

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 230 (\*)

ב ד ב ר

## תיעוד ביקורת

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות  
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

### תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
א1 - 1	תחולת תקן ביקורת זה
3 - 2	אופי ומטרות תיעוד ביקורת
א4 - 4	כניסה לתוקף
ב4	פרסומים אחרים
5	<b>מטרה</b>
6	<b>הגדרות</b>
	<b>דרישות התקן</b>
7	עריכת תיעוד ביקורת במועד

(\*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

**תוכן עניינים - המשך**

**סעיפים**

13 - 8 תיעוד נוהלי הביקורת שבוצעו וראיות ביקורת שהושגו

16 - 14 השלמת תיק הביקורת

17 הבעלות על תיעוד הביקורת

**הבהרות ליישום והסברים אחרים**

1א עריכת תיעוד ביקורת במועד

20א - 2א תיעוד נוהלי הביקורת שבוצעו וראיות ביקורת שהושגו

24א - 21א השלמת תיק הביקורת

25א הבעלות על תיעוד הביקורת

## מבוא

### תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- תקן ביקורת 101 בדבר תיעוד ביקורת.
- תקן ביקורת 114 בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1.

א.1 תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 230 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)<sup>(\*)</sup>, תוך התאמה לישראל:

### Audit Documentation

תקן ביקורת זה עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת על ביקורת של דוחות כספיים. דרישות תיעוד ספציפיות של תקני ביקורת אחרים אינן מגבילות יישום תקן ביקורת זה. חוקים ותקנות עשויים אף הם לקבוע דרישות תיעוד נוספות.

### אופי ומטרות תיעוד ביקורת

2. תיעוד ביקורת אשר עונה לדרישות תקן ביקורת זה ולדרישות תיעוד ספציפיות של תקני ביקורת רלבנטיים אחרים, מספק:

(א) ראיה לבסיס מסקנתו של רואה החשבון המבקר בדבר השגת מטרותיו הכוללות של רואה החשבון המבקר; וכן

(ב) ראיה לכך שהביקורת תוכננה ונערכה בהתאם לתקני ביקורת ולדרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות.

3. תיעוד הביקורת משרת מספר מטרות נוספות, לרבות:

- לסייע בידי צוות ההתקשרות לתכנן ולערוך את הביקורת.
- לסייע בידי חברי צוות ההתקשרות האחראים על הפיקוח לנהל את עבודת הביקורת ולפקח עליה, וכן לסייע להם למלא את חובות הסקירה שלהם בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"<sup>1</sup>.
- לשמש בידי צוות ההתקשרות אמצעי למתן דין וחשבון על עבודתו.

(\*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 101 בחודש אוקטובר 2009.  
 1 ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 15-17.

- לשמור רישומים לגבי נושאים בעלי משמעות נמשכת לביקורות עתידיות.
- לאפשר עריכת סקירות ובדיקות של בקרת איכות בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים"<sup>2</sup>.
- לאפשר עריכת בדיקות חיצוניות בהתאם לדרישות חוקיות, רגולטוריות ואחרות רלבנטיות.

### כניסה לתוקף

4. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.
- הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצויינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.
- א4. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

### פרסומים אחרים

- ב4. למען הסר ספק הפרסום "תדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת ביקורת" נשאר בתוקפו.

### מטרה

5. רואה החשבון המבקר יערוך תיעוד המספק:
- (א) עדות מספקת ונאותה לבסיס דוח רואה החשבון המבקר; וכן
- (ב) ראיה לכך שהביקורת תוכננה ונערכה בהתאם לתקני ביקורת ולדרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות.

### הגדרות

6. לצורך תקני הביקורת, למונחים הבאים יהיו המשמעויות המיוחסות להם, כדלקמן:
- (א) תיעוד ביקורת - הרישום של נוהלי ביקורת שבוצעו, ראיות ביקורת רלבנטיות שהושגו, ומסקנות שרואה החשבון המבקר הגיע אליהן (לעיתים משתמשים גם במונח "ניירות עבודה").
- (ב) תיק ביקורת - אמצעי אחסון קשיחים או אלקטרוניים, המכיל את הרישומים המהווים את תיעוד הביקורת של התקשרות מסוימת.

<sup>2</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיפים 22-23, 25-28 ו-37.

