**יסודות הביקורת ב' – שיעור 13**

**כיצד תיראה פסקת חוו"ד בהסתייגות משולבת (בעיה חשבונאות ובעיית ביקורת)**

"לדעתינו, פרט להשפעה אפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו הומצאו לנו מסמכי התביעה הנ"ל (זוהי בעיית הביקורת) ופרט לכך שלא ניתן גילו לתביעה הנ"ל זו הבעיה החשבונאית הדוכ"ס הנ"ל משקפים באופן נאות".

**הערה : אם במבחן החלטנו לנקוט באסטרטגיה של חוו"ד שלילית או הימנעות, אז דו"ח המבקרים ינוסח בהתאם להנחיות של חוו"ד שלילית או הימנעות ולא לפי הדגשים של הסתייגות.**

* **סעיף 24 של תקן 72** – הסעיף מאמץ את העיקרון של אין עונשין אלא אם כן מזהירים כלומר, אם המבקר החליט לא לתת חוו"ד בנוסח האחיד כלומר, להסתייג/ חוו"ד שלילית או להימנע עליו להודיע ע"כ להנהלת החברה, להסביר להם את הסיבות אשר בעקבותיהן המבקר מתכוון לסטות מהנוסח האחיד ולתת להם הזדמנות סבירה לתקן את הבעיות. אם בכל אופן ההנהלה לא תיקנה או לא סיפקה הסברים על המבקר לסטות מהנוסח האחיד לפי שיקול דעתו בהתאם לנסיבות ולמהותיות.
* **סעיף 25 לתקן 72** – ברגע שמינו רו"ח להיות מבקר של חברה חובה עליו להביע דיעה בלתי תלויה ולהיא לידי ביטוי את חוו"ד **ואין הוא יכול להימנע מלמלא אחר חובה זו.** לא תהא זו גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג או לתת חוו"ד שלילית או להימנע כאשר הנסיבות מחייבות זאת.

**מהי נקודת האל חזור? –** מועד החתימה של הדירקטוריון על הדוכ"ס כלומר כל עוד הדירקטוריון לא חתם על הדוכ"ס אז הם בגדר טיוטה וניתן לבצע בהם שינויים ועדיין המבקר יכול להתפטר אולם אם הדוכ"ס כבר נחתמו אז סעיף 25 לתקן 72 נכנס לתוקף ולא ניתן עוד להתפטר.

**הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99 (\*)**

**רקע:** דו"ח המבקרים היום הינו תקן 108 בעבר דו"ח המבקרים היה תקן 99 .

**מבוא**

IFRS7 מאפשר לחברות לחסוך ברישום מידע בדוכ"ס כאשר מידע זה כבר כלול בדו"ח הדירקטוריון אך במידה וחברה פועלת כך עליה לתת הפניה ברורה לעמוד בדו"ח הדירקטוריון. תשע"ג מועד א' שאלה 8 סעיף ז' או ח'.

מאחר והדוכ"ס מבוקרים עולה השאלה מהי אחריות המבקר על המידע שרשום בדו"ח הדירקטוריון והופנה מהדוכ"ס כי החוו"ד הינה על הדוכ"ס .

לצורך כך, נרשמה הבהרה מס' 1 לתקן 99 והיא קובעת בסעף 3 להבהרה ש:

למבקר יש אחריות על המידע שנכלל בדו"ח הדירקטוריון ומופנה מהדוכ"ס ולכן גם מידע זה צריך להיות מבוקר.

