**יסודות הביקורת – שיעור 8**

**הפרק השלישי: סעיפים 100-119 - הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית .**

הפרק מחייב את רו"ח לזהות ולהעריך סיכונים גם ברמת כלל הדו"חות הכספיים וגם ברמת המצגים (סעיף ספציפי).

**סעיף 100**

איך עובד התהליך של זיהוי הסיכונים ?

1. נזהה את הסיכונים שיכולים להופיע בחברה .
2. נזהה אילו סעיפים ספציפיים , יכולים להיות מושפעים מהסיכונים הללו .
3. לשקול מהי רמת הסיכונים והאם רמת הסיכון עלולה לגרום להצגה מוטעית מהותית
4. מהי הסבירות שזה יקרה בפועל ?

אם אני מגיע לעשות ביקורת לחברה:

בשלב ראשון : אני לומד את הענף.

בשלב שני : אני לומד את החברה, כיצד מתנהל המלאי מיהם העובדים בחברה , מהי רמת המקצועיות שלהם .

בשלב השלישי: אני מזהה את הסיכונים שעלולים לנבוע כתוצאה מהיכרותי עם החברה .

בשלב רביעי : מגיע תקן 98 בא ואומר איזה מענה אנו נותנים לסיכונים הללו .

**סעיף 101**

לאחר שביצענו מספר נהלי ביקורת כל אותם הנהלים שיישמנו אותם , אנחנו צריכים לשמור אותם כי הם יתמכו בנו שבאמת עשינו הערכת סיכונים נאותה .

נרשום שם :

* מה היו הסיכונים ומהו הכימות שלהם מבחינה כספית
* מהו האופי לטיפול בסיכונים- האם אני יעשה בדיקות מבססות או בדיקות בקרה .
* מהו העיתוי לטיפול בסיכונים- זהו זמן הביקורת ביקורת שוטפת או ביקורת סוף תקופה.
* מהו ההיקף לטיפול בסיכונים- ההיקף – האם אני אעשה ביקורת מלאה או דגימה.

**סעיף 102-103- חשוב !**

הסעיף דורש מהמבקר לעשות מיון אילו סיכונים הם מוגדרים סיכונים ברמת הדו"ח הכספי ואילו סיכונים הם ברמת המצגים .

מה ההבדל בין הסיכונים ברמת הדוכ"ס לבין הסיכונים ברמת המצגים ?

**סיכונים ברמת הדו"ח הכספי –** סיכונים רוחביים וכללים ז"א האם ההנהלה בכלל ישרה , האם מיושמת מדיניות חשבונאית נכונה , האם כל סביבת הבקרה בחברה נאותה ומלמעלה מה קורה בכלל בעסק הזה .

**סיכונים ברמת המצגים** – הכוונה לסעיפים ספציפיים כמו : מלאי , ר"ק , לקוחות .

**דבר נוסף :** סעיף 103 אומר כיצד על הרו"ח לטפל בסיכונים שהוא זיהה כסיכונים ברמת הדוכ"ס בכללותם לבין סיכונים ברמת המצגים. איך נטפל בהם ?

**טיפול סיכונים ברמת הדו"ח הכספי**

1. לשמור על ספקנות מקצועית
2. שליחת אנשי צוות מנוסים במקרה של ספק או אם מדובר במקום חדש אשלח מומחים על מנת שאוכל להיות בקיא בכל הבעיות ...
3. הגברת הפיקוח על עובדי המשרד – אדרוש מהעובדים שלי להיכנס יותר לעומק בסעיפים לעבור על יותר ניירות , מסמכים ועסקאות.
4. הגברת היקף הביקורת ועיתוי נהלי הביקורת – אשקיע יותר שעות ביקורת ואני אעביר את הביקורת לביקורת שוטפת + ביקורת סוף תקופה .

**טיפול בסיכונים ברמת המצגים**

נצטרך ללכת לכל סעיף שזוהה כבעל סיכון וגם בתוכו נגביר את היקף בדיקת הסעיף , האופי , ולעיתים גם לשנות את מועד העיתוי .

**סעיפים 104-106**

מדברים על הקשר הבעייתי בין סעיף בדוכ"ס לבין בקרה ספציפית שבאה להגן על ז"א יש נהלים מסוימים שהם מיוחדים לכל סעיף כמו למשל סעיף , סעיף המלאי.

**סעיף 107**

הסעיף קובע כי אם החששות שלי על ההנהלה הם בדרגה חמורה או שמצב הבקרה הפנימית של החברה הוא לא טוב על הרו"ח לשקול האם להסתייג או להימנע בדוכ"ס לפי תקן 72 .

**סעיף 108 חשוב! – סיכונים משמעותיים המחייבים שיקול מיוחד של הביקורת**

מהו סיכון משמעותי ?

סיכון משמעותי הוא:

סיכון שמחייב שיקול דעת מיוחד של הביקורת , זהו סיכון מיוחד שצריך לתת לו מענה ספציפי ולא מענה כללי . בד"כ סיכונים משמעותיים נובעים לעיתים קרובות מסיכונים עסקיים .

כיצד רו"ח מפעיל את שיקול הדעת שלו בסיכונים משמעותיים ?