- (ג) רואה חשבון מבקר בעל ניסיון - רואה חשבון מבקר יחיד (בין אם פנימי או חיצוני לפירמת רואי החשבון) בעל ניסיון מעשי בביקורת ובעל הבנה סבירה של:
- (1) תהליכי ביקורת;
  - (2) תקני ביקורת ודרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות;
  - (3) הסביבה העסקית בה פועלת הישות; וכן
  - (4) נושאי ביקורת ודיווח כספי הרלבנטיים לענף בו פועלת הישות.

## דרישות התקן

### עריכת תיעוד ביקורת במועד

7. על רואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת במועד. (ראה: סעיף 1א)

### תיעוד נוהלי הביקורת שבוצעו וראיות ביקורת שהושגו

צורה, תוכן והיקף תיעוד הביקורת

8. על רואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת במידה מספקת שיאפשר לרואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת דוחותיה הכספיים של הישות, להבין את: (ראה: סעיפים 2א-5א, 16א-17א)
- (א) האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת שבוצעו על מנת לעמוד בהוראות תקני הביקורת ובדרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות; (ראה: סעיפים 6א-7א)
  - (ב) תוצאות נוהלי הביקורת שבוצעו, וראיות הביקורת שהושגו; וכן
  - (ג) נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, המסקנות בקשר אליהם ושיקול דעת מקצועי משמעותי שהופעל בהסקת מסקנות אלה. (ראה: סעיפים 8א-11א)
9. בתיעוד האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת שבוצעו, על רואה החשבון המבקר לציין:
- (א) את המאפיינים המזהים של הפריטים או הנושאים הספציפיים שנבדקו; (ראה: סעיף 12א)
  - (ב) זהות של מי שביצע את עבודת הביקורת והתאריך בו הסתיימה העבודה האמורה; וכן
  - (ג) זהות של מי שסקר את עבודת הביקורת שבוצעה וכן התאריך וההיקף של סקירה כאמור. (ראה: סעיף 13א)

10. על רואה החשבון המבקר לתעד דיונים על נושאים משמעותיים עם המופקדים על ממשל תאגידי, עם ההנהלה ועם אחרים, לרבות האופי של הנושאים המשמעותיים שנדונו ומתי ועם מי נערכו הדיונים. (ראה : סעיף 14א)

11. אם רואה החשבון המבקר זיהה מידע שאינו עולה בקנה אחד עם מסקנתו הסופית באשר לנושא משמעותי מסוים, עליו לתעד כיצד התייחס לחוסר עקיבות זו. (ראה : סעיף 15א)

#### חריגה מדרישה רלבנטית

12. אם, בנסיבות יוצאות דופן, רואה החשבון המבקר מחליט שנחוצה חריגה מדרישה רלבנטית של תקן ביקורת, על רואה החשבון המבקר לתעד כיצד נוהלי הביקורת החלופיים שבוצעו משיגים את מטרת אותה דרישה, ואת הסיבות לחריגה. (ראה : סעיפים 18א-19א)

#### נושאים העולים לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר

13. אם, בנסיבות יוצאות דופן, רואה החשבון המבקר מבצע נוהלי ביקורת חדשים או נוספים או שהוא מסיק מסקנות חדשות לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר, עליו לתעד : (ראה : סעיף 20א)

(א) את הנסיבות שנתקל בהן ;

(ב) את נוהלי הביקורת החדשים או הנוספים שבוצעו, ראיות ביקורת שהושגו ומסקנות שהוסקו והשפעתן על דוח רואה החשבון המבקר ; וכן

(ג) מתי ועל ידי מי נעשו ונסקרו השינויים בתיעוד הביקורת.

#### השלמת תיק הביקורת

14. על רואה החשבון המבקר לקבץ את תיעוד הביקורת בתיק ביקורת ולהשלים את התהליך המנהלי של הרכבת תיק הביקורת הסופי תוך פרק זמן סביר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר. (ראה : סעיפים 21א-22א)

15. לאחר השלמת תיק הביקורת, רואה החשבון המבקר לא ימחק או ישמיד תיעוד ביקורת מכל סוג שהוא לפני תום תקופת שמירת המסמכים. (ראה : סעיף 23א)

16. בנסיבות אחרות מאלה שבסעיף 13, כאשר רואה החשבון המבקר מוצא לנחוץ לשנות תיעוד ביקורת קיים או להוסיף תיעוד ביקורת חדש לאחר השלמת תיק הביקורת, עליו לתעד, ללא התחשבות באופי השינויים או התוספות : (ראה : סעיף 24א)

(א) את הסיבות הספציפיות שבשלן הם נעשו ; וכן

(ב) מתי ועל ידי מי הם נעשו ונסקרו.

