**ביקורת מתקדמת א- שיעור 9**

**הסתמכות על רואי חשבון אחרים :**

**מקורות**

1. תקן ביקורת 9 (על תיקוניו 102,90,99 ותקן 9 הוא המקורי והוא עוסק בהסתמכות על רואי חשבון אחרים התיקונים הם לגבי הניסוח).
2. הבהרה 1 לתקן 9.
3. דו"ח המבקרים

**הסוגיה:**
שתי חברות א' וב' וא' מחזיקה בב' מאה אחוז כאשר לא' יש רואה חשבון A ולחברה ב' רואה חשבון B. אנחנו נדון בקשר של הסתמכות ואם בכלל ניתן להסתמך.

**הגדרת הסוגיה:** הסוגיה היא בנושא **האחריות**.

א

ב

הסתמכות?

רוח A

רוח B

להלן מספר משפטים ויש לומר אם רו"ח אחראי על כך (**על פי הסוגיה הנ"ל**):

**ננסה לנסח את הגדרת האחריות של רואה חשבון** A:

* רואה חשבון אחראי על ביקורת הדוח הכספי של חברה א'- זה נכון זה מצב רגיל וכך יש לפעול כאשר רו"ח מונה לביקורת של חברה מסוימת.
* על מה אחראי רואה חשבון A?
* על דוח כספי מאוחד? לא.
* ביקורת על דוח מאוחד? אחראי מפני שהוא המבקר של האם ולכן גם של עריכת הדוח המאוחד כי כך מינו אותו. מינו אותו לבקר דוחות כספיים מאוחדים.
* הם הוא אחראי על הביקורת של רואה חשבון B?
* האם הוא אחראי על רואה חשבון B?

**והאחריות של רואה חשבון** B:

* אחראי על ביקרות של חברה ב'.

**הסוגיה היא כדלקמן:**

רואה חשבן המבקר של חברת האם בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים עשוי לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות שבקבוצה ואילו חברות אחרות בוקרו על ידי רואה חשבון אחר. **נשאלת השאלה מהי מידת האחריות שיש לרואה החשבון המבקר של חברת האם לגבי עבודתם וחוות דעתם של רואה החשבון המבקרים של החברות המאוחדות/הבנות?**
**בנושא הזה ישנן מספר גישות**:

1. רואה החשבון המבקר של חברת האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של רואי חשבון המבקרים האחרים.

הנימוקים לגישה זו:

1. בעלי המניות שמינו את רואה חשבון המבקר של החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד ושלא יפנה אותם לכתובת אחרת – לרואי חשבון אחרים.
2. כאשר חלק ניכר מהרכוש או מההתחייבויות ו/או מההכנסות מסך הדוח המאוחד בוקר על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים הרי שהעברת האחריות לכתובת אחרת עלול לרוקן מתוכן את חוות הדעת או דוח רואה חשבון המבקר. נניח למשל שחברת האם המחיזקה ריקה ואין בה כלום חוץ מההחזקה בבת , יוצא ש100% מהנכסים ומההכנסות מבוקרים ע"י אחרים ואז לפי הנימוק מפנים לכתובת אחרת ז"א זה מרוקן מתוכן את חוו"ד של חברת האם .

**הגישה הזו לא התקבלה**. זו גישה של דעת המיעוט- לא מקבלים אותה.

1. רואה חשבון המבקר של החברה האם לא מקבל על עצמו אחריות מלאה על העבודה של רואי החשבון המבקרים האחרים אבל חלה עליו האחריות כמבקר העריכה של הדוח הכספי המאוחד, וכן יש לו אחריות מעין משותפת/מסוימת בקשר לעבודתם של רואי החשבון האחרים.
הנימוקים לגישה זו:
2. הביקורת על חברות בנות שיש בהן רו"ח אחרים טומנת בחובה יותר קשיים עלויות כספיות מיותרות וכיו"ב.
3. יש לסמוך על רואה החשבון של חברות הבנות הם מקצועיים וניתן להסתמך עליהם כיוון שהם הוסמכו לשם כך.

