**יסודות הביקורת ב' – שיעור 12**

**תקן ביקורת 72 – שינויים מהנוסח האחיד**

1. **הפניית תשומת לב –** לפעמים המבקר יהיה מעוניין לשים דגש על סעיף מסויים בדוכ"ס או בביאור מסויים שחשוב שקורא הדו"חות יקרא ויהיה מודע זה לא אומר שיש ליקוי בדו"חות בתקן 72 הפניית תשומת לב מוזכרת בסעיפים 10 -16 ולהפניית תשומת לב יש רשימה סגורה .

הפניית תשומת לב ניתן לתת בדו"ח המבקרים רק כאשר יש הפניה ברורה בביאור לדוכ"ס.

לעולם הפניית תשומת לב תבוא בסוף הדוכס

**מה נכנס בהפניית תשומת לב?**

1. **הערת עסק חי -** כאשר יש חשש להמשך קיומה של החברה כעסק חי כלומר, יש ספק האם החברה תעמוד בהתחייבויותיה, קשיי מימון , בעיות תזרימיות אז תינתן הפניית תשומת לב – עסק חי סעיף 11
2. **אי וודאות מהותית** – לא ברמה של עסק חי אשר יכול להשפיע על סגירת החברה אלא סכום שהינו גבוה יחסית לחברה למשל : תביעה כנגד החברה בסך 10 מיליון. כאן מדובר על תביעה משמעותית כנגד החברה שגם אם היא תתקבל החברה לא תקרוס אך זה ישפיע באופן מהותי על פעילות החברה סעיף 12
3. **הצגה מחדש** –בהצגה מחדש הסעיף מוצג במספר שונה מאיך שהוצג בשנה הקודמת והמשתמשים בדוכ"ס לא יבינו מדוע אין התאמה ולכן כאשר יש הצגה מחדש יש לתת הפניית תשומת לב שבה יתואר מדוע המספרים הוצגו מחדש ובביאור שמה יינתן הפירוט להצגה מחדש .סעיף 14
4. **חוו"ד שניתנה על מספרי השוואה שונה מחוו"ד שניתנה בשנה הקודמת –** המצב המתואר הוא שכאן לא מדובר בטעות או בעיה שקיימת בחברה אלא מדובר בטעות של המבקר . למשל: בשנת 2012 המבקר דרש מהחברה לרשום חוב מסופק בגין לקוח מהותי והחברה סירבה בעקבות כך המבקר נתן לשנת 2012 חוו"ד מסוייגת. במהלך שנת 2013 שילם הלקוח את כל חובו לחברה. כעת בשנת 2013 לא קיים חוב מסופק והחברה צדקה והמבקר טעה ולכן יש לתת לכך הפניית תשומת לב כי במאזן 2012 רשמנו לקוח בסכום XX ואחרי 2012 נרצה לראות שהחוב אכן נגבה .המצב הרביעי הינו מתחת לקו משום שבניגוד ל-3 המצבים בהפניית תשומת לב שנאמרו מקודם אין לתת הפניה לביאור קיים.

**סיכום פסקת הפניית תשומת לב:**

1. לעולם הפניית תשומת לב תבוא אחרי פסקת חוו"ד.
2. לא יהיה שום שינוי בנוסח האחיד
3. הפניית תשומת לב זוהי רשימה סגורה של 4 המצבים לעיל כאשר ל-3 המצבים הראשונים חובה שיהיה הפניה לביאור קיים בדוכ"ס ובמצב הרביעי לא יהיה הפניה לביאור. (ראו דוגמא עמוד 169 בתקן 72 בנספח)

**עד עתה התעסקנו בהפניית תשומת לב. הדו"חות הכספיים הניחו את דעתו של המבקר, אלא המבקר רצה להעיר עניין מסויים.**

**כאשר הדו"חות לא בסדר יש 2 בעיות :**

1. **בעיה חשבונאית**
2. **בעיית ביקורת**

**בעיה חשבונאית**

מצב בו הדוכ"ס לא תקינים המבקר קיבל את כל המידע הדרוש לו אך לטענתו החברה לא פעלה באופן נכון .

מה על המבקר לעשות בעת שנתקל בבעיה חשבונאות ?

על המבקר לפנות בשלב מקדמי לדירקטורין ולהנהלה בבקשה לתקן את הדוכ"ס או לקבלת הסברים שיניחו את דעתו.

**אם תוקנו הדוכ"ס או התקבלו הסברים שהניחו את דעתו של המבקר אז** – חוו"ד נוסח אחיד (בד"כ מדובר בבעיה שאינה מהותית) למשל: החברה רשמה הוצאות משכורות 16,000,280 המבקר גילה כי הוצאות המשכורות לא חושבו נכון וצ"ל 16,000,340 זוהי בעיה שנחשבת ל-לא מהותית כיוון שבפסקת חוו"ד אנו רושמים כי הדוכ"ס משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות – רק מה שמהותי – לפי שיקול דעתו של המבקר .

