

המוסד לסקירת עמיתים

ליד לשכת רואי חשבון בישראל בע"מ

סקירת עמיתים

קווים מנחים לסוקרים

סקירת עמיתים - קווים מנחים לסוקרים

תוכן העניינים

דף

3	1. מבוא
3	2. תדירות הסקירה ומועדיה
4	3. סודיות
4	4. שמירת מסמכים
4	5. אי תלות
5	6. הגינות ואובייקטיביות
5	7. ארגון הצוות הסוקר
6-7	8. סקירת מערך הפעילות המקצועית במשרד רואי חשבון
7-9	9. סקירת מדגם תיקי תיעוד הביקורת (ניירות עבודה)
10	10. סיכום ממצאי הסקירה
10	11. הפצת הדוח הסופי

נספחים

11	נספח א' - הצהרת סודיות
----	------------------------

12-22	נספח ב' - סקירת מערך הפעילות המקצועית במשרד רואי חשבון
23-36	נספח ג' - סקירת תיקי תיעוד (ניירות העבודה)
37-47	נספח ד' - ביקורת מערכות מידע
48	נספח ה' - הדוח המסכם

- - -

סקירת עמיתים - קווים מנחים לסוקרים

1. מבוא

לשכת רואי חשבון בישראל הציבה את נושא השמירה על הרמה המקצועית הגבוהה של רואי החשבון כאחת ממטרותיה העיקריות.

נושא זה מצוי כיום על סדר היום הציבורי בעולם ואין ספק כי הרחבת ומיסוד הסטנדרטים בנושא משרתים את האינטרס הציבורי ויגבירו את אמון המשקיעים בשוק ההון.

עובדות אלו היוו את הרקע להקמת מסגרת הפעילות של המוסד לסקירת עמיתים (Peer Review) שליד לשכת רואי חשבון בישראל. לצורך כך הוקמה חברה בבעלות לשכת רואי חשבון בישראל הנקראת המוסד לסקירת עמיתים ליד לשכת רואי חשבון בישראל בע"מ (להלן - המוסד).

סקירת העמיתים על ידי המוסד חלה על כל משרד רואי חשבון המבקר דוחות כספיים של חברות ציבוריות ושל חברות מדווחות (להלן - תאגידים רשומים). לעניין זה תאגידים רשומים הינם תאגידים שחוק ניירות ערך בישראל חל עליהן, לרבות חברות דואליות שניירות הערך שלהן נסחרים בישראל ובבורסות מוכרות במדינות אחרות, מלבד ארה"ב. ביקורת של תאגידים רשומים בארה"ב נתונה לפיקוח של ה-PCAOB האמריקני.

דירקטוריון המוסד מונה 14 רואי חשבון חברי לשכת רואי חשבון בישראל ועיקר תפקידו הינו פיקוח על הליך הסקירה והערכות הביצוע של הפירמות הנסקרות ופרסום דוחות על ממצאי הסקירה וכן תיאום עם מועצת רואי חשבון, המפקח על הבנקים ורשות ניירות ערך.

2. תדירות הסקירה ומועדיה

2.1 תדירות הסקירה - הדירקטוריון של המוסד (להלן - הדירקטוריון) יקבע, לפי שיקול דעתו הבלעדי, את מועד ותדירות הסקירה. יחד עם זאת תדירות הסקירה של משרד מסוים לא תפחת מפעם אחת מדי כל 3 שנים, כאשר הסקירה במשרדים המבוקרים, 8 חברות ציבוריות עד 30 חברות ציבוריות - אחת לשנתיים ובמשרדים המבוקרים למעלה מ-30 חברות ציבוריות, הסקירה תתבצע אחת לשנה. במקרים שהמנהל המקצועי מוצא לנכון, בהתייעצות עם יו"ר הדירקטוריון, יתאפשר קיצור התקופה בין הסקירות הנ"ל.

2.2 היקף המדגם המינימלי שנקבע ע"י הדירקטוריון הינו כדלקמן:

<u>המדגם</u>	<u>מספר החברות הציבוריות המבוקרות ע"י המשרד (*)</u>
100%	2-1
2 חברות	4-3
3 חברות	10-5
20% (אך לא פחות מ-4)	30-11
8 חברות לפחות(**)	חברות 31 ומעלה

(*) לרבות ביקורת משותפת עם משרד נוסף.

(**) מספר החברות שיבחרו למדגם יכול להיות יותר מ-8 אם הדבר דרוש לשם השגת מדגם מייצג.

2.3 מועד הסקירה - הסקירה במהלך השנה שלאחר השנה המבוקרת. הסקירה תחל בחודש יוני ותסתיים לכל המאוחר בחודש נובמבר. הסקירה תבוצע במהלך התקופה במועדים מתואמים בין צוות הסוקרים להנהלת המשרד, אולם משהחלה, תארך בין 4 ל-6 שבועות מיום תחילתה.

3. סודיות

3.1 הסקירה תבוצע תוך הקפדה על שמירת סודיות. כל מידע הקשור למשרד הנסקר, ללקוחות המשרד הנסקר או לצוות עובדיו ושותפיו אשר נצבר במהלך הסקירה ישמר בסודיות מוחלטת. שימוש במידע האמור יעשה אך ורק לשם השגת מטרות הסקירה, כאשר גילוי יעשה רק אם הינו דרוש למילוי תפקידו של הצוות הסוקר או כאשר ישנה חובה לגלות את המידע על פי דין.

3.2 ראש צוות סקירה יהיה אחראי על נקיטת הצעדים ההכרחיים בכדי לעמוד בחובת סודיות של חברי צוותו במהלך הסקירה ולאחר סיומה.

3.3 כל סוקר יחתום על הצהרת סודיות בעת הצטרפותו למאגר הסוקרים ולפני כל משימת סקירה (ראה נספח א').

4. שמירת מסמכים

כל התיעוד והמסמכים המספקים בסיס למסקנות הצוות הסוקר בין בתדפיס ובין באחסון אלקטרוני (להלן - גם "ניירות עבודה") ישמרו בהתאם לנהלים כמפורט להלן:

4.1 במהלך ביצוע הסקירה חל איסור על הוצאת תיעוד כלשהו או מסמכים אחרים (לרבות חומר השמור בדרך אלקטרונית) ממשרדי המשרד הנסקר. על צוות הסקירה לדאוג, בתאום עם המשרד הנסקר, כי בתום כל יום עבודה ישמר החומר במקום נעול ושמור שהגישה אליו תהיה אפשרית רק לחברי צוות הסקירה.

4.2 התיעוד שייכן הצוות ישמר במהלך יום העבודה במשרד הנסקר, כך שלא ייווצר מצב בו החומר יהיה נגיש לזרים, בעוד סוקרי הצוות אינם משגיחים עליו. מחשבים ניידים המכילים מידע על המשרד הנסקר ינעלו לשימוש במידה ולא נעשה בהם שימוש במשך 5 דקות לכל היותר (כלומר יעברו למצב של "שומר מסך" עם סיסמא Log In). השימוש בסיסמא יהיה אישי ולא יהיה ניתן להעברה.

4.3 בתום עבודת הסקירה יעביר הסוקר את כל התיעוד המצוי ברשותו (לרבות תיעוד אלקטרוני) לראש הצוות. הסוקר ידאג להשמדת כל חומר שנמצא ברשותו ואשר לא הועבר בתום הסקירה, לרבות מחיקת כל קובץ אלקטרוני המצוי ברשותו. באחריות ראש צוות הסקירה לוודא נושא מחיקת הקבצים באופן אישי.

4.4 התיעוד אשר אינו מהווה בסיס למסקנות הצוות הסוקר יוחזר למשרד או יושמד מיד עם סיום עבודת הסקירה כך שבסיום הסקירה יישמר אך ורק תיעוד המספק בסיס למסקנות הצוות הסוקר. יש להימנע מצילום מסמכים מתוך תיקי ניירות העבודה הנסקרים, אלא אם הדבר הכרחי לביסוס מסקנה מסוימת במסגרת עבודת הסקירה. במקרה של צילום כאמור ידווח על כך למשרד הנסקר על ידי ראש צוות הסקירה. לאחר סיום הסקירה והגשת הדוח הסופי יועברו תיקי התיעוד למשרדי המוסד וישמרו במקום סגור ומאובטח. לדירקטוריון המוסד הסמכות להורות על משך הזמן בו ישמרו ניירות העבודה.

4.5 התיעוד הבא ישמר בידי המוסד ובפירמה הנסקרת:

- א. דוח מסכם סופי של הסקירה לרבות תגובת המשרד הנסקר.
- ב. תרשומות והתכתבויות הקשורות ליישום מסקנות הסקירה.

5. אי תלות

5.1 הסוקר יהיה בלתי תלוי במשרד הנסקר ובלתי תלוי בלקוח שתיק הביקורת שלו נדגם בסקירה.

5.2 על הסוקר לבצע עבודתו בהגינות, באובייקטיביות ובזהירות מקצועית ראויה.

5.3 לצורך בחינת אי תלותו של הסוקר ביחס למשרד הנסקר וביחס ללקוח המשרד הנסקר, שלגביו מבוצעת הסקירה, תבחנה ההוראות השונות לעניין אי תלות רואה חשבון מבקר, בשינויים המתחייבים. סוקר לא יטפל בתיק ביקורת המתחזה בלקוח שלו ללא הסכמת המשרד הנסקר.

5.4 על הסוקר להביא לידיעת ראש הצוות/המנהל המקצועי כל מצב בו קיים חשש לפגיעה באי התלות (לרבות -

קשרי משפחה, קשרי עבודה בעבר ובהווה, החזקת ניירות ערך של חברות המבוקרות על ידי הפירמה הנסקרת והעולות במדגם, קשרים כלכליים אחרים וכדומה). במקרה כאמור תינתן החלטה בעניין על ידי המנהל המקצועי או ועדת משנה של הדירקטוריון שתדון ספציפית בכל נושא שיובא בפניה ע"י המנהל המקצועי בנוגע לניגודי עניינים אפשריים.

6. הגינות ואובייקטיביות

6.1 על הצוות הסוקר לבצע את עבודתו, בנוסף לאמור בפרק 5 לעיל, בזהירות מקצועית ראויה ותוך ציות להנחיות ההיגוי של הדירקטוריון והמנהל המקצועי.

6.2 על הסוקר לזכור כי הוא מחויב להגינות לא רק כלפי המשרד הנסקר אלא גם כלפי אלו שיעשו שימוש בדוח המסכם של הסקירה ובמצאיו.

7. ארגון צוות הסקירה

7.1 על הסוקרים לעמוד בדרישות הבאות:

7.1.1 עליהם להיות חברי לשכת רואי חשבון בישראל.

7.1.2 עליהם להיות בעלי ידע מקצועי גבוה ומעמד מקצועי ראוי.

7.1.3 עליהם להיות בעלי וותק מתאים בביקורת חשבונות בפרקטיקה, תוך מתן עדיפות לידע וניסיון בביקורת בחברות ציבוריות ועליהם להיות מעודכנים בפרסומים המקצועיים הרלוונטיים.

7.1.4 הקפדה על סודיות מלאה וכל מידע אליו יש להם גישה, השייך למשרד הנסקר או ללקוחות המשרד הנסקר, יישמר בסודיות מלאה ולא יעשה בו כל שימוש אחר. (ראה פרק 3 לעיל).

7.2 הרכב ומספר הסוקרים בצוות הסקירה ייקבעו על ידי המנהל המקצועי בהתחשב בגודל ואופי המשרד הנסקר, כמו כן יובא בחשבון בשיבוץ חברי הצוות ניסיונם המקצועי בביקורת בתחומים בהם עוסקות החברות הנדגמות. סוקר אחד מתוך הצוות יוגדר כ"ראש הצוות". שיבוץ הסוקרים למשרדים הנסקרים, לרבות קביעת ראש הצוות, יעשה על ידי המנהל המקצועי. אין לבצע שינוי בהרכב הצוות שמונה על ידי המוסד לאחר קביעתו. שינויים, באם ידרשו, יתואמו ויאושרו רק על ידי המנהל המקצועי.

7.3 ראש הצוות יקבל מהמוסד לפני תחילת הסקירה תקציב שעות לביצוע העבודה ולוחות זמנים חזויים. צפה ראש צוות הסקירה אפשרות של חריגה מהתקציב המאושר עליו לפנות למנהל המקצועי לאישור החריגה בצרוף נימוקים. לא יאושר תשלום עבור תוספת שעות לא מאושרת.

7.4 ראש הצוות יהיה אחראי על תכנון, פיקוח וביצוע הסקירה, על אבטחת המידע המצוי בתיקי ניירות העבודה של הצוות, על ניהול המשימות של הצוות הסוקר (כולל ניהול התקציב, לוחות הזמנים ודיווח), על כתיבת הדוח המסכם של הסקירה ועל דיווח לגבי יישום מסקנות הסקירה הקודמת, במידה והתקיימה.

7.4 על הצוות הסוקר לבצע את עבודתו תוך הקפדה על יישום השלבים שנקבעו ברשימות התיוג (ראה נספחים ב' ו-ג').

7.5 מועד סיום הסקירה ומועד הדיווח יתואמו בין ראש הצוות למנהל המקצועי. עיכובים צפויים בלוחות הזמנים ידווחו מיידית למנהל המקצועי.

8. סקירת מערך הפעילות המקצועית במשרד רואי חשבון

8.1 מטרה

מטרת סקירת הפעילות המקצועית הינה לבחון אם המשרד מקיים תקנים ונהלים מקצועיים, לרבות כללי התנהגות מקצועית וכללים אחרים המחייבים רואי חשבון מבקר בהקשר לפעילות המקצועית של משרד רואי החשבון.

