**ביקורת מתקדמת ב' - שיעור 2**

**ביקורת דו"חות כספיים**

**ביקורות אפקטיביות , רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי .**

**חוק סרבס אוקסלי SOX**

החוק נחקק בארה"ב לאחר קריסת חברות הענק אנרון וורדקום לאחר מעשי תרמית ודיווחים כוזבים דבר שפגע באמון המשקיעים בשוק ההון .

החוק נועד להגביר את הפיקוח והבקרה על חברות שני"ע שלהן רשומים למסחר בבורסה בארה"ב ולהדגיש את האחריות של הנהלות התאגידים של הח"צ לדיווח הכספי שלהן .

החוק אומץ בישראל תחילה לגבי בבנקים בשנת 2005 ומאוחד יותר לגבי חברות ביטוח וחברות ממשלתיות מסוימות

ת"ב 1103 נותן מענה לרו"ח המבקר בקשר להוראות ה-SOX המלא . תקן הביקורת הנ"ל תוקן ע"י תקן ביקורת 106 .

בתקן ביקורת 104 מה-02/11 ניתן מענה לביקורת ח"צ שלא חל עליהן ה-SOX המלא תוקן ע"י תקני ביקורת 105,107,109

**השפעת אימוץ חוק סרבנס אוקסלי בישראל מבחינת תוספת דו"חות וסיכוני ביקורת**

1. מכח תקנה 9ב(ג) לתקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומידיים) נוספה חוו"ד חדשה של רו"ח **המבקר** (לא יכול להיות רו"ח אחר שייתן את חוו"ד הזו) על הבקרה הפנימית ועל הדיווח הכספי (השפעה ראשונה נוספה ע"י חוו"ד)
2. מכח תפקידו של רו"ח המבקר עליו להכיר את הסביבה המבוקרת את הכללים המתייחסים לבקרה הפנימית במבוקר (מחייב לדבר מה נוסף)
3. קיומה של בקרה פנימית על הדיווח הכספי גורמת לציפייה שהדיווח הכספי יהיה בסופו של דבר מהימן יותר כך שהיקף הבדיקות המבססות בביקורת הדוכ"ס יקטן יחד עם הסיכונים של רו"ח המבקר למתן חוו"ד שגויה .

**סמכויות הפיקוח של ה-PCAOB בישראל .**

המועצה לפיקוח על הביקורת בארה"ב ה-PCAOB , גוף זה מפקח על הביקורת בח"צ הנסחרות בארה"ב כולל חברות זרות הנסחרות שם לכן ה-PCAOB רשאי לבצע ומבצע בפועל ביקורת במשרדי רו"ח ישראליים המבקרים חברות ישראליות שני"ע שלהם נסחרים בבורסה בארה"ב.

**ועדת גושן – הוועדה לפיקוח על ממשל תאגידי בישראל**

הוועדה פרסה את המלצותיה בשנת 2006 . במסגרת המלצותיה היא הגדירה מחדש את אחריות הדירקטוריון , ההנהלה ורו"ח המבקרים . ההמלצות כללו את שיפור מנגננו הבקרה בחברות וכן שינוי בהרכב ועבודת הדירקטוריון וועדת הביקורת , שינוי הליך העסקאות עם בעלי שליטה וכינון בימ"ש לדיני חברות .

כתוצאה מהמלצות הוועדה תוקנו תקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומידיים) וכן תיקון 16 לח"ח.

**עיקרי תקנה 9ב(ג) לתקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומידיים)**

במסגרת הסעיף נקבעה חובת צירוף חוו"ד המבקר בקשר עם אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי. לדו"ח השנתי על הבקרה הפנימית (שההנהלה מוציאה) יצורף דו"ח רו"ח המבקר, שיכלול חוו"ד מטעמו בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ובדבר חולשות מהותיות שהוא זיהה בבקרה זו ובכלל זה כאלה שלא ניתן להם גילוי נאות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה בדו"ח השנתי על הבקרה הפנימית .

לעניין זה , יראו חוו"ד בדבר אפקטיביות הבקרות שתתייחס לכ"א מרכיבי בקרה אלה . בקרות ברמת הארגון , בקרות על תהליך עריכת הדו"חות וסגירתם , בקרות כלליות על מערכות המידע ובקרות על תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי כחוו"ד בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי.

