**ביקורת מתקדמת א- שיעור 6**

**דו"ח רו"ח המבקר – תרגול**

|  |  |
| --- | --- |
| **נוסח אחיד** | **שינויים מהנוסח האחיד** |
| 1. שינויים בין תקנים | 1. כנ"ל |
| 1. נוסחים בע"פ | 1. --- |
| 1. שאלות הסבר | 1. כנ"ל |
| 1. דו"ח לקוי | 1. אירועים |

1. **שינויים בין התקנים**

**שאלה:** בעשור האחרון חלו שינויים בנוסח האחיד, הן במנה והן בנוסח עצמו של דו"ח רו"ח המבקר.

**נדרש:**

1. תארו מהי מהות השינויים , מהם עיקריהם ?
2. מהי רוח הוועדה ששררה בעת הוצאת התקנים הללו מדוע לדעתכם הוועדה החליטה להוציא את התיקונים הללו ?
3. ומה הצפי לדעתכם שנדרש לתיקון דו"ח רו"ח המבקר הנוכחי ?
4. ציינו מהי ההשפעה של התקינה הבינ"ל בחשבונאות
5. ציינו מהי ההשפעה של התקינה הבינ"ל ובביקורת על הנוסח האחיד של דו"ח רו"ח המבקר? (לשים לב בבחינות מה שואלים האם על חשבונאות או על ביקורת)

**פיתרון**

1. **שינויים בין תקנים –**
2. **הכותרת וההפניה** – בעבר היה דו"ח המבקרים שהפך להיות **דו"ח רו"ח המבקר** כאשר המהות של השינוי שבחוק החברות שינו את השם של רו"ח החיצוני ל-רו"ח המבקר (ב-ה"א הידיעה להבדיל למשל ממבקר פנימי שהוא סתם רו"ח) ולכן פשוט ביצעו התאמה.
3. **פסקת מבוא –**
4. הוסיפו בהתחלה את המילה ביקרנו במקום את המילה בדקנו כדי לשקף את עבודתו של רו"ח המבקר כדי לשקף את העובדה שרו"ח המבקר מבצע את עבודתו עפ"י תקני ביקורת מקובלים
5. שמות הדו"חות – ניתן היום לומר : מאזן , רוה"ס , דו"ח על השינויים בהון העצמי ודו"ח תזמ"ז כפי שניתן היה לומר בעבר וכן התווסף מסלול נוסף שהוא : דו"ח על המצב הכספי, דו"ח על הרווח הכולל, דו"ח על השינויים בהון ודו"ח על תזמ"ז. (גם בח"פ וגם בח"צ) **אבל חייבים לבחור מסלול**
6. לגבי מספרי השוואה – שמו את מספרי ההשוואה כשבעבר הם לא היו (גם כשהם לא היו האחריות היתה זהה).
7. אחריות – התווספה התייחסות להבחנה באחריות בין רו"ח המבקר (החיצוני) לבין הדירקטוריון וההנהלה כדי שידעו כל אחד את האחריות שלו.
8. פסקת המבוא כשלעצמה התווספה עם השנים היא לא היתה קודם והיא יצאה מתוך פסקת היקף הביקורת.
9. **פסקת היקף הביקורת-**
10. היתה גם בעבר והורחבה בשנים האחרונות מאד (בתחילה היתה שורה וחצי) והיא מבהירה את סוגי הפעולות המהותיות שמבצע רו"ח המבקר וביניהן : תכנון, בחינה שאין הצגה מוטעית מהותית , בדיקות מדגמיות , בחינה של עמידה בכללי החשבונאות , ביקורת אומדנים משמעותיים והערכת נאותות ההצגה על פי הסטנדרט הכפול. כל הנקודות הנ"ל חדשות אף אחת מהן לא היתה קודם.
11. המילה בישראל התווספה אחרי המילים תקני ביקורת מקובלים – כדי להסביר שהביקורת כאן נעשית על בסיס כחול לבן , על בסיס ביקורת ישראלית.
12. **פסקת חוות הדעת –**
13. מהותיות – נוספו המילים מכל הבחינות המהותיות כדי להסביר לקורא שכאן עוסקים רק בדברים המהותיים
14. שמות הדו"חות – ראו פסקת מבוא
15. ברגע ש-IFRS נכנס לשטח ו-מ-2008 ואילך יש פיצול בין חברה פרטית לחברה ציבורית כשבחברה פרטית חוו"ד ניתנת עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בישראל (בעבר היה רשום רק כללי חשבונאות מקובלים) לעומת זאת ח"צ – חוו"ד תיהיה עפ"י תקני דיווח כספי בינ"ל (IFRS)(בעבר החשבונאות של חברה ציבורית היתה כמו פרטית ולכן צוין בחוו"ד כללי חשבונאות מקובלים) . המילה בישראל נוספה כדי להסביר שמדובר בחשבונאות של ח"פ וה-IFRS כמובן מרמז על ח"צ .
16. בפסקת חוו"ד התווספה פיסקה העוסקת בדרישות חוקיות (בעבר היתה פסקה נפרדת) מה שהשתנה בפסקה זו לח"צ – במקום תקנות ני"ע (עריכת דו"חות כספיים שנתיים) התשנ"ג- 1993 כיום פועלים עפ"י תקנות נירות הערך תש"ע – 2010.