עבודת הסקירה אינה מתייחסת לסוג שירות ספציפי אלא נועדה להקיף את כל הפעילות המקצועית במשרד בתחום ביקורת וסקירה של דוחות כספיים והתקשרויות לביצוע שירותי מהימנות (Assurance Services) אחרים ושירותים קשורים.

8.2 נושאים שיבדקו במהלך הסקירה

תהליך הסקירה יכלול:

1. פיקוח ומעקב על מערכת בקרת האיכות במשרד.
2. הקפדה על ציות לכללי אתיקה, אי-תלות וניגוד עניינים.
3. שמירת סודיות.
4. נהלי קבלת לקוחות - התקשרויות חדשות והתקשרויות נמשכות.
5. מדיניות בקשר לעובדים.
6. קיום הדרכות והשתלמויות מקצועיות (כולל לגבי תחומים ספציפיים בהם מתמחה המשרד).
7. נהלי התייעצויות מקצועיות ותייעודן.
8. נהלי תיעוד ושמירת תיקי תיעוד, לרבות אבטחת מידע.
9. מדיניות הערכת הסיכונים במשרד הנסקר (לרבות ביטוח אחריות מקצועית).
10. הפיקוח על סניפי המשרד ושלוחותיו.
11. החל מהסקירה השנייה של אותו משרד - יש לקיים מעקב אחר תיקון ליקויים שדווחו בסקירות קודמות.

הבדיקה לא תכלול היבטים עסקיים של המשרד, כגון: הכנסות המשרד (למעט במקרה של חשש לפגיעה בכללי אי תלות), רווחיות, תגמול שותפים ועובדים וכו'. כמו כן, תבוצע הסקירה אך ורק במשרדי הפירמה ללא גישה או פניה בכל דרך שהיא ללקוחות המשרד או פניה של לקוחות המשרד לסוקרים, במסגרת ביצוע הסקירה או לאחריה.

8.3 בנוסף לכל הנ"ל, יש להקדיש תשומת לב מיוחדת לנושאים הבאים:

1. הכנת צוות ההתקשרות לביקורת לבעיות מיוחדות ללקוח.
2. קיום נוהל מסודר ומתועד של תקשורת עם הממונים על הממשל התאגידי אצל הלקוח.
3. התייחסות לביקורת אומדנים חשבונאיים, לרבות ביקורת שווי הוגן ושימוש בעבודת מומחים, בהתאם לתקן ביקורת 96.
4. ביצוע נאות של הביקורת על אפקטיביות הבקרה הפנימית, בהתאם לתקן 103 או 104.

5. ציות להוראות רגולציה (רשות ניירות ערך, המפקח על הבנקים, רשות החברות הממשלתיות או הממונה על שוק ההון) והנחיות של גורמים אלה החלות על רואה החשבון המבקר.

8.4 הנחיות לאופן ביצוע הסקירה

8.4.1 השלמת שלב ראשון של רשימת התיוג הנערכת בפורמט שאלות "כן-לא" (ראה נספח ב'). מתן תשובה "לא" תצריך בדרך כלל התייחסות ספציפית של הסוקר. כאשר ברצונו של הסוקר להרחיב את התייחסותו באשר לממצאי הסקירה, לרבות לליקויים שזוהו על ידיו, עליו להפנות מהרשימה לנייר עבודה מפורט שיערוך לצורך כך.

8.4.2 תשאול האחראיים במשרד על הנושאים הנ"ל, כגון: האחראי על אי-תלות, האחראי על המחלקה המקצועית, האחראי על בקרת האיכות ואחרים.

8.4.3 עיון בתיעוד התומך בקיום הנהלים וביצועם.

8.4.4 במקרה של סקירה חוזרת ניתן לקצר את הליכי הסקירה בדרך של עדכון הממצאים של סקירות קודמות (המזכירות תמציא להם את ממצאי הסקירה הקודמת).

8.4.5 עריכת בדיקות מדגמיות שמטרתן לתמוך בעמדת המשרד ובתיעוד הקיים. היקף המדגם יקבע על ידי הסוקר ועל המדגם לתמוך במסקנות הסקירה. בהקשר זה יודגש כי מטרת הסקירה היא לא רק לבחון את עצם קיום הנהלים ונאותותם אלא גם לבחון האם הנהלים מיושמים הלכה למעשה.

8.4.6 הכרת מבנה מערכת בקרת האיכות בפירמה וכיצד היא פועלת ומנוהלת.

8.4.7 לימוד מסקנות סקירות קודמות שנערכו באותו משרד ומעקב אחר תיקון הליקויים שדווחו.

8.4.8 עריכת תיעוד הסקירה שבוצעה הכוללת את ממצאיה, ופירוט הליקויים שנתגלו בה. אין צורך לפרט את נהלי העבודה במשרד הנסקר בגוף הדוח, אלא רק אם הפירוט דרוש כדי להסביר את הרקע להיווצרות הליקוי.

9. סקירת מדגם תיקי תיעוד הביקורת (ניירות עבודה)

9.1 מטרה

מטרת שלב זה היא לבחון אם הביקורת חשבונית בתיק הנסקר הינה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים וכללי אי-תלות, לרבות הוראות שנקבעו בתקנות רואה חשבון, ציות לנהלי המשרד ולהנחיות גורמי רגולציה.

9.2 היקף המדגם

ההחלטה לגבי התיקים שידגמו תתבסס על דגימה מכל "שכבה" בנפרד כאשר יובאו בחשבון בין היתר השיקולים הבאים:

דגימה מכל הענפים (לדוגמא: תעשיה, קמעונאות, קבלנים ונדל"ן, תאגידים בנקאיים, חברות היי-טק וכד'), יש לתת דגש לענפים ברמת סיכון גבוהה, היקפי פעילות של החברות, הוראות רגולציה החלות על סוגים שונים של חברות וכד'.

באשר להיקף המדגם של תיקים שיבדקו, ראה סעיף 2.2 לעיל.

בבחירת התיקים שיכללו במדגם על ראש הצוות להביא בחשבון, בהתייעצות עם המנהל המקצועי, גם את הנושאים הבאים:

- תיקים המבוקרים על ידי שותפים שונים - כך משרד גדול, שבו יסקרו 8 תיקים לפחות מדי שנה, ייבחרו תיקים המבוקרים על ידי שותפים שונים.
- יש להביא בחשבון התמחויות שונות של המשרד וייעשה ניסיון לכסות בסקירה תיקים במספר ענפים משמעותיים לפעילות המשרד.
- יש להביא בחשבון את הפיזור הגיאוגרפי של המשרד על פני סניפים ולנסות לכלול במסגרת הסקירה תיקים המבוקרים על ידי צוותי התקשרות הנמצאים בסניפים.
- יש לתאם עם המנהל המקצועי סקירה של תיקים בביקורת משותפת עם משרד אחר, בשאיפה לבצע את הסקירה במקביל בכל אחד מהמשרדים המשותפים.
- גודל תיק הביקורת (כפי שסווג ע"י המשרד).
- חברות בסיכון גבוה (כגון: בעיית עסק חי, קיום הסדרים עם נושים, חברות שקוימו נגדן חקירות או תלویות כנגדן תביעות מהותיות וכן חברות שעיקר פעילותן בחו"ל).
- חברות שבוצעה בשנים האחרונות בדוחותיהן הכספיים הצגה מחדש.

יש לקבל אישור המנהל המקצועי למדגם שנבחר, טרם שיוחל בעבודה.

9.3 הנחיות לאופן ביצוע הסקירה

9.3.1 איסוף מידע בסיסי

9.3.1.1 קריאת דוחות תקופתיים לרבות חוות הדעת או דוחות סקירה שניתנו על ידי רואה החשבון המבקר.

9.3.1.2 סקירת תיעוד של נושאים כלליים, כגון:

- תיעוד בקשר להערכת סיכוני ההתקשרות.
- תיקי תכתובות בקשר עם הביקורת הספציפית.
- תיקי קבע.
- בחינת התקשרות חדשה או התקשרות נמשכת ומכתב ההתקשרות.
- תיעוד בקשר להערכת הלקוח סיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית.
- תכנית ביקורת המותאמת ללקוח, בעקבות ביצוע נהלים של הבנת הסביבה העסקית והערכת סיכונים.
- ביצוע נהלי השלמת תיק התיעוד במסגרת המועד שנקבע לכך.

9.3.1.3 עמוד על דרכי שיתוף הפעולה בין משרדי רואה חשבון בביקורת משותפת (Joint audit) כדי לוודא שיתוף פעולה מלא לאורך כל שלבי הביקורת.

9.3.2 פגישה עם צוות ההתקשרות

בהתבסס על המידע שהתקבל יש לערוך פגישה עם שותף ההתקשרות האחראי על התיק ומנהל הביקורת וזאת על מנת:

9.3.2.1 לקבל מידע בסיסי לגבי עסקי הלקוח, הענף בו הוא פועל, סיכונים שזוהו וגישת הביקורת.

9.3.2.2 לקבל מידע לגבי תכנון הביקורת.

9.3.2.3 לדון בסוגיות שעלו במהלך הביקורת - הן ביישום תקני ונוהלי ביקורת והן בטיפול בסוגיות חשבונאיות.

9.3.3 סקירת תיקי התיעוד (ניירות העבודה)

9.3.3.1 במסגרת סקירת ניירות העבודה יש להשלים שלב שני של רשימת התיוג המחולקת

לפרקים הבאים (ראה נספח ג'):

○ נתונים כלליים בקשר למשוב הנסקר:

- אי-תלות ונושאי אתיקה אחרים הקשורים להתקשרות
- תכנון הביקורת, לרבות התאמת תכניות ביקורת גנריות ללקוח המסוים ולפעילותו העסקית, לאחר ביצוע סקר בקרה פנימית וזיהוי סיכונים ומאפיינים מיוחדים.

- ביצוע הביקורת.
- שעות העבודה בביקורת - תקציב מול ביצוע וברור הסיבות לסטיות מהתקציב.
- מסקנות כלליות של הביקורת, לרבות מסמכי סיכום הביקורת.
- הערכה כללית של הסוקר.
- התייחסות צוות הביקורת להערות של הסוקר.

יש למלא את השלב השני של רשימת התיוג לכל תיק לקוח שנדגם, בנפרד.

- 9.3.3.2 בהתבסס על סקירת המסמכים והפגישה עם צוות הביקורת כאמור לעיל, יש לזהות נושאים שהם קריטיים, לדעת הסוקר, לביקורת הדוחות הכספיים.
- 9.3.3.3 יש לסקור את העבודה שבוצעה ואת תיעוד הביקורת שנערך בהתאם לנהלים המפורטים ברשימת התיוג בדבר סקירת תיקי ניירות העבודה (שלב שני של השאלון) ולקבוע באם נהלי הביקורת והתיעוד תואמים את הסיכונים שזוהו על ידי צוות הביקורת בתחילת עבודת הביקורת וקיימת אליהם התייחסות במהלך הביקורת.
- 9.3.3.4 הערכת איכות הביקורת תיעשה בהתבסס על נהלי בקרת איכות במשרד והתיעוד הקיים בתיקי ניירות העבודה. אם לא קיים תיעוד נאות, הדבר מחייב הערה. הסברים בעל פה של צוות הביקורת לשאלות הסוקר אינם מהווים תחליף לתיעוד בכתב של הביקורת שיושמו.
- 9.3.3.5 אף על פי שאין צורך לבצע בדיקה לעומק של כל ניירות העבודה ותיעוד אחר, על הסוקר לקבל הבנה מספקת של תיק הלקוח על מנת לבצע הערכה מושכלת של ביצוע הביקורת ותיעודה, על כל היבטיה.

9.3.4 סקירת הממצאים

- 9.3.4.1 על הסוקר לבחון האם העבודה נערכה בהתאם לכללים, לתקנים ולנהלים המקצועיים הרלוונטיים (חשבונאות וביקורת). על הסוקר להתמקד ראשית בבחינה האם העבודה נאותה מבחינת מהות ואיכות ורק לאחר מכן לבחון עמידה טכנית בהוראות. אי-עמידה טכנית אינה גוררת באופן אוטומטי מתן הערה. ננקטו נהלי ביקורת חלופיים או כאשר קיימות נסיבות מקלות, או כאשר ההבחנה היא שהעבודה נעשתה באופן איכותי יוכל הסוקר לקבל זאת והכל לפי שיקול דעתו המנומק של הסוקר.
- 9.3.4.2 על הסוקר, בשיתוף ראש צוות הסקירה, לדון עם שותף ההתקשרות ועם מנהל הביקורת בנושאים שעלו כתוצאה מסקירת ניירות העבודה, לרבות בהערות שהיו לסוקר, ולקבל את התייחסותם להערות של הסוקר. על הסוקר לשקול את ההתייחסות כאמור ואף לציין במסגרת רשימת התיוג או בדוח הסקירה.

- 9.3.4.3 על הסוקר לשקול האם קיימים נהלי ביקורת שלא ננקטו על ידי הצוות, אשר לדעתו מן הראוי היה לבצעם. על הסוקר להצביע על מצבים בהם היקף העבודה היה לא מספק ותייעוד הביקורת היה לקוי.
- 9.3.4.4 כאשר הסקירה נערכת לגבי מבוקר שהוא חברה הנסחרת דואלית גם בחו"ל, על הסוקר לקחת בחשבון את הוראות הרגולציה הספציפיות החלות על המבוקר גם בחו"ל.
- 9.3.4.5 עבור על הממצאים בדוחות סקירה קודמים וראה אם יש צורך לחזור עליהן. פרט חריגות מהמלצות העבר והסיבות להן.