ביקורת זאת חייבת להתבצע ע"י רו"ח המבקר. אפשר לפצל ע"י שני שותפים במשרד אך לא ע"י שני משרדים

**"חולשה מהותית" –** הגדרה – *"ליקוי או צירוף של ליקויים בבקרה פנימית על דיווח כספי עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוכ"ס שנתיים או רבעוניים של החברה לא תמנע או תתגלה במועד".*

* **לא מיישמים ביקורת כזאת על דו"חות רבעוניים אבל ההגדרה כן מתייחסת לדו"חות רבעוניים .**

משמעות קיומה של חולשה מהותית – תינתן חוו"ד שלילית ז"א אנו לא מחפשים כמה חולשות מהותיות כלומר, די בקיומה של חולשה מהותית אחת בכדי שתינתן חוו"ד שלילית **כך נקבע בנייר עמדה 199-9- שם נקבע שאו שהבקרה אפקטיבית וחוו"ד חלקה או שהיא לא אפקטיבית וחוו"ד שלילית .**

אין הסתייגות כיוון , שזה מה שקבע נייר העמדה 199-9 .

**הרחבה – נייר עמדה 199-9 של הרשות לני"ע (חובה לקרוא אותו !!!)**

1. **בקרות ברמת הארגון ELC –** אלו בקרות שעשויה להיות להן השפעה כוללת על הארגון והן מהוות את התשתית לאופי הפעילות המבוצעת בתאגיד. הבקרות כוללות בין היתר:
2. **בקרות הקשורות לסביבת הבקרה –** למשל: נהלים ובקרות ליישום כלל ממשל תאגידי לרבות תהליכי בקרה ואישור של החלטות.
3. **קיום תכנית אכיפה פנימית (ציות) ויישומה** - (קביעת נהלים ברורים לגבי הסמכויות של כ"א בחברה) את הממצאים מעבירים בישובות הדירקטוריון ובוועדות הביקורת
4. **נהלים לאישור ודיווח של עסקאות עם בעלי עניין**

בנוסף , בקרות אלה נועדו למנוע ולצמצם את אפשרות ההנהלה לאכוף בקוררת שנקבעו בתאגיד , תהליך הערכת סיכונים וניהולם , תהליך הערכת תוצאות הפעילות, למשל: בדיקת עמידה בתחזיות וכדו'.

1. **בקרות על תהליך עריכת הדו"חות וסגירתם-** אנחנו מדברים למעשה על המקטע האחרון של הדיווח הכספי והגילוי אשר כולל :
2. **איסוף נתונים ממאזן הבוחן וביצוע בדיקות מבססות לנאותות הנתונים שהתקבלו –** למשל: בדיקת סבירות , בדיקת התאמות וכדו'
3. **בדיקה ויישום המדיניות החשבונאית של התאגיד.**
4. **ביצוע התאמות לצורך עריכת הדוכ"ס –** למשל: בעת איחוד דוכ"ס.
5. **בקרות כלליות על מערכות המידע ITGF-** מערכות המידע מהוות חלק מרכזי ובלתי נפרד בתהליך הדיווח של התאגיד. לפיכך נדרשת התייחסות מיוחדת עליהן במסגרת תהליך הערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית . כך למשל: על ההנהלה לבחון הרשאות גישה למערכת הכספים וביצוע שינויים במערכת המחשוב לגיבוי ושחזור מידע.

**סעיפים 1,2 ו-3 רק המרכיב הרביעי משתנה כלומר, בכל חברה נמצא בו תהליכים שונים המהותיים לדיווח הכספי .**

1. **תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי –**

**"תהליך"-** "רצף פעולות המבוצעות ע"י גורמים בתאגיד או באמצעות מערכות מידע מרגע האירוע ועד למתן הביטוי בדו"חות התאגיד".

תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי והגילוי נקבעים ע"י ההנהלה עפ"י קריטריונים שקובעת ההנהלה ועשויים להיות . למשל : תהליך המכירות , תהליך השכר, תהליך המלאי, תהליך ההשקעות בנדל"ן (חשוב לציין שהכוונה פה רק לחברת נדל"ן ולא בחברה רגילה שמחליטה לבנות) וכן הלאה.