#### הבעלות על תיעוד הביקורת

17. תיעוד ביקורת הינו בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון המבקר. (ראה : סעיף 25א)

## הבהרות ליישום והסברים אחרים

עריכת תיעוד ביקורת במועד (ראה : סעיף 7)

1א. עריכת תיעוד ביקורת מספק ונאות במועד מסייעת לשיפור איכות הביקורת ומאפשרת סקירה והערכה אפקטיבית של ראיות הביקורת והמסקנות שהוסקו לפיהן לפני גיבוש דוח רואה החשבון המבקר. תיעוד הנערך לאחר ביצוע עבודת הביקורת סביר שיהיה פחות מדויק מאשר תיעוד הנערך בזמן ביצוע העבודה כאמור.

### תיעוד נוהלי הביקורת שבוצעו וראיות ביקורת שהושגו

צורה, תוכן והיקף תיעוד הביקורת (ראה : סעיף 8)

2א. הצורה, התוכן וההיקף של תיעוד הביקורת תלויים בגורמים כגון :

- הגודל והמורכבות של הישות.
  - האופי של נוהלי הביקורת שיש לבצע.
  - הסיכונים להצגה מוטעית מהותית שזוהו.
  - חשיבות ראיות הביקורת שהושגו.
  - האופי וההיקף של חריגים שזוהו.
  - הצורך לתעד מסקנה או הבסיס למסקנה שאינם מובנים על-פניהם על סמך תיעוד העבודה שבוצעה או ראיות הביקורת שנצברו.
  - מתודולוגיית הביקורת והכלים לביצועה.
- 3א. תיעוד הביקורת יכול להיעשות על גבי נייר או על גבי אמצעי אלקטרוני או אמצעי אחר. דוגמאות לתיעוד ביקורת כוללות :

- תוכניות ביקורת.
  - ניתוחים.
  - תזכירי ביקורת.
  - סיכומים של נושאים משמעותיים.
  - אישורים והצהרות.
  - רשימות תיוג.
  - התכתבויות (לרבות דואר אלקטרוני) בנוגע לנושאים משמעותיים.
- רואה החשבון המבקר יכול לשמור תקצירים או העתקים של רשומות הישות (לדוגמא, חוזים והסכמים ספציפיים, משמעותיים) כחלק מתיעוד ביקורת. יחד עם זאת, תיעוד ביקורת אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות של הישות.

4א. רואה החשבון המבקר אינו חייב לשמור בתיעוד הביקורת טיוטות של ניירות עבודה וטיוטות של דוחות כספיים, תרשומות המשקפות חשיבה ראשונית או לא סופית, טיוטות קודמות של מסמכים שעברו תיקוני הגהה או תיקונים אחרים, ומסמכים כפולים.

5א. הסברים בעל פה של רואה החשבון המבקר, כשלעצמם, אינם מהווים תמיכה מספקת לעבודה שביצע רואה החשבון המבקר או למסקנות אליהן הגיע, אולם אלה יכולים לשמש לצורך הסבר או הבהרה של מידע הכלול בתיעוד הביקורת.

תיעוד לצורך עמידה בהוראות תקני ביקורת (ראה: סעיף 8 (א))

6א. בעיקרון, עמידה בדרישות תקן ביקורת זה מהווה תיעוד ביקורת מספק ונאות בנסיבות. תקני ביקורת אחרים מכילים דרישות תיעוד ספציפיות שכוונתן להבהיר את היישום של תקן ביקורת זה במסגרת של תקני ביקורת אחרים. דרישות התיעוד הספציפיות של תקני ביקורת אחרים אינן מגבילות את יישומו של תקן ביקורת זה. יתר על כן, היעדר דרישת תיעוד בתקן ביקורת מסוים אינו מעיד על כך שאין לערוך תיעוד לצורך עמידה באותו תקן ביקורת.