**הערה :** על חוו"ד חלו שינויים נוספים בתחומים שונים לרבות : השפעת ה-SOX וה-ISOX שלאורו התווספו תקנים : 103, 104, 105, 106 , 107, 108 .... שהשפיעו גם על הנוסח האחיד והוסיפו פסקת הפניית תשומת לב בנושא אפקטיביות הבקרה הפנימית כפי שנלמד בהמשך בהרחבה.

1. **רוח הוועדה ששררה / מהות כל השינויים –** הניסיון לצמצם את פער הציפיות , כל משפט כאן עוזר בניסיון הזה. למשל: ההבחנה באחריות – שכולם ידעו מי אחראי על מה או עיקרון המהותיות –שלא יצפו שנמצא הכל או סוגי העבודות – שידעו מה אנחנו עושים . כל שינוי מהווה את הרצון לצמצם את פער הציפיות בין מה שמצפים מרו"ח (מצפים ממנו שהוא מאשר את הדוכ"ס , הוא הבעלים של הדוכ"ס , אם הוא חותם הכל בסדר) כשבפועל הוא יכול מקסימום לתת חוו"ד לפי תקני ביקורת ונהלי ביקורת מקובלים ולחוות את דעתו עד כמה הדוכ"ס משקפים באופן נאות עפ"י הסטנדרט הכפול .
2. **צפי לתיקון הדוכ"ס בעתיד-**
3. להוסיף בכותרת דו"ח רו"ח המבקר את המילים בלתי תלוי כדי לשים מול העיניים את האובייקטיביות , את אי ניגוד העניינים , את אי התלות.
4. מתכננים לפצל שתי פסקאות שתילקחנה מתוך פסקת המבוא ומתוך פסקת היקף הביקורת שמה יהיה לאחר מכן זה פסקת מבוא ללא החלק של ההבחנה באחריות, לאחר מכן תופיע:

פסקת האחריות של הדירקטוריון וההנהלה- שבמסגרת פסקה זו יבהירו את האחריות שלהם וגם ירשמו את הפעילות והפעולות שמחייבות את הדירקטוריון וההנהלה לביצוע כגון: בניית מערכת הנהלת חשבונות טובה ומערכת בקרה פנימית ראויה ואפקטיבית ועריכה ואישור של הדוכ"ס . כל זה לא מופיע היום.

הפסקה הבאה תיהיה:

פסקת אחריות רו"ח המבקר- הכוללת בתוכה את אחריות רו"ח שהיא על חוות דעתו וגם את כל פסקת היקף הביקורת. כאן מתכננים להוסיף נוהל סקירה אנליטית. (יש בצנרת צפי לתיקון עבור תיקון זה שנלמד בעתיד אם יהיה רלוונטי).

1. **השפעת התקינה הבינ"ל בחשבונאות על נוסח דו"ח המבקרים:**
2. שמות הדו"חות יכול להיות בשני מסלולים
3. ההתייחסות לסוג החשבונאות המייושמת – בח"פ לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (ISRAELI GAAP) לעומת ח"צ שמיישמות את ה-IFRS
4. **השפעה על הביקורת –**
5. הוסיפו את המילה בישראל אחרי המילים תקני הביקורת המקובלים כדי להדגיש שתקני הביקורת הם ישראליים ולא משנה מה החשבונאות אם היא פרטית או ציבורית.
6. כל הבסיס לחוו"ד הוא תקינה בינ"ל בביקורת כמו בשאר התקנים . בשאר התקנים שזה אומר שכל תקני הביקורת בישראל ולא רק של דו"ח המבקרים מבוסס על התקינה הבינ"ל בביקורת תוך התאמות לשוק הישראלי.
7. **נוסחים בע"פ שיש לזכור מהנוסח האחיד:**
8. נוסח הסתמכות על רו"ח אחרים בחברות כלולות / אקוויטי
9. מספרי השוואה שבוקרו ע"י רו"ח אחרים (מופיע בתקן 78)
10. 2 פסקאות הקשורות לתשקיפים – נלמד בשיעור האחרון בשנת השלמה
11. **שאלות הסבר**