**שלב זיהי התהליכים המהותיים מאד בתאגיד הוא חשוב ביותר, ובעל השפעה מכרעת על תהליך הערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית! –** על ההנהלה למפות את אותם תהליכים הנוגעים לפריטי דיווח כספי וגילוי שנמצאו כבעלי סיכון גבוה להצגה מוטעית מהותית . כמו"כ על התאגיד לשקול את הסיכון להצגה מוטעית מהותית על דו"חות התאגיד בכללותם . הרשות לני"ע קבעה בעמדתה כי *"לא יהיה זה סביר לקבוע כי לא קיים תהליך כלשהו אשר ההנהלה רואה בו תהליך מהותי מאד לדיווח הכספי והגילוי "* נחזור לנייר עמדה זה בהמשך.

**היבטי רו"ח המבקר תקני ביקורת 103 ו-104 על תיקוניהם**

תקן ביקורת 103 מנחה את רו"ח המבקרים של תאגידים בנקאיים, חברות כרטיסי אשראי , חברות ממשלתיות מסוימות וגופים מוסדיים כמו חברות ביטוח וקופת"ג לביקורת של בקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי כביקורת משולבת עם הדוכ"ס. (בבחינת המועצה אין דרישה לת"ב 103 מעבר לרמה הבסיסית עליה מדברים בכיתה)

**תקן ביקורת 104** בנוסח המשולב על 105, 107 ו-109 (התיקונים שלו) מנחה את רו"ח המבקרים של ח"צ שלא למנות על תאגידים שנכללים בת"ב 103 בביקורת 4 רכיבי בקרה פנימית על הדיווח הכספי והגילוי (ISOX) .

**יש לשים לב שההרצאות שונות . מעכשיו יש שינוי כי כשהתקבל ת"ב 104 היתה בו התייחסות לא ברורה לנושא הגבלה אז נשאלה השאלה "מתי רואים פעולה מסויימת כהגבלה בביקורת ?" ומי שרצה תשובה היה צריך ללכת ל-PCAOB ת"ב 104 החדש נתן 6 דוגמאות להגבלה ואז בסוף 2013 הגיע תקן ביקורת 109 ואמר שאם נמנעים יש נוסח הימנעות ומה קורה כשהאם רוכשת בת במהלך השנה .**

**חלק לא מבוטל מבחינות המועצה זה על הפרסומים האחרונים**

**תקן ביקורת 104 +105 +107 +109 .**

תקן ביקורת 105 – קובע איך התקינה רוצה שחברות יישמו את ה-ISOX לשכת רו"ח פנתה לרשות לני"ע כדי לתת לרו"ח תקן ביקורת לביצוע ה-ISOX , הרשות לני"ע מבינה שהיא יכולה להקים את ה-PCAOB בישראל שהוא יפרסם את תקני הביקורת. הרשות לני"ע המשיכה להתחמק מקביעת תקן ביקורת קבוע בנושא ה-SOX ולכן רק ב-02/14 פורסם ת"ב 105 שבסך הכל מאריך בשנה את התוקף של ת"ב 104 (שהיה תקף לשנה) בשנה נוספת ובמקביל מתפרסמים ת"ב 107 שקובע את ההגבלות ונותן 6 דוגמאות ות"ב 109 שנותן את הנוסח של ההגבלה . כיום קיים נוסח משולב שמאגד בתוכו את ת"ב 104 + 105 + 107 + 109 .

**תקן ביקורת 104** קובע כי על רו"ח המבקר לזהות את רכיבי הבקרה שיבוקרו ולהשיג מידה סבירה של ביטחון בשאלה : "האם רכיבי בקרה אלה קוימו באופן אפקטיבי מכל הבחינות המהותיות?".

ביקורת עפ"י ת"ב 104 צ"ל בהיקף נמוך משמעות בהשוואה להוראות ה-SOX המלאות.

