**ביקורת מתקדמת ב' - שיעור 7**

**הנושאים להיום:**

1. בקרת איכות
2. סקר עמיתים, כולל PCAOB
3. אתיקה במס
4. חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס
5. הצהרת מנהלים
6. מכתב להנהלה

**בקרת איכות**

**ת"ב 67 – בדבר בקרת איכות במשרד רו"ח**

כל משרד רו"ח גם משרד רו"ח של בן-אדם אחד צריך לקיים בקרת איכות.

בקרת איכות נועדה להבטיח כי נשמרת איכות גבוהה בישום תקני ביקורת **בעת מתן שירותי ראיית חשבון.** (התקן לא עוסק בשירותים נלווים)

כלל 2 לכללי התנהגות מקצועית קובע כי: רו"ח יקפיד על רמה מקצועית גבוהה של מסמכים היוצאים תחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר לכן אף שאין ת"ב 67 עוסק בעיסוקים נלווים חובה לקיים מערכת בקרת איכות טובה גם לגבי עיסוקים נלווים.

**סעיף 4-** חובה להחיל בקרת איכות בכל משרד רו"ח בכל גודל שהוא לרבות רו"ח יחיד (SOLE PRACTITIONER) שאין לו עוזרים

התקן מתייחס לבקרת איכות בידי כל הצוות המקצועי לרבות שותפים ועוזרים.

מערכת בקרת איכות כוללת: נהלים למתן שירותי ראיית חשבון וכן כוללת מנגנון בקרה בתוך המשרד לוודא כי הנהלים אכן מיושמים כהלכה.

אופיים של הנהלים והיקפם יושפע מ: גודל המשרד, סוג הלקוחות, סוג השירותים הניתנים במשרד, המבנה הארגוני של המשרד ועוד...

**סעיף 7-** הנהלים יכולים להיות בע"פ או בכתב.

* נהלי בקרת איכות מתייחסים להתקשרות עם לקוחות (**סעיף 9**)
* כללי התנהגות מקצועית (**סעיפים 10-11**)
* מיומנות ויכולת המשרד (**סעיף 12**)
* לפעילות המקצועית במשרד (**סעיפים 13-14**)
* לפיקוח ומעקב (**סעיפים 15-16**)

**כתוב נהלי ביקורת לפעילות המקצועית במשרד (הכשרות והשתלמויות של עובדים):**

1. בדוק האם מתקיימות הדרכות מקצועיות שוטפות.
2. בדוק האם מונה שותף או צוות מקצועי האחראי על קיום ההדרכות .
3. בדוק האם ההדרכות מבוצעות לשותפים ולעובדי המשרד בכל הרמות.
4. בדוק האם קיים תיעוד להדרכות.
5. בדוק האם ההדרכות מועברות ע"י גורמים מקצועיים מנוסים
6. בדוק האם נערך פיקוח על נוכחות בהדרכות.
7. בדוק האם לדעתך היקף ההדרכה השנתי עונה על הצרכים לאור ההתפתחויות המקצועיות.
8. בדוק האם במשרד מופצים חוזרים מקצועיים הכוללים עדכונים.
9. בדוק האם קיימת במשרד ספרות מקצועית עדכנית ונגישה בביקורת חשבונאות ומיסים.
10. בדוק האם קיימת מחלקה מקצועית העורכת עיון בדו"ח רו"ח המבקר.

**שאלת המועצה היחידה ששואלים היא לגבי סעיף 4 לתקן.**

לעניין בקרת איכות במשרד רו"ח נקשרת החלטת אכיפה בביקורת 13-02 .

הרשות לני"ע קבעה בהחלטתה כי רו"ח המבקרים כשלו בין באיסוף ראיות ביקורת והן בבקרת איכות מטעם המשרד לכך ששתי חוו"ד היו פסולות לחלוטין מיסודן.

**סקירת עמיתים, כולל PCAOB**

המוסד לסקר עמיתים בישראל מאוגד כחברה בת בבעלות מלאה של לשכת רו"ח בישראל. המוסד בודק רק משרדי רו"ח המבקרים חברות ציבוריות ישראליות היוזמה להקמתו נבעה מפרשת אנרון והקמת ה-PCAOB בארה"ב (סמכויות הפיקוח של ה-PCAOB) הוקנו ל-SEC (הרשות לני"ע בארה"ב).