7א. תיעוד הביקורת מספק ראיה לכך שהביקורת מצייתת להוראות תקני הביקורת. יחד עם זאת, אין זה נחוץ או מעשי שרואה החשבון המבקר יתעד כל עניין שנשקל, או שיקול דעת שהופעל, במהלך הביקורת. כמו כן, אין זה נחוץ שרואה החשבון המבקר יתעד בנפרד (כמו לדוגמא, ברשימת תיוג) עמידה בנושאים המתועדים במסמכים הכלולים בתיק הביקורת, לדוגמא:

- קיומה של תוכנית ביקורת המתועדת באופן נאות מעיד על כך כי רואה החשבון המבקר תכנן את הביקורת.
- קיומו של מכתב התקשרות חתום בתיק הביקורת מעיד על כך שרואה החשבון המבקר סיכם את תנאי ההתקשרות לביקורת עם ההנהלה או, כאשר הדבר מתאים, עם המופקדים על ממשל תאגידי.
- דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד מעיד על כך שרואה החשבון המבקר עמד בדרישה להביע חוות דעת שלא בנוסח האחיד בנסיבות המפורטות בתקני הביקורת.
- ביחס לדרישות החלות בדרך כלל במהלך הביקורת, יתכן וקיימות מספר דרכים בהן הציות לדרישות יכול לבוא לידי ביטוי בתיק הביקורת:

○ לדוגמא, יתכן ולא תהיה רק דרך יחידה שבה הספקנות המקצועית של רואה החשבון המבקר מתועדת, אך תיעוד הביקורת בכל זאת יכול לספק ראיות להפעלת ספקנות מקצועית של רואה החשבון המבקר בהתאם לתקני הביקורת. ראיות כאמור יכולות לכלול נהלים ספציפיים שיושמו על מנת לאמת תגובות ההנהלה לבירורים של רואה החשבון המבקר.

○ באופן דומה, נטילת האחריות על ידי שותף ההתקשרות, על הניהול, הפיקוח וביצוע הביקורת בהתאם לתקני הביקורת יכולה להיות מתועדת במספר דרכים בתיעוד הביקורת. לדוגמא, על ידי תיעוד מעורבותו במועד של שותף ההתקשרות בהיבטים של הביקורת, כמו השתתפות בדיוני הצוות כנדרש



בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית".

תיעוד עניינים משמעותיים ושיקול דעת מקצועי משמעותי הקשור אליהם (ראה: סעיף 8 (ג))

8א. ההחלטה בדבר משמעותיותו של נושא מחייבת ניתוח אובייקטיבי של העובדות והנסיבות. דוגמאות לנושאים משמעותיים כוללות:

- נושאים העלולים לגרום לסיכונים משמעותיים (כמוגדר בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית").

- תוצאות של נוהלי ביקורת שיושמו המצביעות:

(א) על כך שהדוחות הכספיים עלולים להיות מוצגים באופן מוטעה מהותית, או

(ב) על הצורך לתקן את הערכתו הקודמת של רואה החשבון המבקר בדבר סיכונים להצגה מוטעית מהותית והמענה של רואה החשבון המבקר לסיכונים אלה.

- נסיבות הגורמות לרואה החשבון המבקר קושי משמעותי ביישום נוהלי ביקורת נדרשים.

- ממצאים היכולים לגרום לשינוי מהנוסח האחיד של חוות דעת רואה החשבון המבקר או להכללת פיסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר.

9א. גורם חשוב בקביעת הצורה, התוכן וההיקף של תיעוד הביקורת של נושאים משמעותיים הוא מידת שיקול הדעת המקצועי שהופעל בביצוע העבודה ובהערכת התוצאות. תיעוד שיקול הדעת המקצועי שהופעל, כשמדובר בשיקול דעת מקצועי משמעותי, מסייע להסביר את מסקנות רואה החשבון המבקר ולחזק את איכות שיקול הדעת. נושאים כאלה מעניינים במיוחד את האחראים לסקירת תיעוד הביקורת, לרבות אלה העורכים ביקורות עוקבות בבואם לסקור נושאים בעלי משמעות נמשכת (לדוגמא, כאשר עורכים סקירה בדיעבד של אומדנים בחשבונאות).