**סעיף 11:** קובע כי קביעת התהליכים המהותיים מאד לצורך הערכת הדירקטוריון וההנהלה ליום המאזן (לא לשנה) נעשית ע"י כל תאגיד לפי קריטריונים שנראים לו לצורך זה. בהקשר זה תפקידו של רו"ח המבקר הוא לבחון האם קביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה ע"י התאגיד באופן נאות. יש לשים לב כי אנו בוחנים את אפקטיביות הבקרה הפנימית ליום מסוים ולא לתקופה מסוימת רק ליום 31/12 ולא לשנה שהסתיימה באותו תהליך ז"א שחוו"ד מתייחסת ליום מסוים.

לצרוך בחינה זו, יקבל רו"ח המבקר בשלב מוקדם של הביקורת מצב ברור האם הגורמים החותמים על הצהרות שונות בהתאם לתקנות ני"ע, אכן פירטו באופן נאות את הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך זה , ואת התהליכים שאותם קבע התאגיד כמהותיים מאד על פי קריטריונים אלה.

**מפה חידוש:** כאשר הקריטריונים שיישם התהליכים הם לא בלתי סבירים בעליל הרי שהקביעה נעשתה ע"י התאגיד באופן נאות והביקורת תתייחס לאותם תהליכים מהותיים מאד שנקבעו ע"י התאגיד. אך אם המסקנה היא שקביעת התאגיד לא נעשתה באופן נאות יש לפעול לפי סעיף 12 לנוסח המשולב.

**סעיף 12:** נקבע כי רו"ח המבקר יראה בכ"א מהמצבים הבאים שפורטו בסעיף כהגבלה בביקורת שתוצאתה הימנעות וניסוח ההימנעות ייעשה עפ"י **נספח ד'** שהוסף בת"ב 109 כל מצב שמתואר כרגע שמתקיים במציאות מהווה הגבלה בביקורת :

1. רו"ח המבקר לא קיבל מהתאגיד מצג ובו פירוט הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך קביעת התהליכים המהותיים מאד וכן את פירוט התהליכים אותם קבע התאגיד כמהותיים מאד עפ"י קריטריונים אלה.
2. רו"ח המבקר קיבל מהתאגיד את המצג האמור אך המצג שהתקבל אינו ברור.
3. הקריטריונים במצג האמור שקיבל רו"ח הם בלתי סבירים בעליל. למשל: החברה קובעת שרק אם ההכנסות עולות על 107 מיליון ₪ תהליך המכירות יהיה תהליך מהותי מאד יש לשים לב כי מחזור ההכנסות לפיו גוזרים 15% כמקובל לא יכול להיות שהמכירות לא יהיו תהליך מהותי מאד
4. הקריטריונים שרו"ח קיבל הם לא בלתי סבירים בעליל וקביעת התהליכים המהותיים מאד אפילו נעשה ע"י התאגיד באופן נאות אולם בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי. לדוגמא: בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורט תהליך מהותי מאד המתייחס לחברת בת או ליח' עסקית אחרת שהיא מהותית מאד ברמת הדיווח הכספי המאוחד. (חברה בת היא יחידה עסקית עפ"י נייר עמדה של הרשות לני"ע 199-9 והבהרה 1 לת"ב 104 בנוגע ליישום אפקטיביות בקרה פנימית בחברה בת בשנת הרכישה , מ-12/13)
5. הקריטריונים המצוינים במצג האמור הם לא בלתי סבירים בעליל אולם רו"ח המבקר הגיע למסקנה כי קביעת התהליכים המהותיים מאד לא נעשתה ע"י התאגיד באופן נאות עפ"י אותם קריטריונים.
6. בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים יתר רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי שהערכתם נדרשת בהתאם לתקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומיידים) (מדובר בבקרות ברמת הארגון , בקרות על תהליך עריכת הדו"חות וסגירתם ובקרות כלליות על מ"מ).

סעיף 12 כאמור מונה 6 דוגמאות אך זוהי לא רשימה סגורה. ת"ב 109 הוסיף את נוסח ההימנעות בכל המקרים של ההגבלה.

אם במהלך הביקורת גילה צוות הביקורת חולשה מהותית ברכיבי הבקרה הפנימית שלא נכללו בבדיקות מלכתחילה אך לא היתה טעות לכאורה בזיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים - יש להתייחס לחולשה שזו כליקוי מהותי בלבד ולהתקשר בתקשורת רגילה עם המבוקר ולא לראות בזה חולשה מהותית שתחייב חוו"ד שלילית.