10. סיכום ממצאי הסקירה

10.1 בשלב זה יערוך הצוות הסוקר את הדוח המסכם. הדוח יכלול את הממצאים המשמעותיים שעלו במהלך הסקירה. במידה וקיימים חילוקי דעות בתוך הצוות הסוקר הן יועלו בפני ראש הצוות ויוכרעו על ידיו. טיוטת הדוח לפני מסירתו למשרד רואי החשבון הנסקר, תידון עם המנהל המקצועי. רק לאחר קבלת התייחסותו תימסר טיוטת הדוח על ידי ראש צוות הסקירה להנהלת המשרד הנסקר להתייחסות (מבנה הדוח, ראה נספח ה'). התייחסות המשרד תינתן בכתב ותימסר לראש הצוות תוך 14 ימים ממועד מסירתו.

10.2 על הצוות הסוקר והפירמה הנבדקת לזכור כי מרכיב עיקרי בסקירת העמיתים מבוסס על שיקול דעת. בשל כך יתכן וייוצרו מצבים של אי הסכמות בין הצדדים.

במידה וראש צוות הסקירה ומנהלי המשרד הנסקר נשארו חלוקים לגבי ממצאי הסקירה ומשמעותם, יועברו חילוקי הדעות לדיון עם המנהל המקצועי. במידת הצורך יועלו נושאים שבמחלוקת לדיון בדירקטוריון המוסד (בהתאם להחלטת המנהל המקצועי, או יובאו לדיון בדירקטוריון של המוסד לסקירה).

11. הפצת הדוח הסופי

הדוח הסופי יכלול את ממצאי הסקירה בלבד (אין צורך בתיאור הנוהלים המיושמים בגוף דוח הסקירה), ישלח למשרד הנסקר ויישמר גם במשרדי המוסד. ימצא המשרד להגיב לדוח הסקירה, תוגש התגובה בכתב תוך זמן סביר ותישמר בצמוד לדוח הסקירה.

דירקטוריון המוסד יחליט, לפי הצורך, לגבי כל דוח שנפרד מה יהיה המשך הטיפול בו.

- - - - -

נספח א'

[תאריך]

לכבוד

המוסד לסקירת עמיתים ליד לשכת רואי חשבון בישראל בע"מ

ג.א.נ.,

הנדון: התחייבות לשמירת מידע סודי ולהימנע מניגוד עניינים

הואיל ואני מועסק או מועמד להיות מועסק במסגרת המוסד לסקירת עמיתים ליד לשכת רואי חשבון בישראל בע"מ או מי מטעמו (להלן: "**המוסד**") או עומד לתת שירותים במסגרת המוסד או לפעול במסגרת פעילות המוסד או בקשר אליו;

הואיל ובמסגרת תפקידי כאמור עשויים להגיע לרשותי מידע פנימי או סודי ומסמכים פנימיים או סודיים, שלא פורסמו ברבים אודות המוסד ו/או אודות משרדי רואי חשבון ו/או אודות תאגידים ודוחותיהם הכספיים (לרבות תאגידים מוחזקים על ידם) ו/או אודות לקוחות של התאגידים, להוציא חומר שפורסם ברבים (להוציא פרסום כתוצאה מהפרת התחייבותנו זו) או שהגיע לידיעתנו ו/או לרשותנו ממקורות אחרים ("**המידע**");

לפיכך הריני מצהיר ומתחייב כלפיכם כדלהלן:

1. אני אשמור על סודיות מוחלטת בקשר למידע שיגיע אלי כאמור ולא אעבירו לאחרים (למעט עובדים אחרים של המוסד או מי שממלאים תפקידים אחרים במוסד או בעבורו, או באישור המוסד). למעט מידע אשר אני מחויב לגלותו על פי כל דין, צו או הוראה של רשות מוסמכת, ומידע אשר פורסם על ידי המוסד ברבים או אשר יאושר לפרסום בכתב על ידי המוסד.

2. לא אעשה במידע כל שימוש, פרט לשם מילוי תפקידי ועל פי נוהלי המוסד והנחיותיו.

3. בכל מקרה בו אמצא במצב של ניגוד עניינים בין פעילותי במסגרת המוסד לבין עניין אחר שלי, וכן בכל מקרה בו במסגרת פעילותי במוסד אדרש לקבל מידע אודות תאגיד המתחרה או מצוי בקשרים עסקיים מהותיים עם תאגיד אחר בו אני משמש כרואה חשבון מבקר או שאני נותן לו שירותים אחרים דרך קבע ("**עניין אישי**") אודיע למוסד על העניין האישי מייד לאחר שיוודע לי על קיום ניגוד עניינים כאמור, ואפעל בהתאם לנוהלי המוסד והנחיותיו.

בכבוד רב,

נספח ב'

רשימת תיוג לסוקרים במסגרת סקירת עמיתים -

סקירת מערך הפעילות המקצועית

במשרד רואי החשבון

רשימת תיוג לסוקרים במסגרת סקירת עמיתים

תאריך הסקירה: _____

משרד רואי החשבון הנסקר: _____

שם שותף הקשר במשרד: _____

שם הסוקר (סוקרים): מרכז: _____ חברים: _____

משימה	בוצע	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
סקירת מערך הפעילות המקצועית במשרד רואי החשבון			
1. תכנון הסקירה			
1.1 זמן מספיק קודם לתחילת הסקירה קיים מפגש וערוך דיון במשרד הנסקר לרכישת חומר הרקע הבא אודות המשרד הנסקר מהשותף האחראי במשרד על נושא סקירת העמיתים:			
א. מידע כללי על המשרד הנסקר (העזר באינטרנט או במצגות אם ישנן)			
ב. קבל רשימה של הלקוחות הציבוריים המבוקרים על ידי המשרד הנסקר			
ג. נהלי המשרד הנסקר בדגש על:			
• אתיקה, אי תלות וניגוד עניינים			
• שמירת סודיות			
• התקשרות עם לקוחות			
• מדיניות בקשר לעובדים			
• מדיניות בקשר להדרכות והתייעצויות מקצועיות			
• גישת הביקורת (AUDIT APPROACH), מתודולוגיית הביקורת והנהלים המתייחסים			
• ניהול נושא תיעוד הביקורת - הכנתו, שמירתו ואבטחתו			
• בקרת איכות			
ד. מיזוגים שערך המשרד או שינויי מבנה משמעותיים בשנתיים האחרונות			
1.2 קבל ועיין במסקנות הסקירה הקודמת של המשרד			

נספח ג'

			1.3 קבל את המידע לגבי מי הם האחראים במשרד על הנושאים לעיל, כגון האחראי על נושא אי התלות, האחראי על בקרת האיכות, האחראי על המחלקה המקצועית, האחראי על קבלת עובדים וקידומם, האחראי על השתלמויות מקצועיות, האחראי על מחלקת הביקורת
			1.4 בצע את הפעולות הבאות על מנת להבין כיצד פועל ומנוהל מערך הפעילות המקצועי במשרד רואי החשבון הנסקר:
			א. עיין בחומר שנאסף (סעיף 1.1 לעיל)
			ב. דון עם האחראים במשרד לגבי הנושאים הנסקרים (כגון בקרת האיכות, אי התלות וכדומה)
			ג. ערוך בדיקות מדגמיות לאימות הנושאים שהועלו

משימה	בוצע	כך/לא/ רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
1. תכנון הסקירה - המשך			
1.5 א. במהלך הסקירה בדוק את אימוץ ויישום המלצות הסקירה שבוצעו בשנים קודמות			
ב. פרט את הנושאים שהוער עליהם בסקירות קודמות שלא יושמו והסיבות לאי ביצוע ההמלצות			
1.6 קבל לעיון דוחות של גורמי פיקוח אחרים (דוגמת PCAOB)			

הערה: רשימת תיוג זו אינה מהווה רשימה סגורה של נושאים שעליך להתייחס אליהם. יש להתאים את הרשימה לנסיבות ולהוסיף נושאים אשר נראים לך.

משימה	כן/לא/ לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
2. מערכת בקרת האיכות במשרד		
2.1 האם נבחנת באופן תקופתי על ידי המשרד מערכת בקרת האיכות ?		
2.2 האם קיימים נהלים מפורטים בקשר לעמידה בתקנים מקצועיים כללי אתיקה ובפיקוח עליהם ?		
2.3 האם מונה שותף האחראי על יישום תכנית בקרת האיכות והפיקוח עליה ?		
2.4 האם מיושם נוהל של סקירת בקרת איכות ("שותף מלווה") בביקורת תאגידים רשומים?		
2.4.1 האם בחירת תיק לצורך ניטור בקרת איכות נעשית על פי מדגם שיכלול תוך מספר שנים שייקבע את כל תיקי הביקורת של תאגידים רשומים ?		
2.4.2 אם כן, האם המדגם מביא בחשבון את רמת הסיכון שנקבע לתיק בהערכת ההתקשרות, לרבות במסגרת הערכה של התקשרות נמשכת ?		
2.5 האם קיים נוהל התייעצויות?		
2.5.1 האם הנהלים המקצועיים מפורסמים לעובדים והם נגישים ?		
2.5.2 האם נערכות הדרכות נאותות בקשר לנהלים אלו ?		
2.6 האם לאחר גילוי ממצאים במסגרת בקרת האיכות מתקיימת הפקת לקחים ויוצאות הנחיות לתיקון הליקויים לכלל עובדי המשרד ?		
2.7 האם נערך מעקב על הטיפול בממצאי בקרת האיכות והאם כאשר הדבר נדרש מעודכנים נהלי בקרת האיכות במשרד לאור הממצאים ?		
2.8 אם המשרד משתמש בקבלני משנה, האם מתקיימים נהלים כדי לוודא שקבלני המשנה עומדים בהנחיות בקרת האיכות של המשרד ?		
2.9 אם מתבצעות ביקורות במשותף עם משרד אחר (JOINT AUDIT), האם מתקיימים נהלים המתייחסים לשיתוף פעולה בין המשרדים , לרבות עיון הדדי בתיעוד הביקורת, תוך הנחת דעתם של שני המשרדים לגבי נוהלי הביקורת שישומו ? ראה פרק 15 להלן.		
2.10 האם קיים תיעוד שיאפשר פיקוח ומעקב על יישום בקרת האיכות שבוצעה בפועל במשרד ?		
נקודות נוספות לדיון או לשאלה :		

		•
		•
		•
		•
		•
		3. כללי אתיקה, אי תלות וניגוד עניינים
		3.1 האם מונה שותף האחראי על ענייני אתיקה ואי תלות ?
		3.1.1 האם קיימים גורמים עימם יכולים העובדים להתייעץ בשאלות אי תלות?
		3.2 האם קיימים נהלים המפרטים את מדיניותו של המשרד בקשר לאתיקה ואי תלות , לרבות קיום כללים ותקנות אי תלות ואתיקה מקצועית ?
הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/לא רלוונטי	משימה
		3.3 האם קיימים נהלים שתכליתם מניעת ניגוד עניינים בעת מתן שירותים ללקוחות המשרד ?
		3.4 האם מתפרסמים חוזרים וחומר מקצועי בקשר לחידושים בתחום אי התלות שמטרתם להביא לתודעתם של העובדים את חשיבות הנושא וכי חובה עליהם להקפיד לפעול לפי הוראות אי תלות ?
		3.5 האם עובדים חדשים מתבקשים לחתום על הצהרת התחייבות לאי תלות?
		3.6 האם הצהרת אי התלות כוללת לכל הפחות את הפרטים הבאים :
		3.6.1 היכרות של מדיניות ונהלי המשרד באשר לאי תלות וניגוד עניינים.
		3.6.2 אישור שהשקעות אסורות בניירות ערך אינן מוחזקות על ידי שותפים ובני משפחתם ועובדים בכירים ולא הוחזקו במהלך תקופת הביקורת.
		3.6.3 אישור על אי קיומם של קשרים משפחתיים אסורים ועל אי קיומן של עסקאות האסורות על פי החוק בעניין אי תלות וניגוד עניינים.
		3.7.1 האם שותפי ועובדי המשרד נדרשים לחתום תקופתית (לפחות אחת לשנה) על הצהרת אי תלות ?
		3.7.2 האם שותפי המשרד ועובדיו נדרשים להודיע על שינויים העלולים לפגוע באי תלות של המשרד לאחר החתימה על הצהרה שנתית?
		3.8 קבל את תיקם האישי של שלושה מבין צוותי הביקורת לבחירתך ובדוק האם הצהרת

נספח ב'

		אי תלות מעודכנת, כאמור, נחתמה על ידיהם.
		3.9 האם קיימת רשימה של לקוחות הביקורת וחברות קשורות אשר השקעה בניירות הערך שלהם אסורה על ידי עובדי המשרד ושותפיו? האם הרשימה הופצה בין שותפי ועובדי המשרד?
		3.10 האם קיים מעקב תקופתי על הרשימה לעיל לצורך עדכונה ?
		3.11 האם נערכות הדרכות בנושאי אתיקה ואי תלות במועד הקבלה למשרד ולאחר פרסום כללים חדשים בנושא ?
		3.12.1 האם קיימים נהלים המבטיחים כי לא יינתנו ללקוחות הביקורת ולחברות קשורות שירותים הנוגדים את הוראות אי התלות ?
		3.12.2 האם נאסר על שותפי ועובדי המשרד לקחת חלק בעריכת הדוחות הכספיים?
		3.13 האם קיימים נהלים המבטיחים כי כללי אתיקה מקצועית לא יופרו ?
		3.14 האם המשרד מגיש ללקוח הצהרת אי תלות?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		3.15 בחר שני מצבים בהם התעוררו סוגיות אי תלות במהלך השנה האחרונה וודא כי מצבים אלו נפתרו באופן נאות, לרבות התייעוד הנדרש?
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		4. שמירת סודיות (ראה הרחבה בפרק 19)
		4.1.1 האם קיימים נהלים לשמירת סודיות של מידע לגבי לקוחות המשרד?
		4.1.2 האם קיים נהל שמירת מסמכים במשרד ומחוצה לו?
		4.2 האם עובדי המשרד נדרשים לחתום במועד קבלתם לעבודה על הצהרה בדבר התחייבות לשמירת סודיות בקשר למידע לגבי לקוחות המשרד?
		4.3 קבל את תיקם האישי של שלושה עובדי ביקורת לבחירתך ובדוק האם הצהרת סודיות, כאמור, נחתמה על ידיהם ?
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		5. התקשרות עם לקוחות
		5.1 האם קיימים נהלים לגבי קבלת לקוחות חדשים והמשך התקשרות עם לקוחות ממשיכים ?
		5.2 האם קיים במשרד טופס ייעודי על פיו מתבצע תהליך קליטת לקוח פוטנציאלי (או עדכנו אם מדובר בלקוח ממשיך) ?
		5.3.1 בדוק האם הטופס, כאמור, כולל לפחות את המידע הבא : • אפיונו של הלקוח לרבות מעמדו המשפטי והענף בו הוא פועל • אופי השירותים הפוטנציאליים שינתנו ללקוח ואופי ההתקשרות (שוטפת/חד פעמית) • הערכת הסיכונים הקיימים בהתקשרות עם הלקוח הפוטנציאלי ודרוג הסיכון

