**ביקורת מתקדמת א- שיעור 7**

**סקירת דו"חות כספיים לתקופות ביניים:**

**פיננסית**

**נושא ראשון - רקע**

בשנת 1988 החליטו ברשות לני"ע להוציא דו"ח כספי לתקופת ביניים לחצי שנה ינואר – יוני לא דיברו על רבעון אלא על חציון. שנה וחצי אח"כ ראו כי טוב ולכן מהרבעון השלישי לשנת 1989 אנו רואים דו"חות ביניים שח"צ מפרסמות, תקופות ביניים הכוונה כפי שמופיע כדלקמן :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **מצטבר** | **רבעון** | **מספר הרבעון** |
| ינואר עד מרץ | ינואר עד מרץ | רבעון ראשון |
| ינואר עד יוני | אפריל עד יוני | רבעון שני |
| ינואר עד ספטמבר | יולי עד ספטמבר | שלישי |
| ---- | --- | רביעי\* |

* אין חיה כזאת דו"ח כספי לרבעון רביעי ישנם דיווחים מסוימים שכן מדווחים ברבעון הרביעי אבל אין דיווח של דוכ"ס לרבעון רביעי .

מה שנלמד היום זה איך נראה דו"ח כספי במתכונת מסודרת שעליה הרו"ח עושה סקירה.

**סקירה** – זו לא ביקורת אלא יותר סוג של ביקורת מתומצתת .

**נושא שני – מבנה הדו"ח הכספי לתקופות ביניים**

דו"ח כספי לתקופת ביניים מופיע בשני מסלולים עיקריים:

1. **דו"ח כספי במתכונת תמציתית**-

הכוונה היא שהדו"חות עצמם , משמע, המאזן , רוה"ס , דו"ח על השינויים בהון ודו"ח תזרים יהיו במתכונת מלאה משמע , זהה לדו"ח הכספי השנתי ואילו הביאורים יהיו תמציתיים כפי שנפרט בהמשך וכפי שמצויין באתר בקובץ **כללי חשבונאות עיקריים ביישום דוחות כספיים לתקופות ביניים.**

**באורים תמציתיים** - הכוונה שאין פה ביאורים לכל סעיף בדוכ"ס אלא ישנה רשימה של ביאורים כלליים יותר שלא מופנים לסעיף מסויים .

**איפה זה נאמר? ומתי מיישמים?**

**אפשרות ראשונה -** בתקן חשבונאות מספר 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות . תקן זה נותן מענה לחברות פרטיות ושם נקבע כי הדו"ח הכספי לתקופת ביניים אם מחליטים להציגו בחברה פרטית - חובה עליו להיות מוצג בצורה תמציתית על פי הנדרש בתקן (לא חייבים בח"פ לעשות דו"ח רבעוני אבל אם בחרו לעשות דו"ח כזה חובה שיהיה סדר).

תקן 14 מבוסס על תקן IAS34 הבינלאומי.

**אפשרות שניה -** להציג דו"ח כספי תמציתי נקבעה ב-IAS34 שהוא התקן הבינ"ל העוסק בדוכ"ס לתקופת ביניים שנלמד בהמשך בקורס חשבונאות פיננסית את אופן ההכרה , המדידה והטיפול החשבונאי. כאן בביקורת נלמד את הצגה וגילוי.

את IAS 34 חייבים ליישם בדו"ח כספי שחוק ני"ע חל עליה כמו : חברה ציבורית שהנפיקה מניות או תאגיד מדווח (שהנפיק אג"ח לציבור) או חברה שהיא בתהליך תשקיף וצריכה לצרף דו"ח רבעוני מסויים (לקראת הנפקה) . בכל אלו IAS34 תקף.

ל-IAS34 מצטרפות גם תקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומידיים) תש"ל – 1970 והם תמיד יופיעו ביחד .

1. **דו"ח כספי לתקופת ביניים במתכונת מלאה-**

הדו"ח הכספי לתקופת ביניים לאותו רבעון (ראשון, שני וכו') הכוונה לדו"ח כספי המוצג בדיוק כמו דו"ח שנתי רגיל באורים ודו"חות באופן מלא (אחד לאחד). דו"ח מלא הכוונה לדו"ח בזהות מוחלטת לדו"ח כספי שנתי (גם הדו"חות וגם הביאורים)

**איפה זה נאמר?**

ב-IFRS וכן בתקנות ני"ע (דו"חות כספיים שנתיים) תש"ע - 2010

**מתי מיישמים?**

בעיקר בהנפקות ובתשקיפים כלומר, כשחברה רוצה להנפיק ני"ע לציבור (אג"ח, מניות, חבילות) .חובה עליה לפעול לפי IFRS , אליו מתלוות תקנות ני"ע (דו"חות כספיים שנתיים) תש"ע- 2010 .