ה-PCAOB רשאי לבצע ומבצע בפועל ביקורת בישראל רק על משרדי רו"ח המבקרים חברות ישראליות שמניותיהן נסחרות בבורסה בארה"ב.

בנוסף, נציין כי הרשות לני"ע בישראל יוזמת את הקמת ה-IPCAOB במתכונת דומה ל-PCAOB בארה"ב כלומר, יוזמת הקמת מוסד לפיקוח על הביקורת בח"צ ישראליות שסמכויות הפיקוח והאכיפה כולל קביעת ת"ב תיהיה נתונה לרשות לני"ע בישראל.

שאלת מועצה שעוסקת במוסד לסקר עמיתים : **קיץ 2011 שאלה 8** , חורף 2010, קיץ 2007 , חורף 2004 שאלה 4 , חורף 2005 שאלה 4.

**כללי התנהגות מקצועית לרו"ח בפרקטיקה במסים (1991)**

בישראל חלק לא מבוטל מעבודת רו"ח (לא בהכרח ביקורת) קשורה בענייני מסים (מ"ה), מע"מ, מיסוי מקרקעין, מכס.

בשל ייחודיות ההתעסקות במסים, קבעה לשכת רו"ח כללי התנהגות ייחודיים לעיסוק במסים.

**סעיף 3**- קובע כי התדריך לא מבטל פרסומים אחרים לרו"ח אלא רק מוסיף עליהם, כך לדוגמא: חובת הסודיות לא מוזכרת בכלל עם אלה והיא תקפה.

**סעיף 4 –** קובע כי על רו"ח להודיע ללקוח כי האחריות הראשונית לתוכן הדו"ח מוטלת בראש ובראשונה על הלקוח.

**סעיף 5 –** עוסק **בתכנון מס** וקובע שרו"ח רשאי להכריע לטובת לקוחו כאשר קיים ספק בדבר השלכות המס ובתנאי שיש לו מקורות סבירים להחלטה זאת.

**שני פס"ד בנושא:**

1. **פס"ד פיקסל 12/10-06/12**
2. **פס"ד אביגדור יצחקי 09/14 –** ב-16/09/14 ניתן פס"ד של כבוד השופטת דניאלה שריזלי בביהמ"ש השלום בת"א המזכה באופן מוחלט את רו"ח אביגדור יצחקי מאשמת: מרמה, עורמה ותחבולה כדי לסייע לאחר להתחמק ממס לפי ס' 220 לפקודת מ"ה וכן קבלת דבר במרמה בנסיבות מחמירות.

השאלות המהותיות היו כדלקמן:

1. האם המייצג אחראי למצג שווא שקיבל מלקוחותיו והעביר מידע זה לרשויות המס
2. מהי מידת אחריותו של מייצג על אותו דיווח כוזב אאשר נודע לו בחלוף תקופה שאותו מצג שהוצג לו בעבר והיווה בסיס לדיווח לרשויות המס בסיועו היה מצג שווא
3. האם העובדה שהמייצג מקבל את שכ"ט בשיעור הנזר מתוצאת המס רלוונטית לשאלת האחריות כאמור.

ביהמ"ש קבע כי אין למייצג אחריות על מצג שווא שלא ידע עליו והעבירו לרשויות המס. שאין למייצג אחריות על אותו דיווח כוזב גם לאחר שנודע לו בחלוף תקופה על היות המצג- מצג שווא וכן העובדה שהמייצג שקבל שכ"ט בשיעור הנגזר מהחיסכון במס אינה משנה דבר באשר לאחריותו החוקית של המייצג.

כבוד השופטת קבעה בין השאר כי הנאשם איננו זרועה הארוכה של רשות המסים. "אינני סבורה כי הימנעותו מלנזוף בבני הזוג על שהציגו בפניו מצג כוזב מצביעה על אשמתו".

