

גילוי דעת 87 (*)

תיעוד

תוכן עניינים

סעיפים

4 - 1	מבוא
12 - 5	הצורה והתוכן של ניירות עבודה
14 - 13	סודיות, אבטחה (SAFE CUSTODY), והחזקה של ניירות עבודה והבעלות עליהם
15	ביטולים
16	תחילה

(*) גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 18.7.2004 ו-11.8.2004 בהתאמה, ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 22.8.2004.

מבוא

1. גילוי דעת זה מבוסס על תקן (ISA) מס' 230 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"DOCUMENTATION"

מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בנוגע לתיעוד בהקשר לביקורת של דוחות כספיים.

2. **על המבקר לתעד עניינים החשובים לביסוס ראיות שתומכות בחוות הדעת על הדוחות הכספיים המבוקרים וכן ראיות לכך שהביקורת בוצעה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים.**

3. "תיעוד" בגילוי דעת זה משמעותו החומר (ניירות העבודה) שהוכן על ידי המבקר ועבורו, או שהושג ונשמר על ידו, לביצוע הביקורת. ניירות עבודה עשויים להיות בצורה של נתונים שנאגרו על נייר, סרט, אמצעים אלקטרוניים או אמצעים אחרים.

4. ניירות עבודה:

(א) מסייעים בתכנון הביקורת ובביצועה;

(ב) מסייעים בפיקוח ובסקירה של עבודת הביקורת; וכן

(ג) מתעדים את ראיות הביקורת הנובעות מעבודת הביקורת שבוצעה כדי לתמוך בחוות הדעת על הדוחות הכספיים המבוקרים.

הצורה והתוכן של ניירות עבודה

5. **על המבקר להכין ניירות עבודה שהם שלמים ומפורטים במידה מספקת כדי לספק הבנה של הביקורת בכללותה.**

6. **על המבקר לכלול בניירות העבודה מידע אודות התכנון של עבודת הביקורת, האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שבוצעו, התוצאות שנבעו מכך, והמסקנות שהוסקו בהתבסס על ראיות הביקורת שהושגו.** ניירות העבודה אמורים לכלול את שיקולי (REASONING) המבקר המתייחסים לכל העניינים המשמעותיים המחייבים הפעלת שיקול דעת, בצירוף מסקנתו של המבקר לגביהם. בתחומים בהם קיימות שאלות עקרוניות או המחייבות

שיקול דעת יכללו ניירות העבודה את העובדות הרלבנטיות שהיו ידועות למבקר בעת שהוסקו המסקנות.

7. היקף ניירות העבודה נתון לשיקול דעת מקצועי היות שאין זה נחוץ ואין זה מעשי לתעד כל דבר שהמבקר בוחן. בהערכת היקף ניירות העבודה שיש להכין ולשמור, ישקול המבקר מהם הדברים שהיו נחוצים למבקר אחר שאין לו היכרות קודמת עם הביקורת על מנת לאפשר הבנה של העבודה שבוצעה ובסיס החלטות העיקריות שהתקבלו, להבדיל מההיבטים המפורטים של הביקורת. יתכן שאותו מבקר אחר יהיה מסוגל לרכוש הבנה של ההיבטים המפורטים של הביקורת רק על ידי כך שהוא ידון בהם עם המבקרים שהכינו את ניירות העבודה.

8. הצורה והתוכן של ניירות עבודה מושפעים על ידי עניינים כגון אלה:

- אופיה של ההתקשרות לביקורת.
- הנוסח של דוח רואה החשבון המבקר.
- האופי והמורכבות של העסק.
- האופי והמצב של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר.
- הצורך בנסיבות המתאימות לעניין הכוונה, פיקוח וסקירה של העבודה שבוצעה על ידי עוזרים.
- המתודולוגיה והטכנולוגיה המסוימות שנעשה בהן שימוש במהלך הביקורת.

9. ניירות עבודה נועדו ואורגנו כדי לענות על הנסיבות ועל צרכי המבקר לגבי כל משימת ביקורת בודדת. השימוש בניירות עבודה סטנדרטיים (לדוגמה - רשימות תיוג, מכתבים לדוגמה, ארגון סטנדרטי של ניירות עבודה) עשוי לשפר את היעילות שבה ניירות עבודה מעין אלה נערכים ונסקרים. ניירות עבודה מקלים על ארגון העבודה ובו זמנית מספקים אמצעי לבקרה על איכותה.