**נושא שלישי- הביאורים הנדרשים לדו"ח כספי תמציתי (1-2)**

1. **ביאור ראשון – חובה ! – הצהרה לגבי המדיניות החשבונאית -** בביאור תיהיה הצהרה של החברה שאותה מדיניות חשבונאית שננקטה בדו"ח הכספי השנתי יושמה גם בדוכ"ס לתקופות ביניים ואם חל שינוי כלשהו בין השנתי לרבעוני אז חובה לתת על כך גילוי ולעיתים הדבר מחייב הצגה מחדש (RESTAMENT)

**הערה:** התפיסה היא שלנגד עיני קוראי דו"חות הביניים יש את הדו"ח הכספי השנתי ולכן לא צריך לכתוב את כל המדינית החשבונאית בביאורים.

ברבעון הראשון של 2008 כשה-IFRS נכנס לשטח הביאור הראשון של המדיניות החשבונאית היה כל כללי ה-IFRS בדו"ח התמציתי כיוון שחל שינוי במדיניות החשבונאית

**כל שאר הביאורים הבאים הם תלויים הם זכות ז"א שהם מופיעים רק אם הנושא קיים בחברה.**

1. **ביאור שני - עונתיות –** חברה שעוסקת בפירות הדר, או תיירות , יש שוני בין הרבעונים השונים , ואז חובה לתת גילוי האם קיימת עונתיות בין רבעונים **למשל:** רבעון ראשון חזק יותר וכל שאר הרבעונים חלשים . **בדו"ח כספי שנתי אין ביאור בנושא עונתיות כיוון שעונתיות חלה רק בין רבעונים** חובה לתת גילוי רק כאשר קיימת עונתיות
2. **ביאור שלישי – בלתי רגילים-** יש לתת גילוי על המהות והסכום של פריטים המשפיעים על נכסים , התחייבויות , הון , רווח נקי או תזמ"ז שהם בלתי רגילים בשל מהותם, גודלם או שכיחותם
3. **ביאור רביעי- שינוי אומדן** – כל שינוי אומדן שחל בחברה יש לתאר את מהות השינוי והשלכותיו על הסעיפים בדוכ"ס למשל : אם ניקח אומדן של נכס מסויים ואת הפחת שלו לעשר שנים ופתאום עשו שיפור שלו או שהשתנה האומדן שלו ומשנים אותו מכאן ואילך יש לתת על כך ביאור
4. **ביאור חמישי** – **הנפקות , רכישות עצמיות ופירעון של ני"ע** – כל הנפקה של אג"ח, אג"ח להמרה , מניות שהחברה רכשה בעצמה חובה לתת על כך גילוי (בבחינה הכל מהותי)
5. **ביאור שישי- דיבידנדים ששולמו –** אם החברה חילקה דיבידנדים חובה לתת על כך גילוי.
6. **ביאור שביעי - מגזרים-** הכנסות מגזר ותוצאות מגזר בגין המגזרים העסקיים או הגיאוגרפיים המהווים את המתכונת הראשית של התאגיד לדיווח מגזרי, חברות שעוסקות במספר מגזרי פעילות (כמו: מלונאות נדל"ן וביטוח) לוקחים את הפעילויות שלה ומחלקים למגזרים בחברה ציבורית חובה להציג ביאור בנושא מגזרים. בדו"ח רבעוני הביאור חייב לכלול גילוי רק בנושא הכנסות המגזר ותוצאות המגזר. (הביאור השנתי כולל רשימה ארוכה של דרישות גילוי כמו: נכסי המגזר, השקעות במגזר, פחת המגזר, הכנסות המגזר, תוצאות המגזר וכו').
7. **ביאור שמיני- אירועים לאחר תאריך המאזן-** יש לתת גילוי באשר לאירועים לאחר תאריך המאזן הן לגבי אירוע שחייב התאמה לבין אירוע שלא חייב התאמה **למשל:** דיבידנד שהוכרז לאחר תאריך המאזן ועדיין לא שולם הוא אירוע שאינו חייב התאמה אבל עדיין צריך לתת עליו גילוי. **או למשל:** חברה שהיה לה לקוח שלפני תאריך המאזן היה בספק ולאחר תאריך המאזן היה עדיין בספק יש הרבה מה לעשות לגביו הכל תלוי בנסיבות (אם היתה הפרשה לחומ"ס וכדו')
8. **ביאור תשיעי- שינויים בהרכב התאגיד -** לרבות צירופי עסקים , רכישות ומימושים של חברות בנות והשקעות לטווח ארוך, שינויים מבניים ופעילויות מופסקות וכיו"ב כל דבר מאלה שקורה הוא ביאור חובה אם קרה
9. **ביאור עשירי – תלויות -** שינויים בהתחייבויות תלויות או בנכסים תלויים
10. **ביאור אחד עשר –** **עסק חי –** אם יש בעיה במוסכמת העסק החי (ת"ב 58) יש לתת על כך גילוי.
11. **ביאור שניים עשר – שונות-** כל אירוע שקרה במהלך תקופת הביניים ו/או ברבעון הנוכחי ו/או לאחר תאריך המאזן ועד לאישור הדוכ"ס מחייב ביאור