**סעיף 6 –** קובע כי רו"ח יודיע ללקוחו כי אין באפשרותו להבטיח שהדו"חות והייעוץ התקבלו על דעת רשויות המס ללא עוררין.

**סעיף 7** – קובע כי ייעוץ מס יתועד הכתב בדרך של מכתב ללקוח או תרשומת פנימית.

**סעיף 8 –** קובע כי יש לוודא שניתן גילוי לאומדנים שנכללו בדו"ח ההתאמה למס.

**סעיף 9 –** קובע כי רו"ח המסייע ללקוח בהכנת דו"חות לרבות דו"ח התאמה למס:

1. יעיין בדו"חות שהגיש הלקוח בתקופות קודמות
2. יברר את נכונות המידע שמעורר אצלו ספק

**סעיף 10-** קובע כי רו"ח המסייע בהכנת דו"ח בלתי מבוקר לרשויות המס למשל: עסק עצמאי, שותפות, וכו':

1. רשאי לסמוך על מידע שקיבל מהלקוח, בתנאי שהמידע לא נראה לו בלתי סביר
2. יער במידת האפשר בספרי העסק.

**סעיף 11 –** קובע כי על רו"ח **להימנע מלהיות קשור** לכל דו"ח או הודעה שנמסרו לרשויות המס, אם יש לו יסוד להאמין כי הדו"ח או ההודעה כוללים הצגה כוזבת או מידע מטעה או שכוללים הצהרה שברור לנו שנמסרו ע"י הלקוח ללא ידיעה של ממש או שהם משמיטים מידע מהותי וההשמטה הזאת עלולה להטעות את רשויות המס.

* להימנע מלהיות קשור – פירושו להיות פסיבי כלומר, רק אם בא לידיעתו של רו"ח המידע, והלקוח מסרב לתקן אז הוא לא ישתף אתו פעולה בקשר לאותו דו"ח. כך למשל: התקשרו ממס הכנסה וביקשו הסבר על מידע שכבר ברור לרו"ח באופן פסיבי שכולל מידע מטעה ותשובתו למ"ה היא שהוא נמנע מלהיות קשור לאותו דו"ח.

**סעיף 12-** קובע כי כאשר מגיעה לידיעתו של רו"ח כי נפלה טעות מהותית בדו"ח הלקוח לרשויות המס בתקופות קודמות, גם אם לא אותו רו"ח טיפל באותם דו"חות של ש"ק או שהגיע לידיעת רו"ח מידע שהלקוח לא עמד בחובתו להגיש דו"חות לרשויות המס עליו לדווח מיד ללקוח על הטעות, ההשמטה או על אי מילוי חובת הגשת הדו"ח. כמו"כ עליו להמליץ על דיווח מתאים לרשויות המס. רק אם הלקוח מסרב לדווח לרשויות המס על הטעות או ההשמטה:

1. יודיע רו"ח ללקוח כי אין הוא יכול יותר לפעול בשמו בקשר לאותו דו"ח או הודעה המתייחסים לאותו מידע שגוי לתקופות קודמות.
2. ישקול רו"ח את שאלת המשך הקשר עם אותו לקוח.
* בהקשר זה נציין לגבי פס"ד אביגדור יצחקי 09/14 כי המייצג לא פנה ללקוחות כשנודע לו על הדיווח הכוזב לרשויות המס בניגוד לס' 11 וביהמ"ש לא דן בסוגיה זאת כלל היות והפרה אפשרית של כללי התנהגות מקצועית כגון אלה נידונים בפני לשכת רו"ח ולא בביהמ"ש.

הפסקה האחרונה של ס' 12 מתייחסת לחוו"ד של רו"ח על דו"ח ההתאמה למס:

אם נפלה טעות בדו"ח ההתאמה לצורכי מס שעליו רו"ח נתן חוו"ד מכח סעיף 131(ג) לפקודת מ"ה. והלקוח מסרב לתקן את הטעות רו"ח מונחה לבטל (למשוך) את חוו"ד (באופן אקטיבי). ולהודיע ללקוח על כך וגם לרשויות המס במקביל על ביטול חוו"ד, מבלי לציין במכתב את הסיבה לביטול חוו"ד עקב חובת הסודיות. נוסח הודעה למ"ה :

11/01/15

לכבוד פקיד שומה כפר סבא

רחוב טשרניחובסקי 14 כפר סבא

א.ג.נ

הנדון: משיכת חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס- חברת אבגד בע"מ ח"פ 123456789

הריני להודיעכם בזאת על משיכת חוות דעתי על דו"ח ההתאמה למס של החברה שבנדון לשנת 2013.