10א. דוגמאות אחדות לנסיבות בהן, בהתאם לסעיף 8, ראוי לערוך תיעוד ביקורת בקשר להפעלת שיקול דעת מקצועי, כאשר הנושאים ושיקול הדעת הם משמעותיים, כוללות את:

- הרציונאל שבבסיס מסקנתו של רואה החשבון המבקר כאשר דרישה מסוימת קובעת ש"על רואה החשבון המבקר לשקול" מידע או גורמים מסוימים, ושיקול זה הינו משמעותי בהקשר של ההתקשרות המסוימת.

- הבסיס למסקנותיו של רואה החשבון המבקר בדבר סבירות בנושאים שיש בהם שיקול דעת סובייקטיבי (לדוגמא, סבירות אומדנים משמעותיים בחשבונאות).

- הבסיס למסקנתו של רואה החשבון המבקר באשר לאותנטיות של מסמך, כאשר נעשות בדיקות נוספות (כגון שימוש נאות במומחה או נוהלי אישור) במענה לתנאים שזוהו במהלך הביקורת ואשר גרמו לרואה החשבון המבקר לסבור שהמסמך עלול להיות לא מקורי.

- קביעת רואה החשבון המבקר לגבי ענייני המפתח בביקורת או קביעתו שאין ענייני מפתח בביקורת לתקשר - כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701.<sup>3</sup>

11א. רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שיהיה זה מועיל לערוך ולשמור כחלק מתיעוד הביקורת במסמך סיכום (הידוע לעיתים כמזכר סיום הביקורת) המתאר את הנושאים המשמעותיים שזוהו במהלך הביקורת וכיצד הם טופלו, או הכולל הפניות לתיעוד ביקורת תומך רלבנטי אחר המספק מידע כאמור. סיכום כזה עשוי להקל על סקירות ובדיקות אפקטיביות ויעילות של תיעוד הביקורת, במיוחד עבור ביקורות גדולות ומורכבות. כמו כן, עריכת סיכום כזה יכולה לסייע לבחינת הנושאים המשמעותיים על ידי רואה החשבון המבקר. הוא יכול גם לסייע לרואה החשבון המבקר לבחון אם, לאור נוהלי הביקורת שבוצעו והמסקנות שהוסקו, קיים יעד של תקן ביקורת רלבנטי כלשהו שרואה החשבון המבקר אינו מסוגל להשיג המונע ממנו לממש את מטרותיו הכוללות של רואה החשבון המבקר.

זיהויים של פריטים או נושאים ספציפיים שנבדקו, ושל זהות העורך והסוקר (ראה: סעיף 9)

12א. תיעוד של המאפיינים המזהים משמש למספר מטרות. לדוגמא, הוא מזהה את צוות ההתקשרות האחראי על העבודה ומקל על איתור חריגים או טיפול שאינו עקבי. זיהוי מאפיינים ישתנה בהתאם לאופי נוהל הביקורת והפריט או הנושא שנבדק, לדוגמא:

- לצורך בדיקה מפורטת של הזמנות רכש שהונפקו על ידי הישות, רואה החשבון המבקר יכול לזהות את המסמכים שנבחרו לבדיקה על פי תאריכיהם ומספרי הזמנות הרכש.
- לצורך בחירת מדגם מתוך אוכלוסייה נתונה או סקירה של כל הפריטים מעל לסכום מסוים מתוך אוכלוסייה נתונה, רואה החשבון המבקר יכול לתעד את תיחום הנוהל ולזהות את האוכלוסייה (לדוגמא, כל פעולה מעל סכום מסוים).
- לצורך נוהל הדורש דגימה שיטתית מתוך אוכלוסייה של מסמכים, רואה החשבון המבקר יכול לזהות את המסמכים שנבחרו על ידי תיעוד מקור המסמך, נקודת ההתחלה ומרווח הדגימה (לדוגמא, דגימה שיטתית של תעודות משלוח שנבחרו מתוך ספר המשלוחים לתקופה מ-1 באפריל עד 30 בספטמבר, המתחילות בתעודה מספר 12345 ובחירת כל תעודה 125 עוקבת).
- לצורך נוהל הדורש בירורים עם עובדים מסוימים של הישות, רואה החשבון המבקר יכול לתעד את תאריכי הבירורים, השמות ותיאורי התפקידים של עובדי הישות.
- לצורך נוהל של תצפית, רואה החשבון המבקר יכול לתעד את התהליך או העניין הנצפה, את האנשים הרלבנטיים, התפקיד של כל אחד מהם, היכן ומתי נעשתה התצפית.