נספח ב'

		בהתקשרות (כגון: סיכון ענפי, סיכונים עסקיים, יושרת בעלי השליטה, המוניטין שיש לחברה ולמנהליה, סוגיית עסק חי, תביעות תלויות כנגד הלקוח וכדומה)
		• אפשרויות המשרד להיערך לספק שירות ברמה המתאימה: • הסיבות לחילופי רואה חשבון שקדם
		• בעיות פוטנציאליות של אי תלות וניגוד עניינים (כגון: שירותי יעוץ והנהלת חשבונות)
		• שיקולי הניסיון המקצועי והמומחיות הנדרשים על מנת לבצע את ההתקשרות • האם המשרד יכול לעמוד בלוחות הזמנים לביצוע הביקורת
		• מידע ממקורות שונים (כגון דוחות כספיים, דוחות רשם החברות, בנקים ומוסדות פיננסיים, מגנא, ואתרי אינטרנט אחרים וכדומה) אודות הלקוח

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		5.3.2 האם קרו בשנה האחרונה מקרים בהם עקב הערכת סיכונים או בעיות אי תלות לא קיבל המשרד לקוח חדש או הפסיק מתן השירותים ללקוח קיים ?
		5.4 האם נקבעו שותפים האחראים על אישור ההתקשרות עם לקוחות פוטנציאליים או המשך התקשרות עם לקוח ממשיך?
		5.5 בחר 3 טפסי התקשרות עם לקוחות פוטנציאליים ובדוק האם בתהליך נערכו בדיקות בהתאם לטופס כמפורט בסעיף 5.3 לעיל
		5.6.1 האם קיים נוהל לפיו בעת הצעה למשרד לקבל מינוי נעשית פנייה לרואה החשבון הקודם בה מודיע המשרד כי קיבל הצעה מהלקוח ומבקש לציין אם יש לרואה החשבון הקודם התנגדות למינוי וזאת לפני מתן ההסכמה להצעה?
		5.6.2 דגום 3 מקרים של חילופי רואי חשבון ובחן האם הנהלים הדרושים בוצעו?
		5.7.1 האם קיים במשרד נוהל המעריך תקופתית התקשרויות נמשכות עם לקוחות על מנת לקבוע האם המשרד מעוניין ו/או מסוגל להמשיך להעניק להם שירותי ביקורת ?
		5.7.2 אם כן, האם נערך תיעוד להערכה זו?
		5.7.3 אם כן, האם הגורמים הבאים נלקחים בחשבון טרם קבלת ההחלטה : • אופי והיקף ההתקשרות • שינויים פוטנציאליים בבעלות, בהנהלה ובעמדות מפתח אחרות אצל הלקוח • מידת שיתוף הפעולה לה זכה המשרד מצד ההנהלה בעבר • עיכובים פוטנציאליים מצד ההנהלה לספק ראיות הנדרשות להשלמת עבודת הביקורת • יושרתם של בעלי השליטה, אנשי מפתח והגורמים המופקדים על ממשל תאגידי בחברה • חקירות והתדיינות משפטיות אחרות כנגד הלקוח שעשויות להטיל ספק ביושרה של הנהלת הלקוח • מצבים בהם היה לחץ על משרד רואי החשבון להתעלם מ"חשבוניות יצירתית" או בנושאי מסים וכדומה • היקף שכ"ט והיקף שעות הביקורת הנגזר ממנו ? • באם המשרד וצוות ההתקשרות עונים לדרישות האי תלות הרלוונטיות ?
		5.8.1 האם קיים תיעוד של תהליך התקשרות חוזרת עם לקוחות "מסוכנים" (כאלו שלגביהם מתקיים לפחות אחד הקריטריונים בסעיף 5.7.3 לעיל) ?
		5.8.2 אם כן, דגום מקרה כאמור ובדוק האם התיעוד נאות?

נספח ב'

		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		•

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		6. מדיניות בקשר לעובדים
		6.1. האם קיימים במשרד נהלים לקבלת עובדים חדשים ?
		6.2. אם כן, בדוק האם נהלים אלו כוללים לפחות דרישות מינימאליות לעניין המרכיבים הבאים :
		• השכלה • כישורים • הצלחה בלימודים • ראיון אישי עם שותף או עובד בכיר
		6.3. האם קיימים במשרד נהלים להערכה ולקידום עובדים בהתאם לביצועיהם ?
		6.4. האם במשרד קיימים נהלים בדבר שיבוצם של עובדים מתאימים בהתאם לכישוריהם למשימות מיוחדות (כגון ביקורת בהתאם לתקנים אמריקאיים, ביקורת מערכות מידע, משימות בענפים מיוחדים הדורשים ידע מיוחד וכדומה) ?
		6.5. האם במחלקת משאבי אנוש מוחזקים תיקים אישים של העובדים המכילים העתקי המסמכים האישיים, תרשומות לגבי הערכתם, השתלמויות מקצועיות שעברו וכן מסמכים לאימות הנתונים ?
		6.6. האם במחלקת משאבי אנוש קיימים נהלים בקשר להתמחות לצורך קבלת רשיון רואה חשבון המבטיחים כי היא תעשה בהתאם לחוק רואי חשבון לרבות נהלים לסיום ההתמחות ?
		6.7.1. האם קיים קורס הכנה לעבודה במשרד לעובדים חדשים ?
		6.7.2. האם לדעתך כולל הקורס את כל המרכיבים המקצועיים הדרושים (כגון: מתודולוגית הביקורת, הכרת הנהלים, בקרת איכות, כללי אתיקה וכד')
		6.7.3. האם הקורס מועבר על ידי מדריכים שעברו הכשרה מתאימה?
		6.7.4. האם לדעתך הזמן המוקדש לקורס מספיק להנחלת ההיכרות הבסיסית עם המשרד ונהלי העבודה המקצועית?
		6.8.1. האם קיים תהליך חניכה לעובדים חדשים במשרד ?

נספח ב'

		6.8.2 האם החניכה מועברת על ידי עובדים מיומנים ובעלי ניסיון?
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		•
		•

משימה	כן/לא/ לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
7. הפעילות המקצועית במשרד		
ענה על השאלות הבאות לאחר בחינת תכנית ההדרכה של השנה השוטפת והקודמת:		
7.1 האם מתקיימות הדרכות מקצועיות שוטפות ?		
7.2 האם ההדרכות מתמקדות בנושאים הדורשים עדכון והכרה ?		
7.3 האם מונה שותף או צוות מקצועי האחראי על קיום ההדרכות ?		
7.4 האם ההדרכות מבוצעות לשותפים ולעובדי הביקורת בכל הרמות ?		
7.5 האם קיים תיעוד לקיום ההדרכות ?		
7.6 האם ההדרכות מועברות על ידי גורמים מקצועיים מנוסים?		
7.7 האם נערך פיקוח על נוכחות בהדרכות ?		
7.8 האם עובדים ושותפים מקבלים מידע שוטף על שינויים בנוהלי העבודה במשרד ובמדיניות המשרד ?		
7.9 האם לדעתך היקף ההדרכה השנתי (הכולל: השתלמויות פנימיות, ימי עיון חיצוניים, השתלמויות במסגרת פירמה בינלאומית, לימודים אקדמיים מתקדמים) עונה על הצרכים עקב התפתחויות מקצועיות?		
7.10 האם במשרד מופצים חוזרים הכוללים מידע עדכני וחידושים הדרושים לביצוע העבודה, לרבות בעניינים כגון תקנים חדשים בביקורת ובחשבוונאות שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון, המוסד לתקינה בחשבוונאות וגופי תקינה ורגולציה אחרים בישראל ובעולם ?		
7.11 האם קיימת במשרד ספרות מקצועית מעודכנת ונגישה בביקורת, חשבוונאות ומסים?		
7.12 האם לשותפים ולעובדים יש גישה חופשית לאתרי אינטרנט בתחום המקצועי?		
7.13 האם נערכות הדרכות בנושאים מיוחדים ובתחומים ספציפיים, כגון: כללי חשבוונאות וביקורת בארה"ב, תקני ביקורת בינלאומיים ואחרים ובקשר להוראות רגולציה בענפים השונים ככל שהדבר נדרש עקב מגוון לקוחות המשרד?		

נספח ב'

		7.14 האם קיימים לרשות צוותי הביקורת במשרד גורמים מקצועיים לצורך תמיכה וייעוץ מקצועי בתחום ביקורת, חשבונאות ומסים ?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		7. הפעילות המקצועית במשרד - המשך
		7.15 האם קיים נוהל להתייעצות מקצועית במשרד ? - פנימית - חיצונית, לרבות פניה לרגולטור
		7.16 האם קיימת מחלקה מקצועית העורכת עיון בדוח המבקר?
		7.17 אם כן, האם הנוהל כולל את הנקודות הבאות: - התייעצות בנושאי ביקורת וחשבונאות - התייעצויות בקשר לענפי תעשייה ייחודיים, עניינים מקצועיים/חילוקי דעות מקצועיים וכדומה - התייעצות בנושאי מיסוי - התייעצות ותמיכה בהערכות שווי ובשערוכים ואקטואריה - התייעצויות הנחוצות בפתרון בעיות אתיות - תיעוד של התייעצויות שבוצעו
	<u>שם</u>	7.18 ערוך רשימה של "מוקדי הידע" בתחומים הבאים ובחן האם "מוקדי ידע" אלו שומרים על הידע המקצועי שלהם ותומכים בתהליך הביקורת - תקינה בחשבונאות - תקינה בביקורת - מסים וחוקי עידוד - גישת הביקורת ותכנית הביקורת של המשרד - מערכות מידע - מחלקה כלכלית
		7.19 האם קיים נוהל במשרד לפיו לכל תאגיד רשום ממונה סוקר בקרת איכות ("שותף מלווה")?
		7.20 האם קיימת במשרד מדיניות של רוטציה פנימית בין השותפים וראשי צוות הביקורת?
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•

נספח ב'

		•
		•

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		8. מדיניות בקשר לתיעוד (ניירות העבודה) - המשך
		8.1 האם נהוג שימוש בניירות עבודה, טפסים ורשימות תיוג אחידים ?
		8.2 האם ניירות העבודה קריאים וברורים ?
		8.3 האם קיימות הנחיות באשר לאופן עריכת תיק הביקורת, תיוק וסידור התיק, לרבות אזכור לראיות ביקורת מצורפות ותיעוד אחר בתיק?
		8.4 האם ניתן לזהות את תאריך התיעוד וזהות מי שערך ומי שסקר את עבודת הביקורת וכן את התאריך וההיקף של סקירה כאמור?
		8.5 האם סידור תיק ניירות עבודה בכל המשרד הינו אחיד?
		8.6 האם קיימות הנחיות לתיעוד בפורמט קשיח או ממוחשב וחתימתם ?
		8.7 האם קיים תיעוד:
		8.7.1 למעורבות שותף ההתקשרות
		8.7.2 עיון סוקר בקרת האיכות ("שותף מלווה")?
		8.8 האם קיימים נהלים בקשר לבעלות, מתן גישה, שמירה והשמדה של ניירות עבודה (לרבות טיוטות, תרשומות ראשוניות וכפל מסמכים) : • במשרד? • במשרדי הלקוח במהלך העבודה?
		8.9 האם קיימים נהלים לשמירת תיקי ניירות העבודה במקום מוגן נגד שימוש לא מורשה או נגד נזקים פיזיים ?
		8.10 האם קיימים נהלים לאבטחת המידע וניירות העבודה האגורים ברשת המחשבים והנוגעים לביקורות שהסתיימו ?
		8.11 האם קיים נוהל גיבוי תקין לתיעוד ממוחשב ?
		8.12 האם קיימים נהלים להשלמת תיק התיעוד ו"סגירת" כל הנושאים שעלו במהלך הביקורת בניירות העבודה ?