בכבוד רב,

רואי החשבון

* **כמעט בכל שאלת מועצה יש שאלה על אתיקה במס ל- 99% מהשאלות יש לצטט את סעיפים .11 ו-12.**

**חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס**

על פי **סעיף 131(ג) לפקודת מ"ה:** "דין וחשבון של חבר בני אדם, שהיתה לו הכנסה בשנת המס, למעט דו"ח של שותפות יהיה **מאושר** בידי רו"ח **ומותאם** בידיו לצורכי מס".

בסעיף 1 לחוק רו"ח פירוש המילה **ראיית חשבון :**ביקורת , אישור...

ז"א מה שרואים פה זה שדרך חוק רו"ח אנו מחילים את המושג ביקורת וחוו"ד לנושא דו"ח התאמה לצורכי מס.

מכוח סעיף 131(ג) אנו למדים על החובה שנקבעה למנות רו"ח לביצוע ביקורת של דו"ח ההתאמה למס של חבר בני אדם למעט שותפות. אין בכך כדי לסתור את הוראות חוק החברות שקובעות את חובת מינוי רו"ח מבקר לביקורת דוכ"ס בלבד.

**שאלה: האם יתכן מצב שחברה פרטית לא תמנה רו"ח מבקר לביקורת הדוכ"ס אבל כן תהיה חייבת במינוי רו"ח מבקר על דו"ח ההתאמה למס**

 **התשובה :** חיובית בהסתייגות רק אם החברה עומדת בתנאים של חברה לא פעילה לפי סעיף 158 לח"ח.

על פי פקודת מ"ה כשנצמדים לנוסח הסעיף, רו"ח ורק רו"ח חייב גם לערוך את דו"ח ההתאמה וגם לאשר (לבקר) את דו"ח ההתאמה למס של הלקוח. כמובן שקיימת פה סתירה, בעיה הקשורה לתלות, ולכן העמדה הרווחת המקובלת היא שרו"ח רק מסייע ללקוח בעריכת דו"ח ההתאמה למס, הלקוח חותם על אותו דו"ח ולוקח את מלוא האחריות, רו"ח מבצע ביקורת וחותם על חוו"ד.

**מבנה חוו"ד לדו"ח ההתאמה למס:**

**המבנה כולל 3 פסקאות:**

1. מבוא
2. היקף
3. חוו"ד

הנוסח נקבע היסטורית בין לשכת רו"ח לנציבות מ"ה דאז.

28 ביוני 2014

לכבוד בעלי המניות חברת אבגד בע"מ

א.ג.נ

הנדון: חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס חברת אבגד בע"מ לשנת 2013

בדקתי, את דו"ח ההתאמה של חברת אבגד בע"מ לשנת 2013 אליו צורפו הטפסים המסומנים (בחותמתי לשם זיהוי בלבד) המתאם את הרווח/הפסד לפי דו"ח רווח והפסד לשנה שהסתיימה ב-31/12/13 להכנסה החייבת שהוצהרה על ידה לצורכי מס לשנת המס האמורה.

בדיקת ההוצאות המפורטות בתקנות, בדבר, תנאים לניכוי הוצאות מסוימות, החישובים הדרושים לפי סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה. והתקיימות התנאים המפורטים לפי סעיף 32א לפקודה. נעשו בהיקף שסוכם בין נציבות מ"ה ובין לשכת רואי חשבון על כל המשתמע מכך.

לדעתינו בכפוף לאמור בפסקה הקודמת, דו"ח ההתאמה הנ"ל לשנה הנידונה נערך בהתאם להוראות פקודת מ"ה וחוק מ"ה (תיאומים בשל אינפלציה) תשמ"ה-1985.

בכבוד רב,

רואה החשבון

**שאלה: האם ניתן לסטות מהנוסח האחיד?**

**תשובה:** התשובה היא חיובית, ניתן לסטות מהנוסח האחיד האמור לעיל של דו"ח ההתאמה למס, כלומר, להסתייג לתת חוו"ד שלילית או להימנע, למשל: במקרים שבו הלקוח דורש להשמיט הוצאה לא מוכרת מדו"ח ההתאמה. במקרה זה חוו"ד תהיה מסויגת או שלילית תתווסף פסקת ביניים שבה נכתוב את הסיבה לאותה הסתייגות :

"בדו"ח ההתאמה לא נכללו הוצאות קנסות בסך XX"

בפסקת חוו"ד נרשום :

"לדעתינו פרט לאי הכללת..."