**למשל:** חברת שטראוס מחליטה לבנות לעצמה בניין משרדים ואפילו מתקצבת את הבניה ב-20 מיליון ₪ . בפועל לאחר התחלת הבניה ההתקשרות מתגלה כפחות מוצלחת משחשבו והעלויות גדלות ועלות המבנה במקום 20 מיליון ₪ הגיע ל-50 מיליון ₪ - אין ספק שמדובר פה בחולשה מהותית או חולשה באופן ה התנהלותה של החברה אבל כל עוד זוהי לא חברה העוסקת בנדל"ן ז"א שנדל"ן הוא עיקר עיסוקה נתייחס אל הדבר כליקוי מהותי ולא כחולשה מהותית וניתן חוו"ד בנוסח האחיד ולא חוו"ד שלילית.

**ההבדל בין חולשה מהותית לליקויי מהותי :**

חולשה מהותית - גוררת חוו"ד שלילית , היא למעשה מצביעה ע"כ שבקרה פנימית על רכיבי דיווח כספי אינה אפקטיבית .

ליקוי מהותי – לא משנה את חוו"ד שנשארת בנוסח האחיד.

**דוגמא:**

הקופאים החדשים בשופרסל לא מתודרכים בעת קבלתם לעבודה כי עליהם להכניס את כל התקבולים לקופה ?

האם זו חולשה מהותית או ליקוי מהותי ?

כאשר קופאי חדש מתחיל לעבוד גם אם לא אומרים לו בהדרכה לשים את הכסף בקופה יש ספירה דל הקופה ועורכים התאמה לרישומים מטעמי ביטחון עצם העובדה שהקופאי לא מתודרך זה לא תקין אבל זה לא מהווה חולשה מהותית כי זה משהו שיש עליו בקרה פנימית.

**חוו"ד על רכיבי הבקרה הפנימית**

דו"ח רו"ח המבקר על הדיווח הכספי יינתן בנפרד מדו"ח רו"ח המבקר על אפקטיביות הבקרה הפנימית, ותאריך שתי חוות הדעת תהינה זהות .

בסוף דו"ח רו"ח המבקר על הדוכ"ס תתווסף **פסקת קישור** המתייחסת לביקורת הבקרה הפנימית על דיווח כספי בנוסח שנקבע בסעיף 23 בת"ב 104 המשולב

**סעיף 23:** כאשר חוו"ד על אפקטיביות הבקרה הפנימית היא בנוסח האחיד :

*"ביקרנו גם בהתאם לת"ב 104 של לשכת רו"ח בישראל בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על הדיווח הכספי . רכיבי בקרה של החברה ליום 31/12/2013 והדו"ח שלנו מיום 31/03/2014 כלל* ***חוו"ד בלתי מסוייגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי****"*

כאשר חוו"ד היא שלילית:

*"ביקרנו גם בהתאם לת"ב 104 של לשכת רו"ח בישראל בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על הדיווח הכספי . רכיבי בקרה של החברה ליום 31/12/2013 והדו"ח שלנו מיום 31/03/2014 כלל* ***חוו"ד שלילית בשל קיומה של חולשה מהותית/ בשל קיומן של חולשות מהותיות*** *"*

בנוסף נקבע בסעיף 23 כי פסקה זו תיכלל בסוף חוו"ד על הדוכ"ס.

החובה שח"צ שלא חל עליה ה-SOX המלא תבחן את אפקטיביות הבקרה הפנימית נקבעה ב**תקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומידיים).** באותן תקנות גם נקבע כי חובה שרו"ח המבקר של אותו תאגיד ימונה לביצוע ביקורת לבחינת האפקטיביות הזאת . הדירקטוריון וההנהלה נדרשים לבצע את מערך ובחינת האפקטיביות עפ"י נייר עמדה של הרשות לני"ע 199-9 מה-23/11/10. הביקורת של רו"ח המבקר, תיעשה עפ"י ת"ב 104 בנוסח המשולב .

כאשר רו"ח המבקר מוצא לנכון להוסיף את פסקת הפניית תשומת לב אם גם זו וגם פסקת הקישור מופיעות אחרונות , אין בספרות המקצועית איזו מהן מופיעה קודם פרקטית פסקת קישור מופיעה לפני פסקת הפניית תשומת לב.