13א. תקן ביקורת 220 (ישראל) בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" מחייב את רואה החשבון המבקר לסקור את עבודת הביקורת שבוצעה באמצעות סקירת תיעוד הביקורת.<sup>4</sup> הדרישה לתעד מי סקר את עבודת הביקורת שבוצעה אין משמעותה שבכל

<sup>3</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

<sup>4</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 17.

נייר עבודה חייבת להיות ראייה על הסקירה. אלא, משמעות הדרישה היא לתעד איזו עבודת ביקורת נסקרה, מי סקר את העבודה, ומתי היא נסקרה.

תיעוד הדיונים על נושאים משמעותיים עם המופקדים על ממשל תאגידי, ההנהלה ואחרים (ראה: סעיף 10)

14. התיעוד אינו מוגבל לרישומים שנערכו על ידי רואה החשבון המבקר אלא יכול לכלול רישומים הולמים אחרים כגון פרוטוקולים ומסמכים שנערכו על ידי רואה החשבון המבקר עם צוות ההתקשרות. הגורמים האחרים שרואה החשבון המבקר יכול לדון איתם על נושאים משמעותיים יכולים לכלול עובדים אחרים של הישות וצדדים חיצוניים, כגון יועצים מקצועיים לישות.

תיעוד בדבר הטיפול באי התאמות(ראה: סעיף 11)

15. הדרישה לתעד כיצד רואה החשבון המבקר טיפל באי התאמות במידע אין משמעותה שרואה החשבון המבקר חייב לשמור תיעוד בלתי נכון או תיעוד שהוחלף.

שיקולים ספציפיים לישויות קטנות (ראה: סעיף 8)

16. תיעוד ביקורת של ביקורת ישות קטנה הינו בדרך כלל מקיף פחות מאשר זה של ביקורת ישות גדולה. כמו כן, במקרה של ביקורת בה שותף ההתקשרות מבצע את כל עבודת הביקורת, התיעוד לא יכול נושאים שהיו מתועדים אך ורק על מנת ליידע או להנחות את חברי צוות ההתקשרות, או לספק ראייה לסקירה על ידי חברים אחרים בצוות ההתקשרות (לדוגמא, לא יהיו נושאים לתיעוד המתייחסים לדיוני צוות ההתקשרות או פיקוח עליו). יחד עם זאת, על שותף ההתקשרות לעמוד בדרישת סעיף 8 לערוך תיעוד ביקורת שיובן על ידי רואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שכן תיעוד הביקורת עשוי להיות נשוא לסקירה על ידי צדדים חיצוניים למטרות רגולציה או למטרות אחרות.

17. כאשר רואה החשבון המבקר של ישות קטנה עורך תיעוד ביקורת, הוא יכול גם למצוא כמועיל וכיעיל לתעד היבטים שונים של הביקורת יחד באותו מסמך, עם הפניות לניירות עבודה תומכים כפי שמתאים. דוגמאות לנושאים שיכולים להיות מתועדים יחד בביקורת של ישות קטנה כוללות את הבנת הישות והבקרה הפנימית שלה, התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת, מהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", סיכונים שהוערכו, נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, ומסקנות שהוסקו.

חריגה מדרישה רלבנטית (ראה: סעיף 12)

18. הדרישות של תקני ביקורת נועדו לאפשר לרואה החשבון המבקר להשיג את המטרות המפורטות בתקני ביקורת ועל ידי כך את מטרותיו הכוללות של רואה החשבון המבקר. בהתאם לכך, למעט בנסיבות יוצאות דופן, תקני הביקורת מחייבים ציות לכל דרישה הרלבנטית בנסיבות הביקורת.

19. דרישת התיעוד חלה רק על דרישות שהן רלבנטיות בהתאם לנסיבות. דרישה אינה רלבנטית רק במקרים כאשר:

(א) תקן הביקורת כולו אינו רלבנטי (לדוגמא, אם לא קיימת בישות פונקציה של ביקורת פנימית, תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית" אינו רלבנטי); או

(ב) קיימת התנייה והתנאי לא מתקיים (לדוגמא, הדרישה לכלול שינוי מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר בשל חוסר יכולת לקבל ראיות ביקורת מספיקות ונאותות, בעוד שלמעשה לא קיים חוסר יכולת כאמור).