נספח ב'

		8.13 האם נקבע מועד להשלמת תיק הביקורת ל"סגירת" ניירות העבודה תוך זמן קצוב? (לא יאוחר מ-60 יום).
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		•
		•

רשימת תיוג לסוקרים במסגרת סקירת עמיתים -

סקירת תיקי תיעוד (ניירות העבודה)

משימה		בוצע	כך/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים												
סקירת תיקי תיעוד (ניירות העבודה)																
9. תכנון הסקירה																
הערה: שלב זה יבוצע לאחר שנסקר מערך הפעילות המקצועית במשרד. בשלב זה על הצוות הסוקר להכיר את המשרד הנסקר, את רשימת לקוחותיו הציבוריים, את האופן שבו פועלת מערכת בקרת האיכות של המשרד, את אנשי המפתח וכדומה.																
9.1 קבע את החברות שתיקיהן יסקרו על ידך. במסגרת השיקולים הבא בחשבון את הנקודות הבאות על סמך פילוח שיוכן על ידי המשרד:																
מספר החברות הציבוריות המבוקרות על ידי המשרד הנסקר כאשר היקף המדגם ייקבע כך: <table><thead><tr><th>מספר ציבוריות</th><th>היקף מדגם</th></tr></thead><tbody><tr><td>1-2</td><td>100%</td></tr><tr><td>3-4</td><td>שתי חברות</td></tr><tr><td>5-10</td><td>שלוש חברות</td></tr><tr><td>11-30</td><td>20% ולא פחות מארבע חברות (*)</td></tr><tr><td>> 31</td><td>שמונה חברות לפחות (*)</td></tr></tbody></table> (*) כאשר המדגם הינו מעל 4 חברות יש לשאוף כי לא ידגמו שני לקוחות המטופלים על ידי אותו שותף					מספר ציבוריות	היקף מדגם	1-2	100%	3-4	שתי חברות	5-10	שלוש חברות	11-30	20% ולא פחות מארבע חברות (*)	> 31	שמונה חברות לפחות (*)
מספר ציבוריות	היקף מדגם															
1-2	100%															
3-4	שתי חברות															
5-10	שלוש חברות															
11-30	20% ולא פחות מארבע חברות (*)															
> 31	שמונה חברות לפחות (*)															
דגימה של לקוחות מענפים שונים דגימה של לקוחות מכל הגדלים לקוחות ברמת סיכון גבוהה החלק היחסי מהמאזן המאוחד המבוקר על ידי משרדי רו"ח אחרים הוא גבוה היקפי הפעילות של החברות, לרבות חברות מאוחדות (בארץ ובחו"ל) הוראות רגולציה החברות המבוקרות בשיתוף עם משרד רו"ח אחר (עבודה בג'וינט)																
בחירת החברות תהיה בהתייעצות עם המנהל המקצועי																
9.2 לאחר שנקבעו החברות שתיקי ניירות העבודה שלהם ייסקרו, בצע את הפעולות הבאות לגבי כל אחת מהחברות שנבחרו:																
קרא את הדוחות הכספיים של החברה (לרבות הביאורים) ואת חוות הדעת שניתנו עליהם וכן את הדוחות התקופתיים תיאור עסקי התאגיד ודוחות הדירקטוריון- שנתי ורבעוניים לשנה אותה הנך סוקר.																

נספח ג'

			• סקור תיעוד כללי :
			1. תכתובות בנושאים מקצועיים
			2. ניירות קבע
			3. מכתב התקשרות
			4. מסמכים בקשר להערכת הלקוח, לרבות הערכת סיכונים
			5. מזכר סיום הביקורת (בתיקים שהדבר נדרש לפי ת"ב 101, סעיף א'11)

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	בוצע	משימה
			9.3 קבע פגישה עם השותף האחראי על התיק ועם מנהל הביקורת. בפגישה זו, קבל מידע אודות הלקוח, בדגש על : • מידע בסיסי אודות עסקי הלקוח, הענף בו הוא פועל וכדומה. • נושאים בהם התמקד צוות הביקורת במהלך עבודת הביקורת, השיקולים שהנחו אותו להתמקד בנושאים אלו והפעולות שננקטו על ידי הצוות באותם נושאים. • דיווח לגבי סוגיות מקצועיות עיקריות שעלו במהלך הביקורת האחרונה הן בהיבט של סוגיות חשבונאיות והן בהיבט של קושי ביישום נהלי ביקורת.
			9.4 קבע, בהתחשב בתוצאות הבירורים לעיל, האם ישנם נושאים שהם קריטיים בביקורת החברה המבוקרת.
			9.5 האם התקבלה הסכמת התאגיד המבוקר לסקירת עמיתים ?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		שים לב : יש למלא את הוראות אלו לגבי כל תיק ניירות עבודה שנסקר
		שם המשרד הנסקר: _____
		שם הסוקר (סוקרים) : _____
		שם הלקוח : _____
		ביקורת הדוחות הכספיים לשנת _____ רבעונים _____
		שם השותף האחראי על הביקורת _____
		שם השותף הסוקר בקרת איכות (שותף מלווה) _____
		שם מנהל הביקורת _____
		הענף בו פועל הלקוח _____
		רשימה / בורסה בה נסחרת ודירוגה (אם מדורגת) החברה _____
		אם מדובר במשרד שאינו מבקר חברות ציבוריות פירוט הסיבה לבחירת התיק הספציפי _____
		10. אי תלות ונושאי אתיקה אחרים הקשורים להתקשרות
		10.1 האם שם הלקוח וחברות קשורות שלו נכללות ברשימת אי התלות של המשרד ?
		10.2 האם השירותים הניתנים ללקוח הינם שירותי ביקורת וסקירה בלבד ?
		10.3 האם מתקבלת הצהרת אי תלות משותפי ועובדי המשרד העונים על ההגדרות בתקנות רואי חשבון ?
		10.4 אם לא, האם השירותים האחרים אינם פוגעים באי תלותו של המשרד ?
		10.5 האם נאסר על צוות הביקורת לעסוק בעריכת הדוחות הכספיים ?

		10.6 האם חובות הלקוח למשרד הינם חובות שוטפים ואין חובות בפיגור ?
		10.7. אם לא, האם ננקטו פעולות להבטיח כי קיום החובות לא יפגע באי תלותו של המשרד ?
		10.8 האם שכר הטרחה המתקבל מהלקוח אינו עולה על 25% מכל הכנסות המשרד ?
		10.9 האם היקף שעות הביקורת תואם את מורכבות עסקי הלקוח, טיב הבקרה הפנימית שלו והערכת הסיכונים בו ?
		10.10 האם קיימים נהלים בקשר לקבלת הלקוח או להמשך ההתקשרות עם הלקוח?

משימה	כן/לא/ לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
10.11 האם מכתבי ההתקשרות עם הלקוח נחתמו לפני מועד תחילת הביקורת או הסקירה הרבעונית ?		
10.12 האם ההסתמכות על מבקרים של חברות שאוחדו כללה בדיקה של ציות להוראות אי התלות החלות על רואה החשבון המבקר העיקרי (בעיקר מבקרים במדינות זרות)?		
נקודות נוספות לדיון או לשאלה :		
		•
		•
		•
		•
		•
11. תכנון הביקורת		
11.1 האם תועד בניירות העבודה התכנון הכולל של הביקורת המתאר את האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת הדרושים ?		
11.2 האם במהלך תכנון הביקורת התייחס הצוות באופן נאות לנושאים הבאים:		
11.2.1 הכרת הפעילות של המבוקר		
11.2.2 הבנת המערכות החשבונאיות של המבוקר		

נספח ג'

		11.2.3 הסיכון המובנה ברמת הדוחות הכספיים וברמת יתרות חשבון וסוגי עסקאות מהותיים.
		11.2.4 עניינים, לרבות שינויים, המשפיעים על הענף בו פועלת החברה, כגון: נהלי דיווח כספי, הסביבה העיסקית, חוקים ותקנות, הוראות פיקוח ורגולציה, התפתחויות טכנולוגיות וכד'
		11.2.5 ליקויים בביקורות שבוצעו בעבר ומעקב אחר תיקונים.
		11.2.6 הבנה לגבי הסוג וההיקף של הראיות הזמינות ושיקול דעת מקדמי בנוגע לאפקטיביות של הבקרה הפנימית על דיווח כספי.
		11.2.7 הכרת סביבת הבקרה ונהלי הבקרה הפנימית ושינויים בהם (סקר הבקרה הפנימית), לרבות זיהוי התהליכים המוגדרים מהותיים מאד.
		11.2.8 סיכוני הבקרה שנקבעו לאחר השלמת שלב בדיקת התכנון והאפקטיביות התפעולית של הבקרות.
		11.2.9 הערכה כללית של סיכון הביקורת בהתבסס על הערכת הסיכון המובנה וסיכון הבקרה.

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/לא רלוונטי	משימה
		11.2.10 מידע גלוי על התאגיד המבוקר, הרלוונטי להערכת הסבירות להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים והשפעתו על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי.
		11.2.11 סיכונים שזוהו בתהליך קבלת לקוח חדש או התקשרות נמשכת עם לקוח קיים.
		11.2.12 מורכבות הפעילות של התאגיד המבוקר.
		11.2.13 נושאים אחרים המחייבים תשומת לב מיוחדת.
		11.3 האם בתכנון הביקורת נכללו נהלים אנליטיים ?
		11.4 האם צוות הביקורת התחשב באופן נאות בסיכונים להונאות בתכנון ובביצוע ביקורת של הבקרות הפנימיות על הדיווח הכספי?
		12. ביקורת של אפקטיביות הבקרה הפנימית

		12.1 האם צוות הביקורת קיבל מצג ברור מההנהלה ובו פירוט התהליכים שנקבעו כמהותיים מאוד לצורך הערכת הדירקטוריון וההנהלה למועד תאריך הדוח על המצב הכספי והקריטריונים ששימשו בבחירת תהליכים כאמור ?
		12.1.1 האם צוות הביקורת בחן כי קביעת תהליכים מהותיים מאוד נעשתה על ידי המבוקר באופן נאות בהתאם לקריטריונים שקבע המבוקר ?
		12.1.2 האם צוות הביקורת בחן כי הקריטריונים שיישם המבוקר לצורך קביעת תהליכים מהותיים מאוד אינם בלתי סבירים בעליל ?
		12.2 האם צוות הביקורת בדק באופן נאות את התכנון ואת האפקטיביות התפעולית של הבקורות ברמת הארגון, לרבות הבקורות המתייחסות לסביבת הבקרה, תהליך הערכת סיכונים, תקשורת, מידע ופיקוח ?
		12.3 האם צוות הביקורת העריך ותיעד באופן נאות הליקויים שנתגלו בבקורות ברמת הארגון ואת השפעתם על אופי, עיתוי והיקף הביקורת (ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית וביקורת דוחות כספיים) ?
		12.4 האם צוות הביקורת זיהה באופן נאות את החשבונות המהותיים גילויים וכן את המצגים הרלוונטיים ?
		12.5 האם צוות הביקורת העריך את הבקורות שהופעלו על ידי המבוקר אשר אמורות לתת מענה מספיק לסיכונים כתוצאה מהונאה ואת הבקורות אשר נועדו לספק מענה לעקיפת הבקורות על ידי ההנהלה?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		12.6 בחר שני תהליכים מהותיים מאוד שלגביהם נערכה בדיקת אפקטיביות הבקורות הפנימיות (כחלק מיישום תקן ביקורת 104) ואת הסעיפים בדוחות הכספיים המתייחסים לתהליכים האלו בחן ופרט את נהלי הביקורת שנערכו לגביהם (הן לגבי ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית והן לגבי ביקורת דוחות כספיים). תהליך 1 _____ הסעיפים בדוחות הכספיים המתייחסים לתהליך 1 תהליך 2 _____ הסעיפים בדוחות הכספיים המתייחסים לתהליך 2
		יש לענות על השאלות הבאות בהתייחס לכל אחד מתהליכים מהותיים מאוד וסעיפים בדוחות הכספיים הנובעים מהם
		12.7 האם צוות הביקורת זיהה בכל תהליך מהותי מאוד, באמצעות ביצוע נתיב הביקורת (walkthrough), את המקורות הפוטנציאליים לטעויות בדוחות הכספיים תוך ביצוע הנהלים הבאים: • הבנת רצף הפעולות בתהליך; • ווידוא כי זוהו מוקדים בהם עלולה להתרחש טעות מהותית, לרבות כתוצאה מהונאה; • זיהוי בקורות אשר נועדו לספק מענה לטעויות פוטנציאליות; וכן • זיהוי בקורות בקשר לשימוש לא נאות בנכסי החברה אשר עשוי לגרום לטעות מהותית בדוחות הכספיים.
		12.8 האם הצוות בחר את הבקורות החשובות לצורך הסקת מסקנה בנוגע להיותן מספקות למתן מענה לסיכון המוערך להצגת הצגה מוטעית? האם הבקורות שנבחרו מתייחסות לכל המצגים הרלוונטיים ולמוקדים בהם עלולה להתרחש טעות מהותית?
		12.9 האם הצוות העריך באופן נאות את תכנון הבקורות (design effectiveness)?
		12.10 האם הצוות העריך באופן נאות הסיכון הכרוך בבקורות שנבחרו?
		12.11 האם הצוות קבע באופן נאות את אופי, עיתוי והיקף (גודל המדגם) לבדיקת הבקורות?
		12.12 האם הצוות העריך באופן נאות את האפקטיביות התפעולית (effectiveness operating) של הבקורות שנבחרו לבדיקה, תוך קביעה: • האם הבקורות פועלות באפקטיביות בהתאם לתכנון. • האם הגורמים המבצעים את הבקורות הינם בעלי הסמכות והכשירות הנדרשים

נספח ג'

		על מנת לבצעה באפקטיביות.
		12.13 לגבי הבקורות שהראיות בדבר האפקטיביות התפעולית שלהן הושגו במהלך השנה, האם צוות הביקורת ביצע ותיעד נהלים משלימים (roll-forward procedures) על מנת לקבוע כי הבקורות היו אפקטיביות גם לתאריך המאזן ?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		12.14 האם הצוות העריך באופן נאות את הליקויים שנתגלו בתהליכים מהותיים מאוד ואת השפעתם על אופי, עיתוי והיקף הבדיקות המבססות ?
		12.15 האם הצוות העריך באופן נאות את התכנון ואת האפקטיביות התפעולית של הבקורות המתייחסות לתהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי, לרבות את הבקורות המתייחסות ל- • איסוף הנתונים למאזני הבוחן וביצוע בדיקות מבססות לנאותות הנתונים שהתקבלו; • קביעה ויישום של המדיניות החשבונאית בידי התאגיד; • ביצוע התאמות לצורך עריכת הדוחות הכספיים, לרבות התאמות לצורך איחוד הדוחות הכספיים; • הכנה ועריכה של הדוחות הכספיים לרבות הגילויים הרלוונטיים; • דיון ואישור הדוחות הכספיים במוסדות הרלוונטיים ?
		12.16 האם נערכה בדיקה נאותה של בקורות כלליות על מערכות המידע עליהן מתבסס הלקוח, לרבות הסיכונים הטמונים בהן ?
		12.17 האם צוות הביקורת העריך ותיעד באופן נאות את הליקויים שנתגלו בבקורות אלו ואת השפעתם על ביצוע הביקורת (ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית וביקורת דוחות כספיים) ?
		13. ביצוע הביקורת
		13.1 האם הממצאים שעלו במסגרת בדיקת הבקורות המתוכננות כדלעיל, הובאו בחשבון בקביעת אופי, עיתוי והיקף הנהלים המבססים ?
		13.2 האם הביקורת בוצעה בהסתמך על תכנית ביקורת אשר עודכנה לפני תחילת הביקורת והותאמה למאפיינים של הלקוח ?
		13.3 האם תוכניות ונוהלי הביקורת הותאמו בהתאם לממצאים שעלו במהלך הביקורת ?
		13.4 האם היקף המדגמים שבוצעו הוא בהתאם לתקן ביקורת 85 בדבר דגימה בביקורת ?
		13.5 האם נערכה ביקורת מערכות מידע ממוחשבות בהתאם לתקני ביקורת, לרבות תקנים 94 (לשכות שירות) ו-95 (סחר אלקטרוני) ? (שלב עם פרק 18 בנספח ד')
		13.6 האם יושמו נהלים אנליטיים המהווים בדיקות מבססות ?
		13.7 האם בוצעו נהלי ביקורת באשר ליתירות פתיחה ?
		13.8 האם בוצעו נהלי ביקורת באשר לדוחות כספיים השוואתיים ?