**שאלה: האם בהכרח קיים קשר ישיר בין חוו"ד על הדוכ"ס לבין חוו"ד על דו"ח התאמה למס**

**תשובה: התשובה שלילית,** היות ודו"ח ההתאמה למס יוצא מהרווח הנקי לפני מיסים, הרי שבהחלט ייתכן שבעיות חשבונאיות בדוכ"ס יבואו על פתרונן בדו"ח ההתאמה למס או שאין להן כל קשר לענייני מיסים למשל:

החברה לא איחדה דוכ"ס של חברה בת והציגה את ההשקעה אפילו על בסיס עלות. דו"ח רוה"ס לא משתנה לעניין מסים לכן לא משנה שישנה סטייה כלשהי בחוו"ד על הדוכ"ס חו"ד על דו"ח ההתאמה למס יכולה להיות בנוסח האחיד.

כך למשל,

הוצאות חופשה והוצאות לעדכון עתודה לסיום יחסי עובד מעביד או שאין בכלל הפרשה לחומ"ס יגררו סטייה בחוו"ד על הדוכ"ס אבל לא ישנו כלל את חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס ויכול להיות מקרה הפוך שמבחינה חשבונאית בוצעו כל ההפרשות הנאותות שלא נוטרלו בדו"ח ההתאמה למס ולכן הן יגררו סטייה בדו"ח ההתאמה למס.

**שאלה: האם הימנעות ממתן חוו"ד על הדוכ"ס תגרור בהכרח הימנעות בדו"ח ההתאמה למס.**

**תשובה: תלוי,** בד"כ ההימנעות מצביעה על קושי מהותי בהשגת ראיות ביקורת לכן אם ההגבלה היא לא ממניעים מוצדקים, לדעתינו סכל מקרה נימנע ממתן חוו"ד גם על דו"ח ההתאמה למס. לעומת זאת אם הגבלה היא ממניעים מוצדקים כל מקרה ייבחן לגופו של עניין ועל פי שיקול דעתו של רו"ח המבקר. כך למשל סעיף 12 לת"ב 72 קובע שרו"ח ישקול להפנות את תשומת הלב לביאור בדבר אי וודאות, וסעיף 13 לת"ב 72 שבמקרה של אי וודאות מהותית או ריבוי אי וודאויות מהותיות, ישקול רו"ח המבקר להימנע ממתן חוו"ד במקום להפנות את תשומת הלב. בהימנעות זאת אין כדי להשפיע על הנתונים המספריים ועל דו"ח רוה"ס לעניין היבטי המיסוי לכן בהחלט ייתכן חוו"ד בנוסח האחיד על דו"ח ההתאמה לצורכי מס.

 **שאלה: האם ניתן לפצל בין שני רו"ח כאשר אחד יבצע ביקורת על הדוכ"ס והשני יבצע את הביקורת על דו"ח התאמה לצורכי מס.**

**תשובה:** לא קיימת מניעה חוקית לפיצול ובמשרדי רו"ח הגדולים בתיקים בהם יש סוגיות מס מורכבות, הדבר אף מקובל אולם באופן פרקטי הדבר לא מומלץ כיוון שדו"ח התאמה למס מתחיל מהרווח הנקי וקיים קושי מהותי לתת על דו"ח ההתאמה למס חוו"ד מבלי לבצע את הביקורת על הדוכ"ס.