**טכניקה-**

1. כשאנו מקבלים שאלה שמבקשים מאיתנו לפרט, להרחיב, להסביר, להבהיר, לחדד וכל מילה שדומה , כאן המקום להוציא את מה שיש לנו במגבלת הזמן כשהזמן הוא 3 דקות לנקודה. בנוסף, אם מבקשים שנחווה את דעתנו אנו צריכים לתת את דעתנו (לדעתנו כך וכך ...) כאשר חוו"ד צ"ל מאד מדויקת ושלא סותרת את עצמנו וזה קורה כאשר יש מספר גישות ובמקום לציין שיש מספר גישות ולציין את הגישה שלנו לעיתים תוך כדי בחינה כותבים את דעתנו לפי הגישה הראשונה ומיד אח"כ כותבים את דעתנו לפי השיטה השנייה כששתי השיטות מנוגדות וזה אומר שסתרנו את עצמנו.
2. מומלץ לכתוב את דעתכם לפי הדעה המקובלת ולא לפי דעת המיעוט .
3. אם משתמשים במילים בין היתר, לרבות , גם , בסוגריים רושמים נקודות להתייחסות – יש להתייחס לכל מילה ומילה בשאלה.

**שאלה:** אם ביצעתם ביקורת בחברה מסויימת שהיא ח"צ ובביקורת גיליתם שהמלאי שהוא סעיף מאד מאד מהותי בדוכ"ס מוצג בצורה לקויה.

**נדרש:** מה סוג חוו"ד שתיתנו במקרה זה

**פיתרון :** חוו"ד תיהיה שלילית כיוון שיש כאן בעיה חשבונאית של אי הצגה נאותה כאשר אי ההצגה של המלאי באופן שאינו נאות השפיע באופן מאד מהותי על הדוכ"ס ולכן הנטייה תהיה לתת חוו"ד שלילית ולא להסתייגות

**שאלה:** במקרה שבו נדרשת הסתייגות במסלול חשבונאות – מהן הפסקאות שסוטות מהנוסח האחיד

**תשובה:** ביניים וחוו"ד

**שאלה:** אם מדובר בהסתייגות כתוצאה מהגבלה בהיקף הביקורת איזה פסקאות תסטינה מהנוסח האחיד **תשובה:** היקף הביקורת, ביניים וחוו"ד

**שאלה :** חוו"ד שלילית – מה הפסקאות הסוטות מהנוסח האחיד **תשובה:** ביניים וחוו"ד

**שאלה:** הימנעות - **תשובה:** הכל

**טבלת סיכום:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **פסקה** | **מסלול חשבונאות** | | **מסלול ביקורת** | |
|  | **הסתייגות** | **שלילי** | **הסתייגות** | **הימנעות** |
| **מבוא** | X | X | X | V |
| **היקף** | X | X | V | V |
| **ביניים** | V – סיפור + בעיה | Vסיפור+ בעיה + מהותיות | V סיפור + בעיה +נהלים חלופיים | V סיפור+ בעיה + נהלים חלופיים+ ניכר+ מוצדקות. |
| **חוו"ד** | V | V | V | V |

בבחינה יש לשים לב שמספרים לנו סיפור ואנו צריכים לאתר את הבעיה ואם אין בעיה אין סיפור אם אומרים את הבעיה נשתמש בבעיה ואם לא נאתר את הבעיה.

בהסתייגות מדובר בנושא מהותי שלא משפיע על הדוכ"ס בכללותם ואילו בחוו"ד שלילית מדובר בנושא מהותי המשפיע על הדוכ"ס בכללותם. אנחנו בבחינה צריכים לתת עץ אפשרויות .

**הערה:** בסוף הניסוח יהיה תמיד הסתייגות .

הסתייגות במסלול ביקורת : דוגמא : למשל: לא נכחנו במפקד מלאי (סיפור) ולא יכולנו לאמת את המלאי (בעיה) ולא יכולנו לנקוט בנהלים חלופיים לאימות המלאי (נהלים חלופיים)

המקרה היחידי בו מסתייגים במסלול ביקורת היא בעיה **מהותית נקודתית + מוצדק.**

**דוגמא :** אני רוצה לעשות ספירת מלאי בסוריה בסניף דעאש בדמשק והם לא מוכנים כי הם דואגים לשלומינו – זוהי סיבה מוצדקת כעת השאלה היא האם מדובר במהותי ואז מדובר בהסתייגות או במהותי בכללותו המחייב הימנעות.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **מהותי** | **מהותי בכללותו** |
| **מוצדק** | **הסתייגות** | **הימנעות** |
| **לא מוצדק** | **הימנעות (חריג)** | **הימנעות** |