		13.9 האם בוצעו נהלי ביקורת נאותים בקשר לזיהוי צדדים קשורים והעסקאות עמם?

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
13.10 האם נתקבלו אישורים ישירים מצדדים שלישיים (לרבות מבנקים) בקשר ליתרות ועסקאות מהותיות ?		
13.11 האם בוצעו נהלי ביקורת בקשר לאירועים שהתרחשו לאחר תאריך המאזן ?		
13.12 ביצוע נהלי ביקורת דוחות מאוחדים, כדלקמן:		
13.12.1 האם בוצעו נהלי ביקורת בקשר להסתמכות על רואי חשבון אחרים, לרבות קבלת שאלונים ומכתבי נוחות מהם ?		
13.12.2 האם, כאשר שיעור ניכר מהנכסים או מההכנסות בוקרו ע"י רואי חשבון אחרים, ננקטו נהלים נוספים בהתאם להבהרה 1 לתקן ביקורת 9?		
13.12.3 האם נבדקה שמירה על כללי האתיקה המקצועית, על ידי רואי חשבון אחרים, במיוחד במדינות מחוץ לישראל, שם נהוגים כללי אתיקה שונים מאלה שבישראל?		
13.12.4 האם, כאשר שיעור ניכר מהנכסים או מההכנסות בוקרו ע"י רואי חשבון אחרים, נסקרו תיקי התיעוד של רואי חשבון אחרים עליהם הסתמכו והסקירה תועדה ?		
13.12.5 האם נערכו נהלי ביקורת נאותות בקשר לבדיקת רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי רלוונטיים ביחידות עסקיות מהותיות של המבוקר, לרבות הנהלים המתייחסים להסתמכות או שימוש בעבודתם של רואי חשבון אחרים ?		
13.13 האם התקבלה הצהרת מנהלים אשר מתייחסת גם לביקורת דוחות כספיים וגם לביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ?		
13.14 בחן האם נוהלי הביקורת שננקטו על ידי צוות הביקורת התייחסו לסוגיות המהותיות הבאות, ככל שהן רלוונטיות להתקשרות הספציפית, כגון :		

נספח ג'

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		• הכרה בהכנסה
		• הטבות עובדים
		• הפרשות שונות (חובות מסופקים, תביעות וכו'), ירידת ערך נכסים, אורך חיים צפוי של הנכסים ואומדני מ אחרים
		• מכשירים נגזרים
		• מיזוגים ורכישות
		• ניירות ערך המירים לרבות אופציות לעובדים
		• נכסים בלתי מוחשיים
		• הצגה מחדש (RESTATEMENT) של הדוחות הכספיים
		• סוגיות חשבונאיות מהותיות אחרות :
		1.
		2.
		3.
		4.
		5.

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		13.15 האם הצוות זיהה באופן נאות הליקויים שנתגלו בתהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי?
		13.15.1 האם בוצעו נהלי ביקורת בקשר להתחייבויות תלויות, לרבות תביעות, ערבויות וכו'?
		13.15.2 האם התקבל מכתב מעורכי הדין/יועצים משפטיים של החברה בקשר להתחייבויות תלויות, לרבות תביעות ותובענות ? האם המכתב התקבל במישרין?
		13.15.3 האם בוצעו נהלי ביקורת נאותים בנושא מסים על הכנסה ומסים נדחים ?
		13.15.4 האם קיים נוהל של עיון מחלקת המסים בתיעוד המתיחס לסעיפי המסים ?
		13.15.5 האם נבחנה יכולת המבוקר להמשיך לפעול כעסק חי בעתיד הנראה לעין ?
		13.16 האם צוות הביקורת ביצע נהלי ביקורת נדרשים בקשר לעבודתם של המומחים מטעם המבוקר, בהתאם לת"ב 96, כגון:
		13.16.1 שמאי מקרקעין בהתאם לתקנים שנקבעו על ידי הוועדה לתקינה שמאית?
		13.16.2 מעריכי שווי, בהתאם לכללי הערכה מקובלים ?
		13.16.3 אקטוארים בהתאם לעקרונות אקטואריה מקובלים ואובייקטיביים?
		13.16.4 האם נבדקה המיומנות, האובייקטיביות והמוניטין המקצועי של הגורמים שבעבודתם השתמשו?
		13.16.5 האם צוות הביקורת השתמש באופן נאות בעבודתם של אחרים (הביקורת הפנימית או יועצים חיצוניים שנשכרו על ידי ההנהלה) לצורך ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, וזאת בהתבסס על:
		• איכות ואפקטיביות של עבודתם, • הערכת הסיכון הכרוך בבקורות לגביהן בוצעה עבודה של אחרים, • כשירות של אחרים ומידת האובייקטיביות שלהם.
		13.17 האם ננקטו על ידי צוות הביקורת נהלי ביקורת באשר ליישומם של תקנים חשבונאיים מיוחדים והוראות אחרות החלים על המבוקר (אם קיימים), כגון תקנים חשבונאיים בקשר לקבלנים, הכנסות ממכירת תוכנה, הטבות לפי חוק עידוד השקעות הון. הוראות המדען הראשי וכו'.

נספח ג'

		13.17.1 האם בוצעו נהלים לבדיקת עמידת המבוקר בדרישות דיווח רלוונטיות, שנדרשו על ידי רגולציה כגון: תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע 2010 ?
		13.17.2 האם נעזר צוות הביקורת ברשימת תיוג כדי להבטיח שנושא הנדרש בתקנות ניירות ערך אכן טופל?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		13.18 האם בוצעו נהלים בקשר ל"מידע אחר" לצורך זיהוי אי התאמה מהותית לדוחות הכספיים והצגה מוטעית מהותית של עובדה במסגרת המידע האחר?
		13.18.1 האם התגלו לאחר החתימה על דוח רואה החשבון המבקר מקרים שנודעו למבקרים אשר היו משפיעים על חוות הדעת לו היו ידועים במועד החתימה? אם כן, פרט את הטיפול במקרים אלה.
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		14. בביקורת משותפת המבוצעת עם משרד אחר עמוד על כי שני המשרדים מעודכנים ובקיאים בכל הנושאים שחלו בהם שינויים בשנים האחרונות, כגון: תקני חשבונאות בינלאומיים (IFRS) וביקורת אפקטיביות הבקרה הפנימית (תקני ביקורת 103 או 104, לפי המקרה). האם קיים תיעוד המעיד על תיאום בין המשרדים המשותפים, לגבי: • תכנון העבודה ואופן חלוקתה בין המשרדים • קביעת לוחות זמנים לשלבי ביקורת או הסקירות הרבעוניות • מכתב התקשרות משותף • מתודולוגית ביקורת מתואמת (דוגמת רף מהותיות, בסיס מדגם וכו') • נהלי התייעצות משותפת בנושאים בעייתיים העולים בביקורת • ודא שקיימת הסכמה לגבי ייצוג הלקוח כלפי הרשויות (רשות ניירות ערך ונושאי מס שונים) • סקירת בקרת איכות על עבודת המשרד האחר • שמירת תיעוד מלא של תיק הביקורת (לרבות תיעוד של המשרד האחר).
		15. ביצוע סקירה של דוחות כספיים ביניים (סקירה זו תיערך ל-50% מהחברות שעלו במדגם)
		15.1 בהן האם בעת סקירת הדוחות הכספיים לתקופות ביניים :
		15.1.1 נעשה שימוש נאות בנהלים אנליטיים ?
		15.1.2 נערכו בדיקות באשר ליכולת התאגיד להמשיך לפעול כ"עסק חי" בעתיד הנראה לעין ?
		15.1.3 נערכו נהלי הסקירה :
		1. בירורים בקשר למערכת החשבונות לשם הבנת האופן שבו נרשמו עסקאות בדוחות הביניים ?

נספח ג'

		2. קריאת פרוטוקולים של אסיפות בעלי מניות ושל ישיבות הדירקטוריון וועדותיו ?
		3. קריאת דוחות ביקורת של המבקר הפנימי ?
		4. קריאת דיווחים לרשויות ?
		5. קבלת דוחות של מבקרי חשבונות אחרים, המעורבים בסקירת דוחות ביניים של חברות קשורות ?
		6. קבלת הצהרה בכתב מההנהלה שתבהיר כל עניין אשר בהתאם לנסיבות נחוצה בגינו הצהרה בכתב ?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/לא רלוונטי	משימה
		15.1.4 האם הובאו בחשבון ביישום נהלי הסקירה הבעיות שהתגלו בביקורות קודמות ובסקירות קודמות ?
		15.1.5 נערכו בירורים בקשר למערכת הבקרה הפנימית בכדי לזהות ולשקול השפעה על סקירת הדוחות הרבעוניים?
		15.1.6 נבדקה עמידת המבוקר בדרישות דיווח רלוונטיות, כגון תקנות ניירות
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•
		•
		•
		•
		16. מסקנות והערכה כללית של הביקורת
		16.1 האם יושמו נהלים אנליטיים בשלבי סיום הביקורת ?
		16.2 האם המשרד מקיים את נוהלי בקרת האיכות שנקבעו על ידו ?
		16.3 האם נערך תיעוד המסכם את ממצאי הביקורת והמתעד באופן נאות את ממצאיה לרבות השלכות על דוח המבקרים (בכפוף לאמור בת"ב 101, סעיף א11)?
		16.4 האם נערכה הערכה נאותה של הליקויים שהתגלו ברכיבי בקרה מבוקרים על מנת לקבוע האם הליקויים, בין אם בנפרד או בין אם ביחד עם ליקויים אחרים (מכלול), מהווים חולשה מהותית, ליקוי משמעותי או ליקוי אחר ברכיבי הבקרה המבוקרים, נכון לתאריך הערכת ההנהלה ?
		16.4.1 האם צוות הביקורת התחשב באופן נאות בהשפעת הפרשי הביקורת שנתגלו על ידו (בין אם הם תוקנו ובין אם לאו) על הערכת רכיבי בקרה מבוקרים ?

נספח ג'

		16.4.2 האם הצוות העריך באופן נאות את הפרשי הביקורת שנתגלו ולא תוקנו על ידי ההנהלה בדוחות הכספיים תוך התייחסות להנחיית רשות ניירות ערך בנושא מהותיות?
		16.5 האם ניירות העבודה מצביעים על מעורבות מספקת של השותף האחראי על התיק ושל מנהל הביקורת?
		16.6 האם תיעוד הביקורת קובץ בתיק ביקורת והושלם תוך פרק זמן סביר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר?
		16.7 בין היתר, האם צוות הביקורת דיווח בכתב, לפני החתימה על חוות הדעת, על כל החולשות המהותיות והליקויים המשמעותיים אשר זוהו לגורמים במבוקר כמפורט בתקן ביקורת 103?