**סעיף 5** קובע שבמידה שמידע כזה מצוי בדו"ח הדירקטוריון על המבקר לוודא שנעשו שלושת הפעולות הבאות במצטבר:

1. בדוכ"ס נעשתה הפניה ברורה וממוקדת לאותם עמודים בדו"ח הדירקטוריון
2. העמודים שקיימת לגביהם הפניה בדו"כס לדו"ח הדירקטוריון מוצגים בצורה שונה מאשר שאר העמודים שלא קיימת לגביהם הפניה בין היתר הם חייבים להיות מוצגים בעמודים נפרדים.
3. בדו"ח המבקר תיכלל התייחסות למידע בפסקת המבוא ובפסקת חוו"ד

**כיצד תיראה חוו"ד המבקר כאשר הוא בדק בנוסף לארבעת הדוכ"ס גם מידע שקיים בדו"ח הדירקטוריון?**

**בפסקת המבוא** לאחר המילים : "שהסתיימו באותם תאריכים" ונוסיף **"ואת סעיפים XX-YY בדו"ח הדירקטוריון.** דו"חות כספיים אלו"

**בפסקת חוו"ד :** "לדעתינו.... באותם תאריכים" **ונוסיף "ואת סעיפים X ו-Y בדו"ח הדירקטוריון בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים".**

**תרגול דו"ח המבקרים:**

בכל סעיף בשאלה של דו"ח המבקרים יש להתייחס לסעיף לפי ארבעת הפרמטרים הבאים:

1. השפעה על הדוכ"ס
2. השפעה על תהליך הביקורת- יש לתת לפחות 5 נהלי ביקורת לסיטואציה **למשל:** החברה הציגה את המלאי לפי ממוצע משוקלל בעוד השיטה הנהוגה בחברה היא FIFO ולא לפי הנמוך.
3. על המבקר לפנות להנהלת החברה ולידע אותם בדבר הוראות IAS2 סעיף 9
4. על המבקר לגבל הסברים בדבר שיטת המלאי הנערכת בחברה
5. על המבקר לבחון את עקביות החברה ואופן מדידת המלאי
6. השפעה על חוו"ד- בסעיף זה יש לקיים דיון בדבר ההשלכות המתוארות בסעיף אם המבקר קיבל הסברים שהניחו את דעתו בדבר שיטת המלאי החדשה בחברה והניח את דעתו בעניין חוו"ד תיהיה בנוסח האחיד.

אם המבקר לא הניח את דעתו בעניין ועדיין עומד איתן בדעתו שאין סיבה מהותית לשינוי שיטת המלאי על המבקר להסתייג בחוו"ד או לתת חוו"ד שלילית בהתאם לנסיבות ולמהותיות. כמעט ולעולם לא נעצור במצב בו המבקר הניח את דעתו וחוו"ד תיהיה בנוסח האחיד.

1. ניסוח קטעים סוטים – בהנחת הסתייגות בסוף פסקת ההיקף תתווסף פסקת ביניים שבה יתואר המשפט הבא: "החברה חישבה את המלאי לפי שיטת הממוצע המשוקלל בעוד שעל פי היסטוריית החברה ושיטת המלאי הנכונה הינה FIFO "

בפסקת חוו"ד נרשום: "לדעתינו, פרט להשפעת המלאי שהוזכר בפסקת הביניים הדוכ"ס הנ"ל משקפים באופן נאות."

**כאשר יש בעיות ביקורת לא יהיו השפעה על הדוכ"ס (ביקורת זה בעיה של מסמכים ולא של מספרים).**

**הכנסה למבחן**

מועצות 2008-2013 – סה"כ 12 מבחנים

מבחנים מאונו יואב פיאטקובסקי – תש"ע – תשע"ג סה"כ 12 מבחנים

שאלות קצרות

המבחן בנוי משני חלקים:

חלק א:

שאלה 1- 20 נקודות- 48 דקות - 8 אירועים

שאלה 2- 10 נקודות- 24 דקות- דוברים – קביעה קטגורית (צודק/ טועה)

שאלה 3- 10 נקודות- 24 דקות-

שאלה 4- 10 נקודות – 24 דקות-

חלק ב:

שאלה 5 – 10 נקודות – 24 דקות

שאלה 6- 10 נקודות- 24 דקות

שאלה 7- 10 נקודות- 24 דקות

שאלה 8 – 20 נק'- 48 דקות- 10 שאלות קצרות