**הנספחים של הנוסח המשולב :**

**נספח א' – הנוסח האחיד**

**נספח ב'- מתייחס להוספת פסקת הסתמכות על רו"ח אחרים** -כאשר רו"ח מבקר של חברה בת ביקר תהליך מהותי מאד ביחידה העסקית שהיא חברת הבת

**נספח ג'- כולל ארבעה מקרים שונים שבהם התגלתה חולשה מהותית אחת או יותר :**

1. המקרה הקלאסי- בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות כל החולשות המהותיות שזוהו בביקורת והגילוי לגביהן מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות
2. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא נכללת חולשה מהותית אך בביקורת זוהו חולשות מהותיות
3. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות חולשות מהותיות אחת או יותר והגילוי לגביהן מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות אך לא נכללות חולשות מהותיות נוספות שזוהו בביקורת .
4. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות כל החולשות המהותיות שזוהו בביקורת אך הגילוי לגבי חלקן אינו מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות.

**דוגמא מהדף שחולק – ברייטמן אלמגור זוהר**

**הערות:**

1. כדי לנסח חוו"ד שלילית מחליפים את פסקה 5 במה שכתוב בנספח ג'
2. סעיף הלקוחות בדוכ"ס המאוחדים כוללים הכנסות שהתקבלו מחברת סונול.
3. ההכנסות של טמבור וסונול נרשמות בטמבור וסונול כיוון שהן מאוחדות ומהוות מרכיב מרכזי בדוכ"ס המאוחדים (לא למדנו עדיין נפרט כשנלמד את נייר העמדה 199-9)
4. אין פה פסקת הסתמכות על חוו"ד שאמורה להופיע לאחר הפסקה הראשונה – המשמעות היא שאותו רו"ח ברייטמן ביקר גם את אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית אצל סונול , טמבור וחברת דרך הים.

**דוגמא 2 מהדף שחולק BDO**

**הרכב חוו"ד על רכיבי בקרה פנימית**

חוו"ד מורכבת מ**כותרת והפניה,**

**בפסקה הראשונה**- המתייחסת לתאריך המאזן הנוכחי בלבד,

**בפסקה השניה-** המתייחסת לרכיבי הבקרה שבוקרו,

**בפסקה השלישית-** המתארת את היקף עבודת הביקורת,

**בפסקה הרביעית-** שבה מצמצמים את פער הציפיות בהסבר על מגבלות מובנות בבקרה הפנימית ,

**בפסקה החמישית** – פסקת חוו"ד המתייחסת ליום המאזן , אם חוו"ד היא שלילית במקום הפסקה ה-5 ניקח את כל מה שנקבע בנספח ג' לת"ב 104,

**הפסקה השישית -** מתארת את ביקורת הדוכ"ס ובפסקה זו תתואר ההתייחסות גם לדוכ"ס ההשוואתיים לרבות התייחסות לרו"ח קודמים אם היו כאלה ולרבות לרו"ח מבקרים אחרים בדוכ"ס מאוחדים וציון סוג חוו"ד .

אם חוו"ד על הדוכ"ס אפילו של מספרי השוואה סוטה מהנוסח האחיד יש לציין את סוג חוו"ד והסבר לאותה סטיה.

בנוסף חוו"ד כוללת **תאריך וחתימה .**

**גישת ה"מעלה מטה"**

אחד העקרונות המרכזיים בבסיס הערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית הוא גישת המעלה מטה , נקודת המוצא של גישה זו היא דו"חות התאגיד תוך שילוב ההבנה של הנהלת התאגיד , את סיכוני הדיווח הכספי והגילוי , על פי גישה זו ההנהלה צריכה להתמקד בסעיפי הדיווח הכספי ופריטי הגילוי שהם מהותיים למשתמשי הדוכ"ס , באופן אשר הצגה מוטעית שלהם עשויה להשפיע על קבלת החלטות כלכליות ע"י משתמשים באותם סעיפי דיווח כספי ופריטי גילוי שיש סבירות גבוהה לטעות מהותית בהם.