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		16.8 האם הערות רואה החשבון המבקר שנמסרו ללקוח, בהתאם להנחיות התקשורת עם גופים הממונים על הממשל התאגידי בגוף המבוקר, בשנה הקודמת נלקחו בחשבון בעת תכנון הביקורת לתקופה השוטפת?
		16.9 האם נוסח דוח רואי החשבון המבקר בקשר לרכיבי הבקרה הפנימית הינו נאות, בהתאם לתקן ביקורת 104.
		16.10 האם הייתה מעורבות מספקת של השותף האחראי על התיק ומנהלי הביקורת?
		16.11 האם הייתה מעורבת מספקת של השותף המלווה, לרבות תיעוד עבודתו?
		16.12 האם ניירות העבודה כוללים את :
		• תיעוד של תכנון הביקורת, לרבות הכרת הפעילות, הבנת מערכות החשבונאות והבקרה הפנימית, הערכת סיכונים, האופי, העיתוי וההיקף של נהלים וכן תיאום, הכוונה, פיקוח וסקירה • תוכניות הביקורת ונוהלי הביקורת שבוצעו • שמות אנשי צוות הביקורת שביצעו את הנהלים • תיאור והיקף הדגימה שבוצעה • ראיות ביקורת שנאספו במהלך הביקורת ותיעודן • פירוטים לסעיפים נבחרים של הדוח הכספי והסברים לחריגים • הרכב של סעיפים בדוח הכספי, לפי הצורך • הבחנה בין תיעוד שהוכן על ידי הלקוח ותיעוד של צוות הביקורת
		16.13 האם באופן כללי איכות התיעוד בתיקי ניירות העבודה נאותה?
		16.13.1 אם במהלך הביקורת ביצע הצוות התייעצות מקצועית, האם היא תועדה באופן נאות בניירות העבודה?
		16.13.2 תיעוד דיונים שקוימו בצוות הביקורת בהקשר לממצאי הביקורת ובעיות ביקורת שעלו במהלך העבודה ומסקנות צוות הביקורת, בשיתוף המחלקה המקצועית והנהלת המשרד
		16.14 האם התקבלו ראיות ביקורת מספקות בקשר לנתונים הנכללים בדוחות הכספיים?
		16.15 האם איכות עבודת הביקורת באופן כללי נאותה?
		16.16 האם לאור ממצאי הסקירה היה לדעתך מקום להגדיל את המדגם?
		נקודות נוספות לדיון או לשאלה :
		•

נספח ג'

		•
		•

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		17. התייחסות המשרד להערות וממצאי צוות הביקורת
		17.1.1 האם התקבלה התייחסות המשרד להערות צוות הביקורת?
		17.1.2 האם התחשבת בתגובות המשרד והאם ניתן להן גילוי בדוח הסקירה?
		17.1.3 פרט את תגובותיך להתייחסות כאמור.
		נקודות נוספות לדיון ולשאלה :
		•
		•
		•

שאלון לבחינת היקף ונאותות של מעורבות פונקצית

ביקורת מערכות מידע

התאם את תשובותיך לגודל המשרד והיקף מערכות המחשוב במשרד והתייחס רק לשאלות רלוונטיות

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
18. שאלון לבחינת היקף ונאותות של מעורבות פונקצית ביקורת מערכות מידע בתיק ביקורת הנסקר		
18.1 האם במשרד קיימת יחידה המתמחה בביקורת מערכות מידע?		
18.2 האם מבקרי מערכות מידע בעלי השכלה רלוונטית? לדוגמה: תואר במערכות מידע, הסמכה בינלאומית של מבקר מערכות מידע CISA? הסמכות נוספות?		
18.3 האם נערכות הדרכות בנושא ביקורת מערכות מידע גם לצוות מערכות מידע וגם לצוותי הביקורת?		
18.4 האם קיים שימוש בכלי ביקורת ממוחשבים כמו IDEA, ACL, SAS, SQL, ACCESS?		
18.5 האם קיים שימוש בטכניקות ביקורת כמו TEST DATA, סימולציה במקביל, שימוש בדוחות בקרה במערכות?		
18.6 האם קיימים נהלים, תוכניות ביקורת ורשימות תיג המנחים את אופן ביצוע ביקורת מערכות מידע?		
18.7 האם בנהלי הביקורת במשרד קיימת התייחסות להנחיות רלוונטיות לביקורת מערכות מידע בתקן ביקורת 93 – הבנת גוף מבוקר, ת"ב 94 – לשכת שירות, ת"ב 95 – סחר אלקטרוני, וכן מודלים ותקני ביקורת להערכת ובחינת בקרה פנימית כמו: COBIT, COSO, תקני ISACA איגוד לביקורת ואבטחת מערכות מידע?		
18.8 במקרה של שימוש במבקר מערכות מידע במיקור חוץ, האם נבחנים כישוריו, השכלתו וניסיונו, אי תלותו של המבקר בגוף המבוקר, בדומה לקריטריונים שנקבעו בת"ב 96 – שימוש בעבודת מומחה?		
18.9 האם בביצוע סקר סיכונים על בקרה פנימית בגוף המבוקר נכללים ונבחנים גם סיכוני מערכות מידע?		
18.10 האם לצורך הבנת סיכוני מערכות מידע בגוף מבוקר והשלכותיהם על שיטות הביקורת ומסקנות הביקורת, בוחנים דוחות ביקורת מבקר פנים בנושאי מערכות מידע, סקרי אבטחת מידע, דוחות ביקורת וסקרים		

נספח ד'

הערות והפניות לניירות מפורטים	כן/לא/ לא רלוונטי	משימה
		רלוונטיים נוספים שבוצעו בגוף מבוקר?

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
18.11 האם נקבעו קריטריונים כלל משרדיים לגבי החלטה האם לערב פונקציה של ביקורת מערכות מידע? כמו:		
• סוג ואופי חברה • מורכבות וקריטיות מערכות מידע • רישומים וחשובים חשבונאיים מהותיים המבוצעים במערכות מידע • גישת הביקורת כוללת בחינת בקורות ולא רק בדיקות מבססות • חברה מקבלת שירותי מערכות מידע מלשכת שירות חיצונית • פעילות החברה כוללת סחר אלקטרוני • בשנת הביקורת בוצעו שינויים מהותיים במערכות מידע כמו החלפת מערכת.		
18.12 האם בשלב תכנון הביקורת מעורבת פונקציה של מבקר מערכות מידע על מנת לקבוע את היקף ואופן מעורבות של ביקורת מערכות מידע והאם קיים לכך תיעוד?		
18.13 במקרים בהם אין לכאורה צורך בפונקציה של מבקר מערכות מידע, האם החלטה מתועדת ומנומקת תוך אישורה על ידי השותף המטפל ומבקר מערכות מידע?		
18.14 האם ביקורת מערכות מידע כוללת ביצוע שלבים הבאים לדוגמה, (כולם או חלקם, בהתאם לצורך):		
• סקר בקורות כלליות במערכות מידע IT General Controls? • בחינת תכנון ואפקטיביות בקורות אפליקטיביות בתהליכים מסוימים? • ביצוע ניתוחי נתונים ממוחשבים באמצעות כלי ביקורת ממוחשבים לבחינת שלמות, דיוק וקיום יתרות ותנועות בסעיפים חשבונאיים מסוימים? • ביצוע ניתוח ממוחשב של פקודות יומן במערכת פיננסית לאיתור פקודות חריגות ולא תקינות? • שליפת אוכלוסיות ומדגמים בכלים ממוחשבים לצורך ביצוע בדיקות מבססות על ידי צוות הביקורת?		

משימה	כן/לא/ לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
• ביקורת מערכות מידע בנושא החלפת מערכת לרבות בחינת תקינות הסבת נתונים?		
18.15 האם לכל סוג ביקורת מערכות מידע נערך נייר עבודה ייעודי המפרט את תכנון, שיטות הביקורת, תיעוד תוצאות הביקורת, ממצאים והשלכות הממצאים על סיכוני הביקורת ונהלים משלימים שנדרש לבצע?		
18.16 האם תוצאות ביקורת מערכות מידע מדווחות לצוות הביקורת זמן סביר כדי לבצע נהלי ביקורת משלימים או מפצים?		
18.17 האם נערך דיון על ידי צוות הביקורת לגבי ממצאי ביקורת מערכות מידע והשלכות הממצאים על תכנון, נהלי הביקורת ומסקנות הביקורת?		
18.18 במקרה של ממצאי ביקורת מערכות מידע המשליכים על אמינות, שלמות ודיוק נתונים המדווחים במערכות החברה, האם מרחיבים נהלי ביקורת מבססים?		
18.19 במקרים בהם תוצאות ביקורת מערכות מידע חיוביות, האם בעקבות כך מצמצמים נהלי ביקורת מבססים על מנת לייעל את הביקורת ולהפנות משאבי ביקורת לנושאים אחרים?		
18.20 האם ממצאי ביקורת מערכות מידע מדווחות במסגרת מכתב ביקורת מסכם לליקוח (Management Letter) או בדוח נפרד?		
18.21 האם במסגרת תכנון הביקורת, בוחנים את ממצאי ביקורת מערכות מידע משנים קודמות ומבצעים מעקב תיקון ליקויים משנים קודמות?		

נספח ד'

ניירות עבודה ותיעוד שמומלץ לקבל מצוות ביקורת בתיק הנסקר לצורך בחינת יישום היבטי ביקורת מערכות מידע בפועל בתיק הביקורת הנסקר.

- נהלים, תוכניות ביקורת, רשימות תיוג המנחים את אופן ביצוע ביקורת מערכות מידע (לרבות של רשת בינלאומית). לעיין בנהלים ולוודא התייחסות בהם לנושאים לגביהם בוצע תשאול.
- תיעוד לביצוע הדרכות כמו מצגות, רשימות משתתפים וחומר אחר.
- עיין בסקר בקרה פנימית אחרון שבוצע בגוף מבוקר ובחן אם קיימת התייחסות לסיכוני מערכות מידע. יש לוודא שנשקלו בתוכנית הביקורת.
- עיין בדוחות מבקר פנים ודוחות ביקורת וסקרים אחרים בנושאי מערכות מידע בתיק הנסקר. וודא שנושאים חריגים קבלו התייחסות בתוכנית הביקורת.
- עיין בממצאי ביקורת מערכות מידע משנת ביקורת קודמת במידה וקיימים. בחן אם קיים תיעוד למעקב אחרי תיקון ליקויים.
- עיין בתיעוד לתכנון הביקורת לרבות פרק רלוונטי של ביקורת מערכות מידע בתיק ביקורת הנסקר. בחן את פרק התכנון ביקורת מערכות מידע. וודא שתוכנית הינה סבירה בהתייחס לאופי החברה, ממצאי ביקורת שנים קודמות, סקר סיכונים ועוד.
- קבל ניירות עבודה המתעדים את ביצוע ביקורת מערכות מידע כגון: שאלונים, קבצי נתונים ותוכניות של *IDEA*, *ACCESS*, *ACL*, לוגים של תוצאות בדיקות, תרשימי זרימה, צילומי מסך, דוחות חריגים בקבצים, תזכירים, דוא"ל וכדומה.
- בחן מדגמית ולוודא שאכן מתוך התיעוד עולה תמונה מדויקת של סיכונים וממצאים ואם לא קיימים ממצאים שלא דווחו לצוות הביקורת.
- ניירות עבודה המתעדים את תוצאות ביקורת מערכות מידע, ממצאים והשלכות על נהלי הביקורת ומסקנות הביקורת.
- יש לבחון אם אכן בעקבות תוצאות ביקורת מערכות מידע בוצעו או שונו נהלים בהתאם להחלטה שהתקבלה.
- קיים דיון עם צוות ביקורת בנושא ממצאי ביקורת מערכות מידע, תיעוד שינויים בנהלי הביקורת ומסקנות הביקורת.
- ראה מכתב ביקורת מסכם לגוף מבוקר במידה וקיים. עיין בתוכן המכתב ולוודא שתוכנית הביקורת שיקללה את הממצאים ונתנה מענה נאות לסיכונים שזוהו.

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
<u>מעורבות מבקר מערכות מידע בצוות הסקירה</u>		
19. שאלון לבחינת רמת אבטחת מידע במשרד הנסקר לצורך שמירה על סודיות נתוני גופים מבוקרים.		
19.1 האם קיימים מדיניות או/ו נהלי אבטחת מידע (לרבות ברשת בינלאומית) בנושאי אבטחת מידע לרבות אבטחת מידע לוגית, פיזית וגיבוי נתונים בדגש על נושא שמירה על סודיות נתוני הלקוחות ושמירה על ניירות עבודה?		
19.2 האם במשרד קיים בעל תפקיד האחראי על ניהול ופיקוח על נושאי אבטחת מידע במשרד? האם הוא בעל הכשרה וידע סבירים בנושאי אבטחת מידע?		
19.3 האם במערכות המשרד בוצע בשנים האחרונות סקר אבטחת מידע ו/או מבדק חדירה מבוקר על ידי גורם חיצוני ומקצועי?		
19.4 האם מועברות הדרכות לעובדי המשרד בנושאי אבטחת מידע ושמירה על סודיות נתוני הלקוחות?		
19.5 במקרה בו שירותי מחשוב ניתנים על ידי ספק במיקור חוץ, האם נבחנת מהימנות הספק ועובדיו ואם מחתימים את הספק ועובדיו על הסכם לשמירה על סודיות וקיום נהלי אבטחת מידע של המשרד?		
19.6 האם מוגדרת מדיניות סיסמאות נאותה בגישה למחשבים במשרד ומחשבים ניידים בהם מנוהלים נתוני לקוחות ציבוריים? לרבות אורך סיסמה 6 תווים, מורכבת גם ממספרים, אותיות ותווים מיוחדים, נדרש להחליף את הסיסמה פעם בתקופה (רצוי כל 90 יום) ולא ניתן לבחור סיסמאות קודמות, מיושמת נעילת מחשב לאחר חוסר פעילות של מספר דקות והצגת שומר מסך הדורש הזנה מחודשת של סיסמה וכדומה.		
19.7 האם מיושם מידור בהרשאות גישה בין עובדי המשרד בתיקיות ברשת הפנימית של המשרד מנוהלים נתוני חברות ציבוריות, כך שהגישה לנתוני חברה ציבורית מסוימת מוגבלת לאנשי צוות הביקורת המטפל וגורמים נוספים שאושרו בכתב על ידי שותף או מנהל צוות ביקורת של התיק?		
19.8 האם הרשאות domain administrator ברשת הפנימית קיימות למשתמשים בודדים בלבד שהינם אחראים על מחשוב במשרד?		
19.9 האם התקנת תוכנות במחשבי המשרד ובמחשבים ניידים ניתנת לביצוע על ידי משתמשים בעלי הרשאות אדמיניסטרטור ולא		