10. כדי לשפר את יעילות הביקורת, המבקר עשוי להשתמש ברשימות עזר, ניתוחים ותיעוד אחר שהוכנו על ידי הגוף המבוקר. בנסיבות כאלה יצטרך המבקר להניח את דעתו שהמסמכים הנ"ל הוכנו כיאיות.

11. ניירות עבודה אפשר שיכללו :

- מידע הקשור למבנה החוקי והארגוני של הגוף המבוקר.
- תמציות או העתקים של מסמכים משפטיים, הסכמים ופרוטוקולים בעלי חשיבות.
- מידע לגבי המאפיינים של הענף, הסביבה הכלכלית והסביבה התחיקתית שבקרבו פועל הגוף המבוקר.
- ראיות לגבי תהליך התכנון, כולל תוכניות ביקורת ושינויים כלשהם שנעשו בהן.
- ראיות לגבי הבנת המבקר את המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית.
- ראיות לגבי הערכות של סיכון מובנה, של סיכון בקרה ותיקונים כלשהם שנעשו בהן.
- ראיות לגבי בחינתו של המבקר את עבודת הביקורת הפנימית והמסקנות שהוסקו בקשר לכך.
- ניתוח של עסקאות ויתרות.
- ניתוח של יחסים ומגמות משמעותיים.
- רישום של האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שבוצעו והתוצאות של נהלים כאלה.
- ראיות לכך שנערך פיקוח ונעשתה סקירה לגבי עבודה שבוצעה על ידי עוזרים.
- ציון באשר לזהותם של אלה שביצעו את נהלי הביקורת ומתי הם בוצעו.
- פרטים בדבר נהלים שיושמו לגבי אותן יחידות בגוף המבוקר שדוחותיהן הכספיים מבוקרים על ידי מבקרים אחרים.
- העתקים של תקשורת עם מבקרים אחרים, מומחים וצדדים שלישיים אחרים.
- העתקים של מכתבים או מזכרים הקשורים לענייני ביקורת שדווחו לגוף המבוקר או נדונו עמו, כולל תנאי ההתקשרות במשימת הביקורת ונקודות תורפה מהותיות בבקרה הפנימית.
- מכתבי הצהרה שהתקבלו מאת הגוף המבוקר.
- מסקנות שהוסקו על ידי המבקר באשר להיבטים משמעותיים של הביקורת, כולל כיצד יושבו או טופלו חריגים ונושאים יוצאי דופן, אם בכלל, שנחשפו בעקבות נהלים שננקטו על ידי המבקר.
- העתקים של הדוחות הכספיים ודוח רואה החשבון המבקר.

12. במקרים שמבוצעות ביקורות חוזרות ונישנות, חלק מתיקי ניירות העבודה עשויים להיות מסווגים כ"תיקי קבע" שמעודכנים על ידי הוספת מידע חדש בעל חשיבות נמשכת, להבדיל מ"תיקים שוטפים" המכילים מידע הקשור בעיקרו לביקורת המתייחסת לתקופה בודדת.

סודיות, אבטחה (SAFE CUSTODY), והחזקה של ניירות עבודה והבעלות עליהם

13. על המבקר לאמץ נהלים מתאימים לקיום סודיות, אבטחה (SAFE CUSTODY) והחזקה של ניירות עבודה במשך תקופה מספקת כדי לעמוד בצרכי הפרקטיקה בהתאם לדרישות החוקיות והמקצועיות המתייחסות להחזקתן של רשומות, לרבות גיבוי הולם של ניירות עבודה שנאגרו באמצעים אלקטרוניים.

14. ניירות העבודה הינם רכוש של המבקר. למרות שיתכן כי חלקים או תמציות מתוך ניירות העבודה יהיו נגישים לגוף המבוקר לפי שיקול דעתו של המבקר, אין הם מהווים תחליף לרשומות החשבונאיות של הגוף המבוקר.

ביטולים

15. עם פירסומו של גילוי דעת זה בטל פרק "ניירות עבודה" (סעיפים 16-18) שב"הנחיית ליישום התקנים 8, 9 ו-10" וכן, פרק א. "נוהל ביצוע - ניירות עבודה" (סעיפים 1-4) שב"הנחיות לנוהלי ביקורת".

תחילה

16. גילוי דעת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1.1.2005, או לאחר מכן.