נושאים העולים לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (ראה: סעיף 13)

20א. דוגמאות לנסיבות יוצאות דופן כוללות עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך היו קיימות באותו תאריך ואשר, אילו היו ידועות באותו תאריך, היו יכולות לגרום לתיקון הדוחות הכספיים או לגרום לרואה החשבון המבקר לשנות את חוות דעתו בדוח רואה החשבון המבקר. יש לסקור את השינויים הנערכים בתיעוד הביקורת כתוצאה מכך בהתאם לחובות הסקירה הקבועות בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"<sup>5</sup>, כאשר על שותף ההתקשרות ליטול אחריות סופית לשינויים.

השלמת תיק הביקורת (ראה: סעיפים 14-16)

21א. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" דורש מפירמות רואי חשבון לקבוע מדיניות ונהלים לגבי השלמת ההרכבה של תיקי ביקורת תוך זמן סביר<sup>6</sup>. תחום זמן הולם שבמהלכו יש להשלים את הרכבת תיק הביקורת הוא בדרך כלל לא יותר מאשר 60 יום לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר.

22א. השלמת תיק הביקורת לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר הוא תהליך מנהלי שאינו כרוך בביצוע נוהלי ביקורת חדשים או בהסקת מסקנות חדשות. יחד עם זאת, שינויים בתיעוד הביקורת יכולים להיעשות במהלך תהליך ההשלמה הסופי אם הם מנהליים באופיים. דוגמאות לשינויים כגון אלה כוללות:

- מחיקה או סילוק של תיעוד שהוחלף.
- מיון, סידור והפניות צולבות של ניירות העבודה.
- אישור סופי של רשימות תיוג בקשר לתהליך השלמת התיק.
- תיעוד ראיות ביקורת שרואה החשבון המבקר השיג, דן והסכים עם חברי צוות ההתקשרות הרלבנטיים לפני תאריך דוח רואה החשבון המבקר.

23א. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" דורש מפירמות רואי חשבון לקבוע מדיניות ונהלים לגבי שמירת מסמכי התקשרות<sup>7</sup>. תקופת השמירה לגבי התקשרויות ביקורת, בדרך כלל, היא לא פחות משבע שנים מתאריך דוח

<sup>5</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 16.

<sup>6</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 34.

<sup>7</sup> ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 36.

רואה החשבון המבקר, או מתאריך דוח רואה החשבון המבקר של הקבוצה אם תאריך זה הינו מאוחר יותר.

24א. דוגמא לנסיבות בהן רואה החשבון המבקר עשוי למצוא לנחוץ לשנות תיעוד ביקורת קיים או להוסיף תיעוד ביקורת חדש לאחר השלמת תיק הביקורת היא הצורך להבהיר תיעוד ביקורת קיים העולה בעקבות הערות שמתקבלות מביקורת ניטור המבוצעות על ידי גורמים פנימיים או חיצוניים.

#### הבעלות על תיעוד הביקורת (ראה : סעיף 17)

25א. תיעוד ביקורת הינו בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון המבקר. משמעות עקרון זה במישור היחסים שבין רואה החשבון המבקר לבין היישות המבוקרת הינה כי לישות המבוקרת, וכן לכל אורגן או נושא משרה בה, אין זכות לקבל מסמכים המהווים תיעוד ביקורת המצויים ברשותו של רואה החשבון המבקר<sup>8</sup>. בשל טיבם ומהותם של חלק מהמסמכים האמורים<sup>9</sup> רואה החשבון המבקר אף צריך להימנע ממסירת מסמכים המהווים תיעוד ביקורת לישות המבוקרת וכן לכל אורגן או נושא משרה בה.

<sup>8</sup> עקרון זה אומץ גם בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין פרמייר קלאב (ע"א 8548/06 עו"ד חיים אינדיג נ' פרמייר קלאב ואח').

<sup>9</sup> כגון:

- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המבקר והמתעדים את סביבת הביקורת (לדבות אופיים של נושאי משרה ומנהלים ורמת האמינות של מצגיהם), סיכוני הביקורת והמתווה לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון המבקר כפועל יוצא מכך;
- מסמכים שהוכנו על ידי רואה בחשבון המבקר והמתעדים שיקולים והיבטים הנוגעים לקיום חובות אי-תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על רואה החשבון המבקר.
- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המבקר והמתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי עניינים שונים במסגרת עבודת הביקורת.