1. האם הסיכון הוא סיכון שנובע מתרמית? יש הבדל בין טעות שנובעת מחוסר מקצועיות וקרתה בתום לב או טעות שנובעת מהרצון להטעות אותי בכוונה על מנת להרוויח משהו
2. האם הסיכון קשור להתפתחויות משמעותיות שחלו לאחרונה בתחומים כלכליים וחשבונאיים כמו **למשל :**שער הדולר יורד ומדובר בחברה שמיצאת המון וזה עלול לגרום לה להפסדים כבדים
3. מורכבותן של העסקאות – אם העסקאות מורכבות מאד אני צריך להבין את העיסקה הזאת האם היא אמיתית מורכבת או שהפכו אותה למורכבת על מנת להקשות על רו"ח את ההבנה שלה
4. האם הסיכון כרוך בעסקאות עם צדדים קשורים
5. האם הסיכון קשור לעסקאות משמעותיות שהן מחוץ למעגל העסקים הרגיל – כשאתה רואה שלחברה יש הוצאה גדולה ולא שגרתית צריך לזהות ממה היא נבעה ומה הסיכון .

**סעיף 110**

הסעיף קובע כי הסיכונים המשמעותיים נובעים מסיכונים עסקיים שמאופיינים בעסקאות משמעותיות שאינן שגרתיות

**סעיף 113**

בסיכונים משמעותיים הרו"ח צריך להעריך את זמן התכנון של הביקורת לקבוע בקרות ולבדוק האם הבקרות הללו ייושמו .

**סעיף 119**

הסעיף מדבר על הערכה מחדש של סיכונים .כמו שדיברנו בתקן 74 (תכנון הביקורת) כמו שכל תכנית ביקורת היא עם בסיס לשינויים כך גם הסיכונים המשמעותיים הם בעלי בסיס לשינויים ז"א רו"ח זיהה סיכונים משמעותיים ורק אח"כ הוא מבין שמה שהוא זהה בהתחלה אינו נחשב למשמעותי .

**הפרק הרביעי: סעיפים 120-121 - תקשורת עם המופקדים על בקרת העל ועל ההנהלה (דירקטוריון בחברות גדולות הכוונה לדרג הגבוה ביותר בחברה)**

על המבקר לוודא : בכתב או במייל או בשיחות שמי שמופקד על בקרת העל בחברה יהיה מודע מוקדם ככל שניתן על ליקויים מהותיים בבקרה הפנימית שהגיע לתשומת ליבו של רו"ח במהלך הביקורת . כלומר , לא מחכים ליום האחרון , לסוף התקופה אלא במידי ראית משהו אתה חייב להודיע לו על כך בהקדם למופקדים על בקרת העל. (הבדואי והקומקום). זה מזכיר קצת את סעיף 169(א) לחוק החברות שאומר שאם רו"ח מזהה ליקוי בבקרה הפנימית יש לדווח על כך ללא דיחוי ליו"ר הדירקטוריון .

**הפרק החמישי: סעיפים 122-123 – תיעוד**

יש לתעד את כל תהליך תכנון הביקורת ועבודת הביקורת כלומר , יש לתעד את הדיונים בין חברי וועדת הביקורת יש לתעד את יסודות ההבנה של הגוף המבוקר, יש לתעד את הסיכונים שזוהו ואלה שהוערכו גם ברמת הדוכ"ס וגם ברמת המצגים וכל ראיה נוספת שנאספה לצורך תיעוד הביקורת כל זאת על מנת שיהיו בידי ראיות במידה ויתבעו ממני דין וחשבון .

לדוגמא : מעוצה יסודות הביקורת אביב 2011 שאלה מספר 2

"**פקיד- מוציא את הנשמה ומתייק אותה** "

**תקן 98 – נהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו**

**סעיף 1**

מטרת התקן : לקבוע כללים והנחיות למתן מענה כולל של הסיכונים שהוערכו בתקן 93

**סעיף 2**

תוכן העניינים של התקן , התקן בנוי מ-4 פרקים :

**פרק ראשון :** מענה כולל – סעיפים 4-6

**פרק שני :**נהלי ביקורת במענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים בדוכ"ס – סעיפים 7-65

**פרק שלישי :** הערכת נאותות הביקורת שהושגו וכמותן המספקת – סעיפים 66-72

**פרק רביעי :** תיעוד –סעיף 73

**פרק ראשון : מענה כולל – סעיפים 4-6**

הפרק הראשון הינו פרק הצהרתי שקובע , שעל המבקר לקבוע מענה כולל להתייחסות לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוכ"ס .

**סעיף 4**

כיצד אוכל לתת מענה לסיכונים ?

1. לשמור על ספקנות מקצועית בעת איסוף ראיות הביקורת
2. מינוי אנשי צוות מנוסים כמו **למשל** : סניורים
3. שימוש בבעלי כישורים מיוחדים כמו **למשל :** מנג'רים
4. שימוש במומחים
5. הגברת הפיקוח
6. לזכור שכל תכנית ביקורת הינה עם בסיס לשינויים .

**סעיף 5**

כאשר סביבת הבקרה טובה ואפקטיבית אז המבקר יכול להיות יותר רגוע ויותר להסתמך על הבקרה הפנימית . בנוסף אני יכול לעשות את הביקורת שלי באמצע התקופה בגלל שאני סומך על החברה והנה"ח ויכול להשאיר לי את איסוף החומר ללא בדיקה בסוף תקופה.

**סעיף 6**

לשיקולי המבקר יש השלכה כוללת על הביקורת . ככל שבדיקות הבקרה היו יותר טובות , ככה אני אוכל להוריד את האופי העיתוי והיקף הביקורת