**שאלה: האם קיימת הבחנה לגבי חוו"ד על דו"ח ההתאמה למס בין חברה פרטית לציבורית?**

**תשובה: שלילי,** הבחנה כזאת לא בוצעה בס' 131(ג) לפקודת מ"ה

**שאלה: האם יש לבצע במקביל את הביקורת על הדוכ"ס והביקורת על דו"ח התאמה לצורכי מס?**

**תשובה: בד"כ חיובית,** למרות שאין הנחיה חוקית או מקצועית, מומלץ לבצע את הביקורת על הדוכ"ס ועל דו"ח ההתאמה לצרכי מס שכן בעת ביקורת על סעיף הוצאות קנסות למשל, כבר ברור למבקר שהוצאה זו דרושה תיאום ולכן תוך כדי ביקורת הסעיף יעדכן גם את נייר העבודה המתייחס לדו"ח התאמה למס**.**

**הצהרת מנהלים**

**ת"ב 21 – הצהרת מנהלים**

ת"ב 21 דן בהצהרת מנהלים המתייחסת לאמור בדוכ"ס בלבד ולא לאמור בדו"ח ההתאמה למס. באופן פרקטי (מקובל במשרדי רו"ח) רו"ח נוהגים להחתים את לקוחותיהם גם על הצהרת מנהלים המתייחסת לדו"ח ההתאמה לצורכי מס. מדובר בהצהרת מנהלים נפרדת אבל היא נגזרת, נלמדת מת"ב 21.

הצהרת מנהלים לפי ת"ב 21 מהווה ראיית ביקורת אחרונה משלימה שחייבים לקבלה כדי לסיים את עבודת הביקורת. לכן , ברור שלא ניתן להתחיל את הביקורת עם קבלת הצהרת מנהלים .

**סעיף 7-** החותמים על הצהרת מנהלים יהיו מנהלים שלפי מיטב ידיעתו של רו"ח המבקר אחראים לעניינים שההצהרה דנה בעניינם, ובד"כ המנכ"ל, והאחראי על ענייני הכספים והחשבונאות ובנוסף להם בכל מקרה חבר דירקטוריון אחד לפחות, עדיף היו"ר. לכן לא בהכרח יו"ר הדיר' חייב לחתום על הצהרת מנהלים אבל בכל מקרה חבר דיר' אחר יהיה חייב לחתום. יו"ר הדיר' גם לא יכול להסמיך שום גורם לחתום בשמו כך למשל: הוא לא יכול להסמיך את המנכ"ל ולטעון שהוא לא מבין דבר. המנכ"ל עפ"י ס' 7 – ניתן לדרוש את חתימתו גם ללא קשר ליו"ר הדיר'. ועם זאת יו"ר הדירקטוריון אינו חייב לחתום בעצמו אולם חובה שייכלל חבר דיר' אחד אחר לפחות.

פרקטית , נוהגים להקביל את החותמים על הצהרת מנהלים לאלה שחותמים על הדוכ"ס.

בחברה פרטית לפי ס' 171(ג) לחוק החברות – הדוכ"ס יערכו ע"י הדירקטוריון ויחתמו בשמו, כלומר, די בחתימת דירקטור אחד על הדוכ"ס ובהקבלה על הצהרת מנהלים.

לעומת זאת,

בחברה ציבורית מכח תקנות ניירות הערך דו"חות תקופתיים ומידיים תיקון משנת 2004 , גם יו"ר הדיר' גם המנכ"ל וגם האחראי על הכספים ובהקבלה על הצהרת מנהלים.

**סעיף 8 –** קובע כי כאשר ההנהלה מסרבת לחתום על כל הצהרת המנהלים בשלמותה הדבר מהווה הגבלה בביקורת שאינה מסיבה מוצדקת שתגרור הימנעות ממתן חוו"ד אם היא לא תחזור בה מהחלטתה. לעומת זאת אם הסירוב של המנהלים הוא לא גורף ומתייחס לסעיף/ סעיפים ספציפיים, ההימנעות לא תהיה אוטומטית כל מקרה ייבחן לגופו ותיתכן חוו"ד בנוסח האחיד, או מסויגת או הימנעות.

**מכתב להנהלה ודו"ח מפורט**

|  |  |
| --- | --- |
| **מכתב להנהלה - management letter** | **דו"ח מפורט – long form report**  |
| רשות- לסכם ממצאים על ליקויים שנמצאו במהלך הביקורת* SAS 60 – ארה"ב
* ס' 168
 | חובה- רשות רגולטורית קבעה חובה.* המפקח על הבנקים
* הודעת מבקר המדינה (1976)
 |

מכתב להנהלה הוא דו"ח שנכתב ע"י רו"ח המבקר להנהלת הגוף המבוקר שניועד להעביר מידע על ליקויים מהותיים שעלו בעקבות סקר הבקרה הפנימית או בעקבות עבודת הביקורת.