בהמשך לכך , על ההנהלה לבחון את ניהול סיכוני הדיווח הכספי והגילוי ע"י התאגיד דהיינו האם ובאיזו מידה נותנות הבקרות הפנימיות בתאגיד מענה ראוי לסיכונים אלה . לצורך כך, נדרשת ההנהלה לבחון , האם קיימים בקרות ונהלים העונים על סיכוני הדיווח הכספי והגילוי ולבחון את הראיות לגבי תפקוד הבקרות והנהלים הלכה למעשה.

גישת ה"מעלה מטה" מתארת תהליך עבודה של ההנהלה בזיהוי תהליכי הדיווח והגילוי ובזיהוי הבקרות הנבדקות במסגרת הערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי.

**כעת אנו חוזרים לנייר עמדה 199-9.**

**אופן הזיהוי של תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי והגילוי**

על זיהוי התהליכים המהותיים מאד, להתבסס על מיפוי אותם תהליכים הנוגעים באותם פירטי דיווח כספי וגילוי שהנהלת התאגיד מצאה אותם כמסוכנים , בהתאם לגישת ה"מעלה מטה" והערכת הסיכונים. התאגיד יעריך את גורמי הסיכון להצגה מוטעית מהותית בפירטי דיווח כספי וגילוי הקשורים בתהליכים השונים . לשם זיהוי תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי והגילוי יביא התאגיד בחשבון בין היתר את היקף הפעילות אליה מתייחס התהליך מתוך סך הפעילות העסקית של התאגיד, ההיקף הכספי של הסעיפים הנובעים מהתהליך בדוכ"ס ומצבו העסקי והבנת פעילות התאגיד ע"י משקיע סביר וכן את אופי התהליכים, מורכבותם (למשל: פעילות במכשירים פיננסים יכולה להיות לא מהותית ביחס לפעילות אבל מורכבותם תהפוך אותם למהותיים) ורמת חשיפתם לטעויות בדיווח הכספי ובגילוי (בפרקטיקה מקובל כי תהליך ההכנסות בכל חברה הוא מהותי מאד וכן כל סעיף בדו"ח רוה"ס שסכומו מהווה לפחות 15% מסך כל ההכנסות, וכן בד"כ תהליך השכר, המלאי וכיוב') .

כל מנת לבחור את התהליכים שבהם קיים סיכון להתרחשות הצגה מוטעית מהותית בדיווח הכספי או בגילוי , תשקול הנהלת התאגיד בין היתר את הגורמים הבאים:

1. היקף הרישומים ועיבודי המידע הקשורים בתהליך ורמת ההומוגניות שלהם. (ככל שההיקף גדול יותר כך הסיכון גבוה יותר ככל שיש יותר מגזרי פעילות וכדו')
2. רמת המורכבות הטבעית בדיווח ובגילוי הנוסעים מהתהליך ביחס ליתר תחומי הפעילות בתאגיד ועמידת הגורמים העוסקים בדיווח ובגילוי בדרישות של כישורים מתאימים . (חברה מורכבת – חברות אם עם בנות ונכדות....)
3. מידת שיקול הדעת שיש לגורמים בתאגיד בקשר עם הכרה ומדידה של סעיפי דיווח הנובעים מהתהליך לרבות משקלם של הערכות ואומדנים משמעותיים.
4. יכולת מערכות המידע לעבד את מורכבות התהליכים
5. קיומו של ניגוד עניינים פוטנציאלי בתהליך
6. מידת הסיכון להונאה שגלומה בתהליך .
7. טעויות בתקופות דיווח קודמות או הצגות מוטעות מהותית אחרות בדו"חות קודמים .

**כל הסעיפים הללו נתונים לשיקול דעתה של ההנהלה באשר לקביעה האם הם מהותיים מאד.**

**הסעיפים שנלמדו היום:**

**תקנה 9ב(ג) לתקנות ני"ע(דו"חות תקופתיים ומידיים)**

**נייר עמדה 199-9**

**ת"ב 104: סעיף 11 , 12 , 23 , נספח ד' ניסוח הימנעות**

**ת"ב 72 : סעיף 13**

**לשיעור הבא יש להביא את חוברת תרגול בנושא ביקורת רכיבי בקרה פנימית מצורף באתר שיעור 13, לקרוא את עמודים 14, 35, 11, 21-22, 30 .**