמו : תרשומות , אישורי יתרות, צילומים ומסמכים שהוכנו ע"י רו"ח – **ללקוח אין זכות לקבל מסמכים אלו ואפילו צריך להימנע ממסירת אותם מסמכים** על מנת שלא לשקף ללקוח את עבודת הביקורת.
2. מסמכים שהוכנו ע"י רו"ח עבור הלקוח אגב עבודת הביקורת – תוצר לוואי של עבודת הביקורת – עמדת הלשכה שמאחר ומדובר בדבר שנוצר ע"י רו"ח ולא היה קיים קודם לכן לא חלה על רו"ח חובה למסור מסמכים אלו ללא הבטחת השכר בגינם אולם אם רו"ח כבר חתם על חוו"ד או **הדו"ח המיוחד** לגבי מסמך כאמור, ואותו מסמך נמסר ללקוח או לצד ג' לבקשת הלקוח **- חובה על רו"ח עפ"י דרישת הלקוח למסור כל פירוט או כל מידע שיכול להסביר את חוו"ד ובפני רו"ח פתוחה האפשרות לתבוע מהלקוח את שכ"ט.**
3. מסמכי מקור של הלקוח אשר הועברו אל רו"ח לצורך עבודתו- כאן אין זכות עכבון לרו"ח והוא חייב להחזיר את המסמכים ללקוח ואם לא שילמו לו שכ"ט הוא רשאי לתבוע.

**6. תדריך בדבר שמירת מסמכים**

תדריך זה בא ומבהיר לאילו תקופות נדרש רו"ח לשמור את ניירות העבודה שלו כאשר כאן מבחינים בין תיק שוטף לתיק קבע.

ראשית נקבע כי כל ניירות העבודה , התכתובות, התרשומות יישמרו ל-7 שנים או עד הוצאת שומה סופית מחייבת כמאוחר שבהם . ואם יש סיבה להאמין שעשויה להיות מוגשת תביעה פלילית לגבי שנת מס מסוימת תתאחר התקופה עד 16 שנים או עד סיום ההליכים לפי המוקדם.

**הערה: נניח שעברו 16 שנים ועדיין התביעה באוויר – במקרה כזה לפי אמירה בהמשך התדריך תמיד לפני השמדת נירות עבודה יש להפעיל שיקול דעת. במקרה כזה אפילו שההוראה האמורה מאפשרת להשמיד , לא מומלץ להשמיד.**

שנית, מסמכים שנמצאים דרך קבע בתיק רו"ח כמו : חוזים ארוכי טווח , תקנון וכדו' יישמרו ל-16 שנים אלא אם ניתן להשיג מסמכים אלו ממשרדי ממשלה למשל : נסח טאבו . במקרה כזה נדרש לשמור רק 7 שנים.

**ראיות ביקורת תקנים 82 ו-83**

**תקן ביקורת 82- המסגרת לאיסוף ראיות ביקורת**

**1. הגדרות:**

**ראיות ביקורת :** ציטוט מסעיף 3 :"כל המידע שהמבקר משתמש בו כדי לגבש את המסקנות אשר עליהן מתבססת חוות דעתו והן כוללות את המיגע הכלול ברשומות החשבונאיות שביסוד הדוכ"ס וכן מידע אחר... ראיות הביקורת כוללות ראיות שהושגו באמצעות נהלי ביקורת אשר יושמו במהלך הביקורת ועשויות לכלול גם ראיות ביקורת שהושגו ממקורות אחרים כגון: ביקורות קודמות ונהלך בקרת איכות במסגרת הליכי קבלת לקוחות והמשך ההתקשרות עימם"

במילים אחרות : ראיות הביקורת אלה: כל המסמכים והאישורים והרשומות והניירות שמהווים בסיס לעבודה שבוצעה . מכאן נשאלת השאלה **החשובה :** האם כל נייר עבודה הוא ראיית ביקורת ולהיפך האם כל ראיית ביקורת היא נייר עבודה ?