**נושא רביעי – הצגת התקופות בדו"חות**

**יוני 2014 (האחרון)**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| מאזן | |  |  |  | | --- | --- | --- | | ליום | | | | 31/12/13 | 30/06/13 | 30/06/14 | | שנתי אחרון | שנה קודמת- חתך ליום | נוכחי- חתך ליום | |
| רוה"ס  שינויים  תזמ"ז | לששת החודשים שהסתיימו ביום:   |  |  | | --- | --- | | 30/06/13 | 30/06/14 | | 01-06/13 | 01-06/14 |  |  |  | | --- | --- | | 30/06/13 | 30/06/14 | | 04-06/13 | 04-06/13 |   לשלושת החודשים שהסתיימו ביום:  לשנה שהסתיימה ביום  31/12/13 |

**ספטמבר 2014**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| מאזן | |  |  |  | | --- | --- | --- | | ליום | | | | 31/12/13 | 30/09/13 | 30/09/14 | | שנתי אחרון | שנה קודמת- חתך ליום | נוכחי- חתך ליום | |
| רוה"ס  שינויים  תזמ"ז | לתשעת החודשים שהסתיימו ביום:   |  |  | | --- | --- | | 30/09/13 | 30/09/14 | | 01-09/13 | 01-09/14 |  |  |  | | --- | --- | | 30/09/13 | 30/09/14 | | 07-09/13 | 07-09/14 |   לשלושת החודשים שהסתיימו ביום:  לשנה שהסתיימה ביום  31/12/13 |

**מרץ 2014**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| מאזן | |  |  |  | | --- | --- | --- | | ליום | | | | 31/12/13 | 30/03/13 | 30/03/14 | | שנתי אחרון | שנה קודמת- חתך ליום | נוכחי- חתך ליום | |
| רוה"ס  שינויים  תזמ"ז | |  |  | | --- | --- | | 30/03/13 | 30/03/14 | | 01-03/13 | 01-03/14 |   לשלושת החודשים שהסתיימו ביום:  לשנה שהסתיימה ביום  31/12/13 |

**הערה :** כל דו"ח רבעוני בדיווחים השוטפים הרגילים – חובה להיות מוגש בח"צ רגילה – עד חודשיים מתאריך המאזן – משמע- הדו"ח על הרבעון הראשון יוגש עד 31/05 של אותה שנה הדו"ח של יוני יוגש עד 31/08 של אותה שנה , הדו"ח של ספפטמבר יוגש עד 30/11 של אותה שנה

**נושא חמישי – מטרת דו"חות הביניים**

* דו"חות הביניים מאפשרים להפיק מידע סדיר שמאפשר גם לחזות את התוצאה השנתית .
* ניתן לעלות על בעיות שהתרחשו במהלך השנה ולא רק בסופה ולתקן מבעוד מועד
* דו"חות הביניים עוזרים באיתור נקודות מפנה ברווח , בנזילות , בביצועי ההנהלה במהלך השנה.
* זה מקטין את היתרון היחסי שיש לבעלי מידע פנימי.
* מידע משלים לדו"ח השנתי

**סקירה**

**נושא ראשון – ביקורת מול סקירה**

1. **ההבחנה בין ביקורת לסקירה-**

**מטרת הביקורת** - היא לאפשר לרו"ח המבקר לחוות את דעתו על הדוכ"ס שהם אכן עומדים בסטנדרט הכפול כלומר, גם ערוכים לפי כלל חשבונאות מקובלים וגם משקפים באופן נאות מבחינה עסקית כלכלית את מצב העסקים, תוצאות הפעולות , תזרימי המזומנים וכיו"ב.