1. **דו"ח לקוי**

כשאנו מקבלים דו"ח רו"ח מבקר משובש יש לעבור את השלבים הבאים :

1. יש לקחת את הנוסח האחיד המתאים לקייס ז"א למצוא איזה נוסח אחיד מבין כל הנוסחים של הנוסח האחיד שכולל את המרכיבים הנדרשים לאותה שאלה למשל: אם מדובר בח"צ צריך נוסח של ח"צ או שאם יש הסתמכות על רו"ח אחרים בחברות מאוחדות ניקח את הנוסח שכולל את פסקת ההסתמכות וכיו"ב .

בבחינה בסמסטר א' יצורף נספח מספר 5 שנקרא נספח ה' שהוא הנוסח הכי מלא ומומלץ לעבוד איתו בתרגולים. בעניין זה כאשר נקבל את הדו"ח נסמן עליו את ההבדלים מילים שיש הבדל בינהן , פסקאות שיש הבדל בינהן.

1. אם מצאנו מילים או משפטין שהוחסרו יש לציין מהן המילים או המשפטים שהוחסרו ולהסביר איזה נוסח חסר. (לא חובה להעתיק את כל החלק החסר אפשר מילה שתיים בהתחלה מילה שתיים בסוף ושלוש נקודות באמצע)
2. אם הוסיפו מילים , פסקאות סתם חובה לציין מה הוסיפו סתם ולעיתים גם להסביר . למשל: בפסקת היקף הביקורת נוהגים להוסיף נוהל כמו : "ביצענו ביקורת אירועים לאחר תאריך המאזן". אסור להוסיף לנוסח האחיד דברים כדוגמת נוהל זה כי תוספת נוהל כאמור עשויה לגרום לקורא כאילו החלטנו לסטות מהנוסח האחיד או כאילו יש פה נוהל מאד מיוחד שציינו אותו במיוחד או כאילו כתוצאה מתוספת הנוהל נוצרה רשימה סגורה של תכנית ביקורת- בבחינה מספיק אחד מההסברים הנ"ל שילוו להחלטה למה מוחקים את הנוהל .
3. פסקאות ביניים ופסקאות הפניית תשומת לב – מכילה 4 שלבים :
4. יש לקבוע מה הנושא של אותה פסקה או הפניית תשומת הלב מנתוני השאלה .
5. יש לנתח את הסוגיה ולקבוע האם מדובר בסוגיה חשבונאית או סוגיית ביקורת או שילוב של נסיבות ולתת עץ אפשרויות לסוגיה . מדובר בנושא מהותי , מוצדק או לא מוצדק , יש בעיה או אין בעיה .
6. יש לנתח את סוג הדו"ח האפשרי ומה מומלץ על ידכם
7. יש לנסח במקרה הצורך את פסקת הביניים המתאימה למקרה שניתחנו. לא לנסח את שאר הפסקאות כי אמנם כל פסקת ביניים ביצענו ניתוח נפרד כאילו היה קייס בלתי תלוי וכך תעשו גם אבל מדובר בדו"ח לקוי אחד בחברה אחת בחוו"ד אחת כך שחוו"ד שתינתן בסוף תיקח בחשבון את כל פסקאות הביניים והניתוחים שלהם ואת כל הפניות תשומת הלב וההפניות שלהם, ובשלב ה נקבע את השורה התחתונה מכלל האירועים.

ברבים מהפתרונות תראו ניסוח מלא של כל הפסקאות ולא רק פסקת ביניים לכל קייס. לעיתים בפתרונות רשום שלא ניתן ניקוד על הניסוח ז"א ניתוח של כל פסקת ביניים חובה ניסוח – חובה רק של פסקת הביניים של כל קייס ועוד ניסוח של השורה התחתונה של כלל הדו"ח

1. בסיום כלל הניתוחים והניסוחים שקבענו בכל פסקאות הביניים והפניות תשומת הלב נדרש לקבוע איזה סוג חוו"ד הייתם נותנים במקרה של השאלה שזה ייגזר מכלל הניתוחים שביצענו קודם לכן , ואז ורק אז ננסח את שאר הפסקאות משמע :