מהגדרה כל נייר עבודה שנמצא בתיק ניירות העבודה הוא גם ראיית ביקורת ובסיס לחוו"ד.

כל ראיית ביקורת שאספנו והשתמשנו בה לביקורת וצרפנו אותה לתיק הביקורת תהווה גם נייר עבודה ואם קיבלנו ראייה כמו למשל: אישור יתרה ולא נעזרנו בה , לא השתמשנו בה , לא תיעדנו אזי היא לא תחשב כנייר עבודה ולא תחשב כראיית ביקורת .

**2. אילו ראיות ביקורת נדרש רו"ח לאסוף ?**

התשובה לשאלה נמצאת בסעיפים 7-14 ושם נאמר שרו"ח נדרש לאסוף ראיות ביקורת מספיקות ונאותות:

מספיקות – כמותי

נאותות – איכותי

הכל לפי שיקול דעתו של רו"ח המבקר. מבחינת מהימנות הראיות שרו"ח אוסף ניתן לראות דרגות שונות של מהימנות כגון:

* 1. ככל שראיית הביקורת מגיע יותר מצד ג' מאשר מתוך החברה מהימנות הראיות גבוהה יותר
	2. שאם ראיות הביקורת הגיעו ישירות למבקר ולא דרך הלקוח נשמע שהן מהימנות יותר.
	3. מסמכי מקור ככל שהמסמך יותר מקורי כך הוא אמור להיות מהיימן יותר .
	4. עדיף ראיה בכתב מאשר ראיה בע"פ.

כאן המקום לציין שישנם מספר נהלי ביקורת חשובים שיש ליישם בתהליך איסוף של ראיות ביקורת וביניהם :

* 1. בדיקה של רשומות ומסמכים
	2. בדיקה של נכסים מוחשיים
	3. תצפיות
	4. עריכת בירורים עם הגורמים הרלוונטיים בארגון
	5. קבלת אישורים לסוגיהם כמו: אישורי יתרה , אישורים מקופת"ג וכדו'
	6. חישוב ב"ת ובחינה האם התוצאה זהה או לא זהה
	7. ביצוע ב"ת בדיקה ע"י תוכנה שלנו נתונים שהחברה בחנה בתוכנה שלה ובדיקה האם התוצאות יוצאות זהות. מבצעים את כל התהליך בעצמינו. (ביקורת מ"מ)
	8. ביצוע סקירה אנליטית – כאן המקום להזכיר את ת"ב 79 העוסק בנהלים אנליטיים וקובע שרו"ח צריך לבצע סקירה אנליטית בביקורת .( הדרישה הזאת קיימת גם בסקירה רבעונית כפי שנלמד בעתיד) כאשר במסגרת זאת מבצעים בדיקת השוואתיות בין השנים באותה חברה וכן השוואתיות בין החברה לבין הענף , וכן ניתוח מגמות , וכן ניתוח יחסים פיננסיים– **נדרש לקרוא את תקן 79 .**

**הערה: רשימת הנהלים הנ"ל חשובה ליישום כחלק מכתיבת תכנית ביקורת והיא נכנסת לאותו קטע כללי (4) בטכניקת כתיבת תכנית ביקורת .**

**תקן ביקורת 83 – נותן מעין תכנית ביקורת לאיסוף ראיות בארבעה נושאים**

כאן המקום לציין את תקן 83 שגם הוא עוסק בראיות ביקורת אבל לפריטים מסוימים והוא מבהיר אלו ראיות נדרש לאסוף כשמדברים על :

1. ספירת מלאי
2. השקעות לז"א
3. התדיינויות משפטיות
4. מגזרים

בכל אחד מהם יש צ'ק ליסט ייעודי שנדרש מכם להשתמש כאשר אתם כותבים תכנית ביקורת לגבי אחד מהנושאים הללו ללא כל קשר למסגרת הכללית שנתן תקן ביקורת 82.

**כשיהיה אתר יש להוציא פלט של 4 עמודים משיעור 1 שנקרא גופים מקצועיים ופרסומים מקצועיים בארץ ובעולם וללמוד אותם**