**מטרת הסקירה** – היא לאפשר לרו"ח המבקר לדווח שלא בא לידיעתו דבר המצביעה על כך שיש צורך בשינויים מהותיים בדוכ"ס כך שהם יוכלו להיחשב כדו"חות שערוכים בהתאם לסטנדרט הכפול .

כלומר, הדיווח בביקורת הוא מתן חוו"ד בצורה חיובית (פוזיטיבית) לעומת זאת בסקירה הדיווח הוא על דרך השלילה (לא בא לידיעתי, לא בא לתשומת ליבי...)

1. **כיצד המטרות משפיעות על הנהלים –**

כשמדווחים על דרך השלילה , מההגדרה לוקחים פחות אחריות ובביצוע הסקירה לא מבצעים ביקורת מפורטת , לרבות סקר בקרה פנימית , אימות יתרות , בדיקות פיזיות של מלאי וכיו"ב , אלא , נוקטים ברשימה מאד מצומצמת של נהלים שנוגעים יותר לשיחות עם ההנהלה , לשיחות עם הדירקטוריון, עם הוועדות , עם גורמים רלוונטיים בחברה , או עוסקים בקריאת פרוטוקולים של הדירקטוריון וועדותיו.

אין ספק שבסקירה , פער הציפיות גדל יותר , כיוון שמצפים מרו"ח כשהוא חותם על דו"ח כלשהו בין אם זה דו"ח רו"ח המבקר או דו"ח סקירה, ובין אם זה דו"חות אחרים שנלמד בעתיד, הציפייה היא שאם רו"ח חתם אז הכל בסדר אבל פרקטית, בסקירה , רו"ח נוקט מספר נהלים מצומצם בהרבה מאשר ב-ביקורת והוא לא יכול לעלות על אותם דברים שעליהם הוא היה עולה בביקורת , ולכן הפער בין מה שמצפים לבין מה שניתן לספק הולך וגדל בסקירה ביחס לביקורת.

**אין באמור לעיל בכדי למנוע מרו"ח המבקר מלהרחיב את עבודת הסקירה ולנקוט עוד נהלים ואפילו נהלי ביקורת וגם אם ננקוט נהלי ביקורת עדיין המשוואות הבאות תתקיימנה:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| לפני | תוספת | סוג דו"ח |
| 1. נהלי ביקורת | נהלי ביקורת | חוו"ד |
| 1. נהלי סקירה | נהלי סקירה | דו"ח סקירה |
| 1. **נהלי סקירה\*** | **נהלי ביקורת** | **דו"ח סקירה** |

* **נהלי סקירה גם אם מצרפים עליהם נהלי ביקורת ואפילו בכמות גדולה אפילו בשביל ביקורת עדיין יוצרים דו"ח סקירה . כדי שדו"ח סקירה יהפוך לחוו"ד יש להתחיל מהתחלה ולתכנן מההתחלה בראש של ביקורת ולא בראש של סקירה , ז"א צריך משלב התכנון שנחשוב ביקורת , ננשום ביקורת ורק אז נעשה ביקורת רק בדרך זאת ניתן לתת חוו"ד לא ניתן להפוך דו"ח סקירה לחוו"ד.**

1. **הרחבת הסקירה –**

להלן נקודות חשובות משאלות קצרות בבחינות מועצה:

1. כל שינוי מהותי שחל מהשנתי לעכשיו יש להרחיב.
2. כל שינוי חשבונאי , תקן חדש שיצא שמשפיע או ישפיע בעתיד – חובה לקרוא , לבדוק וללמוד איך הוא משפיע עלינו . תמיד כשנכנס תקן חדש מצורף לגביו ביאור
3. אם חל שינוי מבני בחברה כמו : רכישות , מיזוגים , פיצולים , מימושים וכדו' כל דבר כזה מחייב את הרחבת הסקירה.
4. **חשוב!** – אם מונינו לראשונה כרו"ח של חברה , ברגע שרואים את המילים מונינו לראשונה שתי נורות אדומות צריכות להידלק לנו:
5. חובה להרחיב את הסקירה עד לרמה שבה מבצעים תהליך של הבנת העסק (כמו ת"ב 93) מבצעים סקר בקרה פנימית ולמעשה יוצרים תהליך שמאפשר את הבנת העסק כי אנחנו לא היינו המבקרים של החברה בשנתי האחרון ובלי הרחבה כאמור **אי אפשר לעשות סקירה !**
6. נדרש להוסיף בדו"ח הסקירה ובהמשך בדו"ח המבקרים , פסקה שנקראת מספרי השוואה שבוקרו ו/או נסקרו ע"י רו"ח אחרים כפי שנלמד עפ"י ת"ב 78 **ובתרגול**
7. כל ביאור חדש שמתווסף מעבר לביאור מספר 1 שהוא חובה , חובה עליכם להעמיק את הסקירה באותו ביאור . לא חייבים לעשות סקירה של כל הביאורים אבל אם בוצע או ניתן ביאור בנושא מסויים חובה להעמיק את הסקירה בנושא
8. **עקרונות כלליים לסקירה-**

תקן סקירה מספר 1 סעיפים 4-6 קובע מספר עקרונות לביצוע הסקירה :

1. **על רו"ח המבקר לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית המתייחסים לביקורת-** אם יש לנו קייסים בתוך סקירה הם תקפים בדיוק כמו ביקורת כמו למשל: אי תלות וכדו' העקרונות זהים .
2. **על רו"ח המבקר ליישם נהלי בקרת איכות שמתאימים לאותה התקשרות** (על רקע ת"ב 67 שנלמד בהמשך המבהיר שמשרד רו"ח חייב לעבוד עפ"י כללי עבודה שיאפשרו לו להוציא תחת ידיו עבודה איכותית)**.**
3. **על רו"ח לתכנן ולערוך את הסקירה מתוך גישה של ספקנות מקצועית ושהוא ידע שיש סיכוי שהדוכ"ס אינם ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות/ סטנדרט כפול וכו'**

אלה שלושת העקרונות הכלליים לעריכת סקירה השניים הראשונים מהווים מקור לשאלות רבות .

1. **תכנית סקירה –** תקן סקירה מספר 1 סעיפים 12-42 קובע את תוכנית הסקירה להלן תמצית של הסעיפים הללו:
2. תכנון הסקירה
3. על רו"ח להבין את הישות וסביבתה (אם חל שינוי מהותי ו/או מונינו לראשונה כמובן צריך להרחיב את הבנת העסק כאמור לעיל).
4. על רו"ח לבצע בירורים ושיחות עם הדירקטוריון ועם ההנהלה , ועם גורמים רלוונטיים בחברה על מנת ללמוד האם יש משהו חדש.
5. על רו"ח לקרוא פרוטוקולים של הדירקטוריון וועדותיו ושל ההנהלה , ושם הוא ילמד האם חלו שינויים בחברה.
6. על רו"ח לבצע סקירה אנליטית / ביצוע נהלים אנליטיים- כאן המקום להזכיר את **ת"ב 79 – חובה לקרוא לעומק** שקובע שרו"ח בביקורת וכן כעת בסקירה , חייב לבחון מגמות ושינויים שחלים בחברה, בסעיפים השונים בדוכ"ס, וכן לנתח יחסים פיננסים (על בסיס תהליך של ניתוח דוכ"ס).

**"אמות מידה פיננסיות"/ "קווננט (COVANANTS) " –** זה אומר שכשחברה לוקחת הלוואה או מנפיקה אג"ח נותן ההלוואה או אותו גוף שאליו מנפיקים את האג"ח קובע עם החברה אמות מידה שכל שינוי מהם עשוי לגרום לדרישה לפירעון מיידי של אותה הלוואה או אג"ח למשל: קבעו עם החברה (בנק / מלווה) שהרווח התפעולי לא ירד מתחת ל-5 מיליון ₪ . אם הרווח ירד מתחת ל-5 מיליון ₪ המלווה יכול להיפרע מהחברה . או למשל : שההון עצמי לא ירד מתחת ל-30% מהמאזן במידה וההון העצמי ירד מתחת ל-30% מהמאזן יוכל המלווה להיפרע מהחברה.