אחד הערכים המוספים המשמעותיים של רו"ח המבקר הוא הדגשים בליקויים שהוא מצא ובהמלצות לשיפור.

המכתב מבוסס על ת"ב אמריקאי SAS 60 הכולל נושאים בני דיווח המוגדרים כנקודות תורפה משמעותיות ביחס לבקרה הפנימית, כלומר, אירועים ומצבים שהם לדעת רו"ח המבקר חולשות או ליקויים מהותיים בתכנון או במבנה או בתפעול של הבקרה הפנימית ואשר עשויים להשפיע לרעה על יכולת החברה לרשום, לעבד או לדווח על נתונים כספיים באופן שתורם למדיניות ההנהלה.

על רו"ח המבקר חלה חובה מתוקף סעיף 169(א) לח"ח לדווח על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית, שנודעו לו תוך כדי עבודת הביקורת והדיווח יעשה ליו"ר הדירקטוריון שעפ"י ס' 169(ב) לחוק יזמן ישיבת דירקטוריון לדיון בנושא.

**מועד הדיווח של המכתב להנהלה ע"י רו"ח:**

הנוהג הוא שבתום הביקורת מדווח רו"ח המבקר להנהלה על הליקויים שהתגלו בבקרה הפנימית, ורצוי שהדיווח יעשה סמוך לגמר הביקורת ולפני אישור הדוכ"ס כדי לאפשר דיון בגופים המתאימים המאשרים את הדוכ"ס.

יצוין כי בכל מקרה שבו מגלה רו"ח הבקר ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית עליו לדווח ללא דיחוי ליו"ר הדירקטוריון על פי סעיף 169(א).

**אופן הדיווח:**

הדיווח יכול להיעשות בע"פ במהלך תקופת הביקורת תוך תיעוד מתאים בתיק התיעוד או באמצעות מכתבים שוטפים להנהלה, ובכל מקרה הממצאים ירוכזו לדיווח מרכז של כל הנושאים בני הדיווח אשר יופנו לשלושת בעלי התפקידים הבאים :

1. יו"ר הדירקטוריון
2. יו"ר ועדת ביקורת
3. המנכ"ל

המכתב יכלול 3 חלקים :

1. **פתיחה** – בה מבהירים שבחינת הבקרה הפנימית, לא מהווה מטרה של ביקורת הדוכ"ס.
2. **גוף המכתב-** יכלול את ממצאי הביקורת ומוצע שישולבו בהם המלצות לשיפור.
3. **פסקת סיום-** לרבות אזכור הגבלה לשימוש בדו"ח.

להלן נושאים בני דיווח שיכללו בגוף המכתב:

1. פירוט הנושאים בהם הועמקה הביקורת והסיבות שהביאו את רו"ח המבקר להרחבתה.
2. ממצאי ביקורת בעלי השפעה מהותית על הדוכ"ס.
3. הסברים לחוו"ד רו"ח אם בכוונתו לסטות מהנוסח האחיד.
4. הערכת פעולת הביקורת הפנימית ומידת הסתמכותו של רו"ח המבקר עליה.
5. פירוט ליקויים ונקודות תורפה בתכנון ובמבנה הבקרה הפנימית.
6. הסתמכות על מומחים במהלך הביקורת .
7. סקירת שירותים נוספים לביקורת שנתן רו"ח המבקר בשנת הדיווח.
8. סוגיות אחרות כמו: כישלונות בתיקון ליקויים.
9. ממצאי מעקב אחר תיקון ליקויים ממכתב קודם והתקדמות הטיפול בהם.

**דו"ח מפורט**

ישנם תאגידים שרו"ח מחויב בהכנה ומשלוח של דו"ח מפורט בגמר הביקורת.

דו"ח מפורט נדרש עפ"י חוק או על פי הוראה מנהלית של גורם מפקח. דו"ח מפורט נכתב ע"י רו"ח המבקר ונמסר בסיום עבודת הביקורת להנהלה ולרשות שדורשת אותו. דו"ח מפורט זה נועד לדווח להנהלת הגוף המבוקר ועל הנהלת הגוף המבוקר בין השאר על: חולשות מהותיות בבקרה הפנימית, הונאות, אי סדרים או חשדות לכאלה או להפנות את תשומת לב ההנהלה נושאים מהותיים שידיעתם חיונית להבנת הדוכ"ס ולסוגיות הקשורות בהם.