**אם לא תוקנו הדוכ"ס או לא התקבלו הסברים –** אז נכנסים לנוסח של חוו"ד מסוייגת או חוו"ד שלילית .

אם החברה מסרבת לתקן יש לשקול חוו"ד מסוייגת או חוו"ד שלילית בהתאם לנסיבות או למהותיות.

**חוו"ד מסוייגת –** כאשר המבקר פנה להנהלה לתיקון הדוכ"ס או לצורך קבלת הסברים אך ההנהלה לא סיפקה הסברים או לא תיקנה את הדו"חות וההשפעה על חוו"ד היא מהותית אך לא עד כדי כך מהותית שכל הדוכ"ס אינם מוצגים באופן נאות כך שלא נדרשת חוו"ד שלילית. חוו"ד מסוייגת משפיעה על קטע או פרק מסויים בדוכ"ס למשל : החברה לא הציגה את המלאי לפי הנמוך מבין עלות לשווי מימוש נטו. החברה הציגה את המלאי על 1,000,000 ₪ ולפי הביקורת המלאי צריך לעמוד על 600,000 ₪ והחברה לא מוכנה לתקן זאת . כשהמלאי מוצג ביתר זה מנפח את המאזן ומגדיל את הרווח הנקי ולכן הפגיעה היא נקודתית במלאי ולא בכל הדוכ"ס.

דוגמאות נוספות להסתייגות במסלול חשבונאות :

* אי רישום פחת כפי שצריך בדוכ"ס .
* אי התאמה לעתודה לפיצויים עבור יחסי עובד מעביד.
* הפרשה לחומ"ס אינה נאותה לדעת המבקר.
* אין בדוכ"ס גילוי נאות לעניין הדרוש המשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה.

**השפעת הסתייגות בדו"ח המבקר**

כאשר יש הסתייגות במסלול חשבונאות תתווסף פסקת ביניים בין פסקת ההיקף לפסקת חוו"ד ובפסקה זו תתואר הסיבה להסתייגות "לא נכללה במאזן החברה ליום XX/31/12 ובדו"ח הרו"הס לשנה שהסתיימה באותו תאריך הפרשה בסך X ₪ לחוב מסופק " בפסקת חוו"ד לאחר המילה "לדעתינו" , אנחנו נרשום : "פרט לאי הכללת הפרשה לחומ"ס כאמור לעיל, הדוכ"ס הנ"ל משקפים באופן נאות...."

**חוו"ד שלילית –** המושג חוו"ד שלילית קיים רק במסלול חשבונאות (בבעיות חשבונאות). תינתן כאשר המבקר לא קיבל הסברים נאותים לטיפול החשבונאי השגוי לדעתו בדוכ"ס , וההנהלה מסרבת לתקן את הדוכ"ס וההשפעה הינה כה מהותית עד כדי כך שלא ניתן להסתמך בחוו"ד מסוייגת

מה גורם לחוו"ד שלילית?

* אם החברה היתה צריכה להציג את הדוכ"ס לפי IFRS והציגה אותם לפי תקינה ישראלית.
* אם קיימת טעות במלאי אבל המלאי מהווה 85% מסך המאזן.
* החברה הציגה השקעה בחברה כלולה או חברת בת על פי מודל העלות.

**השפעת חוו"ד שלילית על דו"ח המבקר**

בין פסקת ההיקף לבין פסקת חוו"ד תתווסף פסקת הביניים הבאה: "החברה הציגה את השקעותיה בחברות מוחזקות ליום 31/12/13 וליום 31/12/11 לפי העלות בסך X ₪ ובסך Y ₪ בהתאמה בעוד שעפ"י כללי החשבונאות המקובלים יש להציג לפי שיטת השווי המאזני בסך A ₪ ובסך B ₪ בהתאמה". בפסקת חוו"ד נרשום כך : "מאחר... (רושמים את המקרה) הן ניכרות , לדעתינו, הדוכ"ס אינם משקפים באופן נאות"

למשל: "מאחר וההשקעות בחברות שיש להציגן לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות (מהותיות ביותר) לדעתינו , הדוכ"ס הנ"ל אינם משקפים באופן נאות ..."

**בעיית ביקורת**

כאשר המבקר לא הצליח לנקוט או ליישם נוהל ביקורת אחד או יותר שביקש לנקוט כלומר עבודת הביקורת הוגבלה ואז יש הגבלה בביקורת .

**חוו"ד מסוייגת במסלול ביקורת :**

כאשר קיימת הגבלה בהיקף הביקורת וההגבלה ממניעים מוצדקים ולא קיימים נהלי ביקורת חלופיים , או שכן קיימים נהלי ביקורת חלופיים אח לא הניחו את דעתו של המבקר וההשפעה הינה מהותית , אך לא עד כדי כך מהותית, שבגינה תידרש הימנעות מחוו"ד .

**כיצד יושפע דו"ח המבקר מהסתייגות במסלול ביקורת ?**

בסוף פסקת ההיקף נוסיף סיומת שתכיל את המילים: "פרט לאמור להלן ... (הקייס בשאלה)" ואז תבוא פסקת הביניים: " ושמה ... (מסביר את פרטי המקרה) ."