**EBITDA**- הרווח לפני מס , מימון , פחת הפחתות שזה למעשה מקביל לרווח תפעולי כשעליו מוסיפים את הפחת וההפחתות. כשאני קונה חברה אני מסתכל על ה-EBITDA שלה כדי לוודא כמה כסף פנוי או נזיל יש בחברה.

1. יש לנתח אירועים לאחר תאריך המאזן תקן 100
2. יש לבחון את מוסכמת העסק החי תקן 58
3. יש לנתח האם ישנן הצגות מטעות מהותיות, בין היתר על רקע תקן 92 (טעויות ותרמיות)
4. יש לקבל הצהרת מנהלים (נוסח ההצהרה לסקירה נמצא בתקן סקירה 1)
5. יש לתקשר עם המופקדים על בקרת העל ת"ב 76 – דירקטוריון , דח"צים וכו'
6. על רו"ח לעיין במידע האחר שנלווה לדו"ח הכספי כמו למשל עיון בדו"ח הדירקטוריון (עפ"י תקן 75 שנלמד בעתיד) ולבחון האם יש אי התאמה מהותית ביניהם (בין המידע האחר / דו"ח הדירקטוריון לדו"ח הכספי ולבדוק גם אם אין הצגה מטעה במידע האחר).

**עד כאן תכנית הסקירה המצומצמת**

**הערה:** הרשימה אמנם מצומצמת אך לא סגורה וניתן תמיד להרחיב בהתאם לנסיבות

1. **חשיבות הסקירה-**
2. יכול להקל על הביקורת השנתית
3. עוזר לעיתים בזיהוי נקודות שבעייתיות בדוכ"ס (לא כמו בביקורת אבל עוזר...)
4. **"סקירה כאמור לעיל, עשויה על אף נהליה המצומצמים להביא לידיעת ההנהלה בעיות חשבונאיות ובעיות דיווח חשובות. מומחיותו של מבקר החשבונות, נסיונו והיותו מעודכן בפרסומים מקצועיים חדשים, בהתפתחויות שחלות בכללי החשבונאות והדיווח הכספי, וכן היכרותו עם בעיות החברה- כל אלה עומדים לו, גם כשהסקירה מצומצמת. מובן מאליו שאין בסקירה כדי להבטיח שיתגלו כל העניינים החשובים או עיקרם שהיו מתגלים באמצעות ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים"-** משמע מן האמור עולה כי הסקירה מקנה מעין אמינות לדו"חות הביניים ומעין גורם מרתיע כלפי החברה אמנם על מנת לצמצם את פער הציפיות חובה על רו"ח המבקר להבהיר ללקוח שהוא לא מחווה את דעתו על כיוון שהסקירה מצומצמת בהיקפה , ולא אמורה לעלות על כל העניינים.
5. **דו"ח סקירה- נוסח אחיד-**
6. **כותרת והפניה –** דו"ח סקירה בכותרת שלו רשום "דו"ח סקירה של רו"ח המבקר" משמע, שיהיה ברור לכולם שמדובר בסקירה ולא בביקורת ומי שעושה את הסקירה הוא רו"ח המבקר של החברה . כאן המקום לציין נקודה שמופיעה בבחינות ש**נדרש לומר שמי שעושה את הביקורת הוא יעשה גם את הסקירה ואין מצב שרו"ח אחד עושה את השנתיים ורו"ח אחר עושה רק את הרבעוניים. כמובן , שמצב נקודתי בעת חילופי רו"ח גורם לכך שבשנה מסוימת רו"ח אחד עשה את השנתי ורו"ח אחר את הרבעוני אבל מי שעושה את הרבעוני חייב להרחיב את הסקירה הראשונה כדי שיהיה לו בסיס כאילו היה רו"ח המבקר של החברה.**

ההפניה פה היא לבעלי המניות כשבעבר ההפניה היתה לדירקטוריון כי בעבר הדירקטוריון היה מי שמינה את רו"ח המבקר לסקירה רבעונית אולם ב-2008 כשיצא תקן סקירה מספר 1 הוא תיקן את תקן ביקורת 91 העוסק במכתב התקשרות כשהתיקון בא ואומר שמכתב ההתקשרות הוא גם לביקורת וגם לסקירה . כי בסופו של דבר בעלי המניות /האסיפה הכללית ממנה את רו"ח לשנתי ביחד עם הרבעוני.