מבוא, היקף , וחוו"ד נבחן אותם ונראה מה מבינהם צריך להשתנות ואז ננסח

**שלבים ד' ו-ה' מהווים 85%-90% מהניקוד**

1. לעיתים במעטפת של חוו"ד מקלקלים אותה למשל : בכותרת וההפניה לעיתים אומרים דו"ח המקרים במקום דו"ח רו"ח המבקר או "אל הדירקטוריון" במקום "אל בעלי המניות" או בחתימה "רו"ח מוסמך" וצריך להוריד את ה-"מוסמך" או למשל בתאריך- שהדו"ח של ח"צ מופיע ב-02/04 לשנה מסויימת כשדו"ח של ח"צ צריך להיות מוגש עד 31/03 של אותה שנה

**תרגול:**

**מועד קיץ 2008 שאלה מס' 1** .**עמוד 7 חומר עזר 2011**

ישנן 3 קבוצות של הפניית תשומת לב :

1. מופיעה בתקן 72 ומחייב להפנות כוללות :
2. עסק חי
3. אי וודאות
4. הצגה מחדש
5. שינוי בחוו"ד
6. הפניות שמחויבות מפרסומים אחרים – לא מתקן 72 :
7. סטנדרט כפול
8. אי תלות – במקרה של ח"פ **החריגים**
9. אפקטיביות הבקרה הפנימית
10. דוגמאות נוספות בהמשך....
11. קבוצת שיקול דעת – רו"ח מפנה את תשומת הלב עפ"י שיקול דעתו.

**מתודולוגיה של אירועים בשינויים מהנוסח האחיד**

כאשר יש שאלה שכוללת בתוכה מספר אירועים בלתי תלויים האחד בשני (ובד"כ גם כותבים זאת בבחינה) להלן סוגי הנדרשים האפשריים והפתרונות המתאימים:

1. **נדרש:** כיתבו לכלל האירועים שלהלן תכניות ביקורת .

**פיתרון:** כדי לענות על שאלה כזאת חייבים למצוא חוט מקשר לכל האירועים , כלומר, חייב להיות נושא אחד בכל האירועים אחרת אי אפשר לפתור שאלה כזאת .

**דוגמאות :** עסק חי, אירועים לאחר תאריך המאזן , הסתמכות על רו"ח אחרים , צדדים קשורים ...

1. **נדרש:** כיתבו מהי ההשפעה על תהליך הביקורת של מקרה מסויים/ תנו מספר הדגשים בביקורת / כיתבו נהלי ביקורת שנדרשים בכל אירוע בנפרד

**פיתרון**: לכתוב שניים עד שלושה נהלים בצורה של סיפור או בצורה של צ'ק ליסט הנהלים יהיו מתוך המקרה עצמו .

**דוגמא**: החברה ביצעה הערכת שמאי שעל בסיסו בוצע שיערוך של הנדל"ש ב-1,000,000$.

יש לאסוף מנתוני השאלה את הנהלים 2-3 נהלים למשל:

יש לבחון את נאותות ההצגה של סעיף נדל"ש בדוכ"ס וכדו' ...

**לא לשכוח את השפעת תהליך הביקורת .**

1. **נדרש :** נתחו את הסוגיה הנדונה

**פיתרון :** חשבונאית או ביקורת , עץ אפשרויות , זהה לניתוח פסקת ביניים

1. **נדרש:** אם ההנהלה מסכימה לטיפול המוצע על ידכם מה אתם הייתם עושים בחוו"ד

**פיתרון:** חוו"ד בלתי מסויגת תוך מקום לשקול את הפניית תשומת הלב (המקובל הוא במסלול חשבונאי).

1. **נדרש:** אם ההנהלה לא מסכימה לטיפול שבוצע על ידכם מה אתם הייתם עושים ?

**פיתרון :** לתת את המסלולים הסתייגות או הימנעות או שלילית או חלקה

1. **נדרש:** נסחו את הפסקאות שסוטות מהנוסח האחיד במקרה זה

**פיתרון:** יש לנסח כל מקרה בנפרד

**הערה חשובה מאד :** בד"כ הנדרש הוא הנוסח הבא:

"2 ניתוח הסוגיה לעיתים סמוי מופיעה בתשובה אבל לא בשאלה הסבירו ונמקו , כיצד תנהגו , בכל אחד מהאירועים שפורטו לעיל ו1 השפעה על תהליך הביקורת מהי השפעתם אם קיימת על תהליך הביקורת ועל 3 חוו"ד דו"ח רו"ח המבקר על הדוכ"ס , במקרה הצורך 4 ניסוח נסחו את השינויים הנדרשים בדו"ח רו"ח המבקר".

**סתיו 2007 שאלה 1 קייס אחרון עמוד 1**