**לדוגמא (**הגבלה בביקורת מסיבות מוצדקות שלא ניתן היה לנקוט בהליכי ביקורת חלופיים ולכן ניתנה הסתייגות) : "כיוון שנתמנינו כרו"ח מבקר של החברה לאחר שנת 2013 לא יכולנו להיות נוכחים בעת מפקד המלאי לסוף שנה זו ולא היה באפשרותנו לנקוט נהלים חלופיים לאימות כמויות המלאי." ובפסקת חוו"ד ייכנסו המילים הבאות: "לדעתנו פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש אם בכלל, אילו נכחנו, בעת מפקד המלאי כאמור לעיל, הדוכ"ס ליום 31/12/13 ולשנה שנסתיימה באותו התאריך משקפים באופן נאות "

**סיכום הסתייגות**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **חשבונאות** | **ביקורת** |
| בין פסקת היקף לפסקת חוו"ד | פסקת ביניים | פרט לאמור להלן+ פסקת ביניים |
| בפסקת חוו"ד | פרט לאמור לעיל... פרט לאי הכללת ....(המקרה) הדוכ"ס משקפים באופן נאות | פרט להשפעה אפשרית של .. (המקרה) הדוכ"ס משקפים באופן נאות |

**הימנעות**

הימנעות קיימת רק במסלול ביקורת . הימנעות תיתן באחת משתי האפשרויות הבאות :

1. כאשר ההגבלה בביקורת אינה ממניעים מוצדקים למשל: איסור יצירת קשר עם היועץ המשפטי , אי הסכמת קבלת הצהרת מנהלים וכו'... במקרה כזה על המבקר להימנע ממתן חוו"ד בלי לבחון את היבט המהותיות (סעיף 24 תקן 72) על המבקר לפנות להנהלת החברה ולהודיע להם על הכוונה לסטות מהנוסח האחיד כדי שתתאפשר להם הסרת ההגבלה.
2. כאשר ההגבלה היא ממניעים מוצדקים ולא קיימים נהלי ביקורת חליפיים או שכן קיימים נהלי ביקורת חליפיים אך אלה לא הניחו את דעתו של המבקר וההשפעה היא כה מהותית עד כדי כך שלא ניתן להסתפק בחוו"ד המסוייגת

**מי קובע האם המניעים מוצדקים או לא מוצדקים ? – המבקר**

**דוגמאות למניעים מוצדקים:**

1. המבקר התמנה לאחר תאריך המאזן ולא נכח במפקד המלאי
2. לקוחות לא השיבו לבקשות אישורי יתרה בשיטה החיובית או השלילית
3. מפעל בטחוני מסרב למסור מידע למבקר בטענה שהמידע מסווג
4. אסונות טבע – למשל : המלאי נמצא במקום על שיטפון וסופה ולא ניתן להגיע אליו

**השפעת הימנעות על דו"ח המבקר**

בפסקת המבוא , במקום המילה "ביקרנו" נרשום "התבקשנו לבקר"

בפסקת ההיקף בסופה נמחק את המשפט "אנו סבורים שביקורתינו משקפת בסיס נאות לחוו"ד" ונוסיף את המילים: "פרט לאמור להלן (כפי שעשינו בביקורת הסתייגויות)...." ונוסיף פסקת ביניים למשל: "החברה נתנה ערבויות בסכומים ניכרים, כאמור בביאור X לדוכ"ס, להבטחת הלוואות שקיבלו צדדים קשורים, לא קיבלנו מידע על מצבם הכספי של הצדדים הקשורים ועל יכולתם לעמוד בהתחייבויותיהם "

פסקת חוו"ד תימחק ובמקומה תופיע פסקה חלופית שתיכתב כך :

בשל ההשפעה הניכרת האפשרית שעלולה להיגרם מחמת מצבם הכספי של הצדדים הקשורים , שעליו לא נתקבל מידע כנ"ל אין אנו מחווים דיעה על הדוכ"ס הנ"ל .

**דוגמא להסתייגות משולבת (**הסתייגות הכוללת בתוכה בעיה חשבונאית ובעיית ביקורת**)-** בסוף פסקת ההיקף נרשום: "פרט לאמור להלן..." ואז תבוא פסקת ביניים: "כמה מלקוחות החברה הגישו נגדה תביעה בסך של X ₪ עקב נזקים שנגרמו להם לטענתם מחמת אספקת תוצרת המפעל אשר לטענתם לקויה. לא הוצגו בפנינו ראיות שמהן ניתן לאמוד את סיכוי החברה לא להתחייב בתביעה הנ"ל ואם יש צורך ביצירת הפרשה בגין התביעה (זו בעיית ביקורת שאין למבקר מידע זו בעיית ביקורת ואין למבקר מספיק מידע על מנת להחליט האם ללכת על הפרשה או התחייבות תלויה) כמו"כ לא ניתן בדוכ"ס ל- XX/31/12 גילוי לתביעה האמורה לעיל כנדרש עפ"י כללי חשבונאות מקובלים".