1. **פסקת מבוא –** פסקה זו היא מעין פסקה התואמת את פסקת המבוא בדו"ח מבקרים בשינויים המחויבים ולהלן מספר הדגשים חשובים לפסקה:
2. **מתחילים במילה "סקרנו"-** כי רו"ח מבצע כאן סקירה ולא ביקורת
3. **הסקירה שמבוצעת היא על דוכ"ס תמציתיים או מלאים –** כאשר אם מדובר בתמציתי יש להוסיף את המילה **"תמצית"** ליד כל דו"ח (מאזן, דו"ח על השינויים וכיו"ב).
4. **התקופות שמצוינות בפסקת המבוא הן רק התקופות הנוכחיות משמע בלי מספרי השוואה-** למשל : אם מדובר בדו"ח של יוני אנו נראה מאזן ליום 30/06 לאותה שנה בלי 30/06 של שנה קודמת ובלי הדו"ח השנתי האחרון. ובדו"חות המצטברים (רוה"ס , תזמ"ז, דו"ח על השינויים) נראה מצטבר ונוכחי ללא מספרי השוואה **כל זה בניגוד למה שמופיע בדו"ח המבקרים.** כמובן שרו"ח המבקר אחראי על דו"ח המבקרים שלו ודו"ח הסקירה שלו בגין מספרי השוואה אם הוא היה כמובן .
5. **בפסקה זו יש את ההבחנה באחריות –** שבמסגרתה הדירקטוריון וההנהלה אחראיים לדוכ"ס ורו"ח המבקר אחראי לדו"ח הסקירה שלו.
6. **במסגרת פסקה זו יש לדווח מהו בסיס הדיווח שאותו אנו סוקרים-** ולכן נראה שלושה מסלולים עיקריים שגורמים לשינוי בנוסח האחיד של דו"ח הסקירה :

תקן 14, IAS34 + תקנות תש"ל-1970,IFRS + תקנות תש"ע -2010

1. **פסקת היקף הסקירה –**
2. תקן סקירה מספר 1 מצוין בתחילת הפסקה כדי שיבינו על בסיס מה בוצעה הסקירה.
3. בפסקה זו מפרטים מספר נהלים כמו : בירורים, שיחות וסקירה אנליטית מודגשת כאן כי זהו אחד הנהלים שחשובים בביקורת אבל קריטיים בסקירה.
4. הפסקה מבהירה לקורא שרו"ח מבצע סקירה מצומצמת בהיקפה ולכן הוא לא מחווה את דעתו.
5. **פסקת מסקנה –**
6. בפסקה זו רו"ח מדווח על דרך השלילה שלא בא לתשומת ליבו דבר שגורם לו לסבור כי המידע הנ"ל אינו ערוך כיאות.
7. כיאות – הכוונה עפ"י אחד משלושת המסלולים שעל בסיסם מבוצע הדיווח הכספי. תקן 14, IAS34 + תקנות תש"ל-1970,IFRS + תקנות תש"ע -2010
8. נציין שאם ציינו את תקנות 1970 יש להוסיף את המילים – פרק ד' למשל: "... מכל הבחינות המהותיות , אחר הוראות הגילוי שבפרק ד' של תקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומיידים) התש"ל- 1970"
9. נבהיר שהחלק שמתייחס לתקנות למעשה נוגע לאותה פסקת דרישות חוקיות כפי שראינו בדו"ח המבקרים למשל: אם היה מדובר כאן בבנק במקום התקנות היו מופיעות הוראות הפיקוח על הבנקים וכיו"ב (פסקה מתחלפת לגבי הענף).
10. **שינוי מהנוסח האחיד-**

**דף מצורף לגבי שינויים מהנוסח האחיד**

**סיכום פסקאות שסוטות מהנוסח האחיד**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | מסלול חשבונאות | | מסלול סקירה | |
|  | מסויג | שלילי | מסויג | אי מתן |
| מבוא | X | X | X | אין דו"ח |
| היקף הסקירה | X | X | V- פרט לאמור להלן |
| ביניים | V סיפור (לא נתנו ביאור עונתיות ) + בעיה (כנדרש בחברה) | V – סיפור + בעיה + ניכר | V- סיפור+ בעיה |
| מסקנה | V | V | V |