משימה	כן/לא/ לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
משתמשים רגילים?		
19.10 האם קיים תהליך מבוקר להקמת משתמשים חדשים במערכות המשרד המלווה באישור פורמאלי של הרשאות בדגש על גישה לנתוני חברות ציבוריות?		
19.11 האם במקרה של עזיבת עובדים מתקיים תהליך דיווח מבוקר מבעוד מועד וחשבון והמשתמש נחסם או נמחק תוך דאגה לגיבוי נתונים במידת הצורך?		
19.12 האם במסגרת תכתובות דוא"ל עם לקוחות ביקורת ציבוריים נתונים רגישים מועברים בקבצים מוצפנים המוגנים בסיסמה?		
19.13 האם מחשבים במשרד ומחשבים ניידים מוגנים במערכת אנטי וירוס מקצועית שמתעדכנת באופן שוטף בחתימות וירוס חדשות והמשתמשים אינם מורשים לבטל את האנטי וירוס בעצמם?		
19.14 האם גישה למערכות המשרד מ/אל אינטרנט מוגנת במערכת חומת אש FIREWALL מקצועית ומערכת לסינון תעבורה החוסמת הורדת קבצים לא מורשים, סורקת וחוסמת דוא"ל חשוד וגישה לאתרים לא מורשים?		
19.14.1 האם גם מיושם מנגנון ממוחשב לפיקוח על העברת קבצי נתונים מחוץ למשרד בדוא"ל ו- UPLOAD לרשת אינטרנט על מנת למנוע דליפת מידע או גניבת מידע רגיש על לקוחות?		
19.15 איזה בקורות אבטחה פיזיות קיימות במתחמים של המשרד וחדר צוות ביקורת אצל לקוח?		
19.15.1 האם כניסה למשרד מאוישת ועובדים ואורחים מזוהים לפני כניסתם?		
19.15.2 האם גישה לחדר שרתים מוגבלת לגורמים מורשים בלבד ומיושמת בקרת כניסה?		
19.15.3 האם תיקים של חברות ציבוריות נשמרים בארונות נעולים?		
19.15.4 האם מופעלת אזעקה בלילה ומותקנות מצלמות מעקב?		
19.15.5 האם קיימת מכונת גריסה וקיים תהליך של גריסה שוטפת של חומרים?		
19.15.6 האם מיושמת השמדה מבוקרת של נתונים במחשבים ומדיה ניידת שהוצאו משימוש או נמכרים/מועברים לצד ג' באמצעות אמצעים		

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
מקצועיים שלא מאפשרים שחזור נתונים לאחר השמדה?		
19.15.7 האם צוות ביקורת יושב בחדר נפרד אצל לקוח המוגבל בדלת כניסה עם מנעול וחומרים נשמרים בארונות נעולים? האם דלת הכניסה ננעלת כאשר צוות ביקורת לא נמצא אצל לקוח?		
19.16 האם מוגדרת רשת אלוטית במשרד והאם היא מחוברת לרשת הפנימית? במידה וכן האם מיושמים אמצעי אבטחה נאותים כמו הצפנה חזקה WPA-2 ומעל, סיסמת גישה חזקה, זיהוי מחשב מורשה להתחבר לפי כתובת MAC של המחשב?		
19.17 האם קיימת אפשרות לגישה מרחוק למערכות המשרד? במידה וכן איזה אמצעי אבטחה מיושמים?		
19.17.1 האם מיושמת גישה באמצעות תוכנת VPN מקצועית המצפינה ומאבטחת את הגישה?		
19.17.2 האם קיים שימוש בסיסמאות חד פעמיות מתחלפות לצורך גישה באמצעות אמצעי כמו TOKEN?		
19.17.3 במקרה ואם מדובר בספקי מחשוב חיצוניים האם גישתם מרחוק מאושרת מראש ומפוקחת?		
19.18 אמצעי הגנה על מחשבים ניידים ומדיה ניידת		
19.18.1 האם מחשבים ניידים מחוברים בכבל נעילה למתקנים ניידים כדי למנוע גניבתם במשרד ומחוץ למשרד?		
19.18.2 האם מוגדרת הצפנת נתונים במחשבים ניידים כדי למנוע אפשרות לקריאת נתונים או פריצת מנגנון סיסמאות?		
19.18.3 האם במחשבים ניידים מותקנים אמצעי אבטחה מקצועיים כמו אנטי וירוס (רצוי אנטי וירוס של המשרד המתעדכן באונליין), חומת אש אישית Personal Firewall?		
19.18.4 האם מוגדרת סיסמת גישה והצפנת נתונים במדיה נתיקה כמו דיסק און קי או CD נייד?		
19.18.5 האם מוגדר כי ניתן להשתמש במדיה נתיקה שהונפקה על ידי המשרד בלבד ולא ניתן להכניס מדיה אחרת?		
19.18.6 האם מיושמת הגבלה על שימוש ביציאות USB והרשאות שימוש אושרו לגורמים מסוימים מאושרות בשוטף על ידי גורם מוסמך		

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
ורק במקרה הצורך?		
19.18.7 האם קיים ניהול ופיקוח על מצאי מחשבים ניידים ומדיה ניידת?		
19.19 במקרה וניתנת גישה למערכות לקוח לעובדי צוות ביקורת, האם קיים נוהל במסגרתו מוודאים שהרשאות הניתנות כוללות הרשאות לצפייה בלבד וכל עובד בצוות ביקורת מוגדר משתמש ייחודי וסיסמה.		
19.20 האם מיושם תהליך גיבוי ממוחשב ושוטף של ניירות עבודה וראיות ביקורת ממוחשבים של תיקי ביקורת של לקוחות ציבוריים?		
19.20.1 האם מבוצע פיקוח על מהלכי גיבוי בשוטף?		
19.20.2 האם נתוני הגיבויים נשמרים בכספת חסינת אש?		

יש לבצע את כל הבדיקות או חלקן רק במידה והבקורות זוהו בשלב התשאול ונמסר כי הן פועלות באופן נאות.
לדוגמה במידה ונמסר כי מוגדרות סיסמאות אולם לא קיימת דרישה להחלפת סיסמה ואורך סיסמה מינימאלי אין טעם לבצע
בדיקה מעמיקה כאשר כבר קיים ליקוי בבקרה.

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
19.20.3 האם נתוני הגיבויים מועברים לשמירה באתר חיצוני בתדירות תקופתית המאובטח באמצעי גישה פיזית וסביבתית נאותים?		
19.22 קבל תיעוד לביצוע הדרכות בנושאי אבטחת מידע ושמירה על סודיות מידע של לקוחות ציבוריים במשרד.		
19.23 קבל דוח סקר אבטחת מידע שבוצע במערכות המשרד במהלך שנים אחרונות ולבחון אם היו ממצאים חריגים ואם אכן תוקנו.		
19.24 במידה ומערכות המחשוב מנוהלות על ידי ספק חיצוני עיין הסכם עם הספק וודא כי קיימת התייחסות להיבטי אבטחת מידע ושמירה על סודיות נתוני הלקוחות.		
19.25 קבל צילום מסך המתאר מדיניות סיסמאות ברשת הפנימית של המשרד הנסקר וודא שאכן מדיניות סיסמאות נאותה.		
19.26 לגבי נתוני תיק ביקורת של לקוח ציבורי שנבחר לסקירה, וודא כי קיימת רשימה של כל העובדים המורשים לקרוא ולשנות נתונים המאוחסנים באמצעים ממוחשבים ברשת הפנימית ומחשבים הניידים של המשרד. יש לבחון אם רשימת העובדים כוללת		

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
עובדים של צוות הביקורת של הלקוח הנסקר.		
19.27 קבל רשימת domain administrators ברשת הפנימית של המשרד ובחן אם בין המשתמשים נמצאים עובדי מחשוב מורשים בלבד.		
19.28 בחר מדגם של שלושה עובדים חדשים וקבל הרשאות גישה שלהם כדי לוודא כי הרשאות אושרו והותאמו לתפקידם.		
19.29 בחר מדגם של מספר עובדים שעזבו וודא כי אכן החשבונות שלהם נחסמו או נמחקו ברשת הפנימית.		
19.30 באחד ממחשבי המשרד ובמחשב נייד של אחד מחברי צוות הביקורת של תיק ביקורת הנסקר, בדוק כי אנטי וירוס מותקן וגרסתו מעודכנת ליום הבדיקה או סמוך לו. בנוסף בדוק אם ניתן לנטרל את פעילות האנטי וירוס כלומר בדוק אם קיימת למשל אופציה DISABLE בתפריט אנטי וירוס ונסה להפעיל אותה. ניתן לבצע בדיקה יותר מתקדמת ניתן לבקש לצפות בלוג של אנטי וירוס וסומוך ניהול של אנטי וירוס בשרת התוכנה בהם מפורטים סטאטוס עדכון כל המחשבים בהם מותקן אנטי וירוס ואם היו אירועים חריגים.		

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
19.31 במסגרת ביקור במשרד הנסקר יש לצפות ולהתרשם מאבטחה פיזית במשרד באמצעים הבאים:		
19.31.1 צפה אם כניסה מאוישת על ידי פקיד קבלה או גורם אחר.		
19.31.2 צפה אם אורחים מזוהים ואף מלווים על ידי עובד המשרד.		
19.31.3 צפה אם בסמוך לשולחנות מונחים קרטונים לגריסה או מיכל גריסה גדול, וודא שימוש במכונת גריסה.		
19.31.4 צפה אם תיקים של חברות ציבוריות מאוחסנים בסוף יום עבודה בארונות מנעולים.		
19.31.5 זהה מתקן אזעקה לזיהוי כניסה לא מורשית.		
19.32 במידה וקיימת רשת אלחוטית במשרד נסה להתחבר אליה ממחשב		

משימה	כן/לא/לא רלוונטי	הערות והפניות לניירות מפורטים
נייד שלך ולבחון אם נדרשת הקשת סיסמה ואם קיים סוג הצפנה WPA ואף בקש סיסמה אמיתית ובדוק אם אפילו בהזנת סיסמת גישה נכונה לא תינתן גישה למחשב לא מזוהה.		
19.33 עמוד על אופן גישה מרחוק למערכות המשרד וזהה תוכנת VPN ו- TOKEN במידה וקיימים.		
19.34 בחן אמצעי הגנה על מחשבים ניידים ומדיה ניידת.		
19.34.1 צפה אם מחשבים ניידים מחוברים בכבל נעילה למתקנים ניידים כדי למנוע גניבתם במשרד ומחוץ למשרד.		
19.34.2 בחר מחשב נייד המשמש חברי צוות של תיק ציבורי נסקר, לבדוק במחשב זה אם מוגדרת הצפנה, בד"כ במקום הזנת סיסמה ל- WINDOWS תתבקש להזין סיסמה דרך תוכנת הצפנה כמו SAFEBOOT.		
19.34.3 בדוק במחשב נייד אם מותקנת תוכנת אנטי וירוס מקצועית ומה תאריך עדכון אחרון בחתימות וירוס. בנוסף לבדוק קיומה של חומת אש אישית.		
19.34.4 בחר דיסק און קי המשמש לאחסון נתונים של לקוח ציבורי ובדוק אם ניתן לקרוא נתונים ממנו רק לאחר הזנת סיסמה.		
19.34.5 נסה להכניס דיסק און קי אחד לא של משרד וכמובן אחרי סריקה של אנטי וירוס ואחד של המשרד לשניים ממחשבי המשרד (אחד בו מאופשרת גישה ואחד בו חסומה גישה) ובחן אם מיושמת חסימה.		
19.35 בחן תהליך גיבוי נתונים.		
19.35.1 קבל לעיון רשימת מצאי של מדיה ניידת ומחשבים ניידים.		
19.35.2 קבל הגדרות ולוג של מערכת גיבוי ובחן אם תיקיות לקוחות ציבוריים מגובות וודא לדוגמה שגם חומר הנמצא במחשב נייד של לקוח ציבורי מגובה.		
19.35.3 קבל תיעוד לכך שנתוני גיבוי מועברים לאתר חיצוני.		
19.35.4 קבל תיעוד לביצוע שחזור יזום של נתוני גיבוי של לקוח ציבורי.		

נספח ה'

דוח הסקירה

דוח הסקירה יערך על גבי נייר פירמה של המוסד לסקירת עמיתים ויכלול התייחסות לנקודות הבאות:

1. תיאור קצר של הפירמה הנסקרת שיכלול:
 - 1.1 מספר שותפים, עובדים ופריסה ארצית.
 - 1.2 סינוף לרשת בינלאומית ומידת אימוץ מתודולוגיות ונהלים של הרשתות הבינלאומיות.
 - 1.3 נתונים על תאגידים רשומים מבוקרים לסוגיהם (חברות ת"א 100, חברות דואליות, בנקים ו"חברות יתר").
 - 1.4 שמות ותפקידי בעלי תפקיד בפירמה הנסקרת שרואיינו.
 - 1.5 מידת שיתוף הפעולה ובעיות כלליות ביחסים עם הפירמה הנסקרת.
2. שמות חברי צוות הסקירה ותמצית ניסיונם המקצועי.
3. ממצאי הסקירה יחולקו לשני פרקים עיקריים: הערות רוחביות הנוגעות לכלל הפעילות המקצועית של המשרד הנסקר ולהערות פרטניות ברמת התיק הנסקר שעלה במדגם.
ההערות תכלולנה, במידת הצורך, גם התייחסות ליישום מסקנות הסקירה הקודמת.
4. המלצות לשיפור ובמידת הצורך, קביעת לוח זמנים לתיקון הליקויים.
5. דוח הסקירה יהיה חתום על ידי המנהל המקצועי והסוקר, או ראש צוות הסקירה.

תגובות המשרד הנסקר לא תיכללנה בדוח עצמו. אם המשרד ימצא לנכון להגיב, התגובות תוגשנה בכתב על גבי נייר פירמה של המשרד החתום על ידי שותף אחראי. מכתב התגובות יוצמד לדוח הסקירה.