הדו"ח המפורט יערך לאחר גמר הביקורת ולאחר סיכום הממצאים ובדיוק כמו מכתב להנהלה רצוי לשלוח אותו סמוך לגמר הביקורת כדי לאפשר דיון לגביו לפני אישור הדוכ"ס.

אם מתגלים ליקויים מהותיים חריגים הנחיות הרגולציה השונות מחייבות דיווח מידי שתוכנו ייכלל גם בדו"ח הסופי. הנמענים לדו"ח מפורט הם יו"ר הדיר' יו"ר ועדת הביקורת והרשות המפקחת של אותו גוף.

נושאים בני דיווח ככלל מדובר באותה רשימה הזהה למכתב להנהלה אלא אם בהתאם להנחיות הגוף המפקח נדרשת תוספת כלשהי למשל: בחינת אי עמידה בהוראות חוק נדרשת עפ"י קווים מנחים של הוראות מבקר המדינה ולגבי בנקים מכוח הוראת המפקח על הבנקים חובה לדווח על ליקויים הקשורים לתפעול הבנקאי השוטף.

**קווים מנחים לרו"ח של איגוד- הודעת מבקר המדינה 1976**

מבקר המדינה קבע כי על כל "איגוד" כמשמעותו בסעיף 13 לחוק מבקר המדינה יחולו כללים אלה בהתייחס לרו"ח המבקר שלהם. מדובר בחברות ממשלתיות, משרדי ממשלה, גופים הנתמכים ע"י המדינה ועוד.

מכח סעיף 5 לקווים המנחים רו"ח יכין דו"ח מפורט אשר יכלול התייחסות לדוכ"ס, לממצאים שהעלה, להגבלה אם היתה בעבודת הביקורת ועוד

**סעיף 3(ב) לקווים המנחים –** קובע כי רו"ח מבקר של איגוד יהיה חייב לבצע כל מטלה ויהיה חייב להעביר כל דבר שנדרש ממנו ע"י מבקר המדינה בכל עת שיידרש לכך ע"י מבקר המדינה.

**סעיף 10 –** קובע כי רו"ח ימציא את הדו"ח המפורט לאיגוד ובמקביל במישרין למבקר המדינה.

**סעיף 11-** קובע כי רו"ח מונחה לדווח ללא דיחוי למבקר המדינה במישרין אם העלה במהלך בדיקותיו באיגוד (במבוקר) אחד מאלה:

1. עובדות המצביעות על ליקויים חמורים בהנה"ח או במנהל הכספים של האיגוד (המבוקר).
2. עניין המעלה אצלו חשש למעשה פלילי או לפגיעה בטוהר המידות מצד האיגוד או עובד באיגוד.
* דיווח מיידי כאמור לא מחליף את הדיווח השנתי המתחייב.

לדין וחשבון המפורט השנתי בהתאם ל**סעיף 9** לקווים המנחים יצרף רו"ח גם את דו"חות הבינים שהגיש על הדיווחים המיידיים וגם את הממצאים העיקריים על סקר הבקרה הפנימית.

הדו"ח המפורט יכלול את הפרטים שנקבעו בתוספת הראשונה:

* ובעיקר המבנה החוקי של התאגיד הרכב הון המניות והזכויות של המניות בחברה ממשלתית,
* הרכב בעלי המניות תוך ציון זכויות הממשלה ורשויות מקומיות,
* סכומי ההכנסות מהממשלה ומרשויות מקומיות,
* פירוט קרנות ועודפים ,
* פירוט של ההפרשות והעתודות
* פירוט בדבר התחייבויות תלויות והתקשרויות מיוחדות
* פרטים בדבר דיבידנד בפיגור
* השקעות בחברות בנות
* הסכמים מיוחדים עם חברות בנות וחברות קשורות
* סטייה מעיקרון העקביות בדוכ"ס
* פירוט הסטייה של רו"ח המבקר בחוו"ד
* וכן נדרש לצרף את הדוכ"ס המבוקרים של חברות בנות וקשורות