**הגישה הזאת היא הגישה שהתקבלה**.

**סיכום בייניים : האחריות של רו"ח המבקר (4 סוגים):**

1. רו"ח A אחראי על הביקורת ועל חוו"ד של חברה א' – רגיל
2. רו"ח B אחראי על הביקורת ועל חוו"ד על הדוכ"ס של חברה ב'

**עד כאן סוגי האחריות שידענו ולא חידשו לנו היום . למעשה האחריות של רואה החשבון בגין החברות הבנות היא כפולה:**

1. רו"ח של הקבוצה A אחראי על ביקרות הדוח הכספי המאוחד. נגזר מתקן 9 – חדש !
2. רואה החשבון של הקבוצה (A) אחראי באחריות מעין משותפת/מסוימת על עבודתם של רואי חשבון אחרים. – חדש !

**סעיפים 3 ו-4 אלו הם שני סוגי האחריות החלים על רואי החשבון של חברת האם.**

 **הערה**: מהאמור עולה כי לרואי החשבון יש אחריות בשני מישורים ולכן הוא צריך לעשות פעולות כדי לוודא שהוא עומד באותה אחריות. עליו לנקוט בנהלים שיניחו את דעתו ובסופו של דבר הוא יוכל לתת את חוות דעתו הבלתי מסויגת בגין הדוח הכספי המאוחד.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **אחריות** | **מה על רואה חשבון לוודא (של חברת האם)** | **מה הם נהלי הביקורת** |
| **1 . ביקורת עריכת הדוח הכספי המאוחד.** | **1**. **כללי מדיניות חשבונאית אחידה:**על רואה חשבון המבקר של חברת האם לוודא שכללי חשבונאות ומדיניות חשבונאית שיושמו בדוכ"ס אשר בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים הם בהתאם לכללי החשבונאות אשר מיושמים בחברת האם – משמע מדיניות חשבונאית אחידה בקבוצה. **למשל:** **א.** חברה בת בברזיל לפי התקינה בברזיל ובישראל האם לפי IFRS כי היא ח"צ -צריך מדיניות אחידה**ב.** מלאי שנמדד בכל חברה בשיטה שונה- זה לא טוב (יכול להיות מלאים שונים באופי שלהם עם שיטות מדידה שונות אבל לא לגבי מלאי זהה) לכן נדרש לישר קן לאותה מדיניות בד"כ לאותה מדיניות של החברה המחזיקה. הסוגיה של החשבונאות צריכה להיות אחידה. | **1. על רו"ח המבקר של חברת האם לבקש ולקרוא דוכ"ס של אותן חברות בנות שבוקרו ע"י רו"ח אחרים** למעשה דרך הנוהל הזה נוכל ללמוד מהי המדיניות החשבונאית שיושמה, אילו כללי דיווח ותקנות יישמו האם היו פעולות עם החברה האם, וכו'. |
| **2.על רו"ח המבקר של חברת האם לבקש את חוו"ד שרואי החשבון המבקרים האחרים של הבנות כדי להבין את סוג חוו"ד שניתנה ובהתאם לקבל החלטה כיצד האמור משפיע על חוו"ד במאוחד** זאת נעשה על מנת לזהות סטיות מהנוסח האחיד, לזהות נושא של אי תלות, הפניות תשומת הלב מיוחדות, וכו'.**הרחבה למטה**  |
| **2. ישום כללי דיווח/חוקים/תקנות:(יישום הוראות חוק רלוונטיות באופן אחיד):**על רואה חשבון לוודא שכללי הדיווח, שעל פיהם נערכו הדוחות הכספיים של חברת הבת שבוקרו על ידי רואה חשבון מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללי הדיווח שחלים על חברת האם – משמע **שבקבוצה יפעלו על פי אותן הוראות חוקים ותקנות.** **למשל:** **א.** חברת אם ציבורית: יחולו עליה תקנות ניירות ערך, חברת בת פרטית: לא נדרש תקנות ניירות ערך. במאוחד נדרש להציג את חברת האם הציבורית, את הדוחות כשהם ערוכים על פי תקנות ניירות ערך (במקרה של השנתי: דוחות כספיים שנתיים) תש"ע 2010. צריך להביא את זה למצב של אחידות שבמאוחד הכל על פי תקנות ניירות ערך או לפחות יתנו נתונים לצרכי איחוד מחברת הבת לחברת האם . **ב.** דוגמא נוספת זו חברה אם פרטית וחברת בת ציבורית – בעיקרון ההחלטה היא של חברת האם היא יכולה להפוך את הכל לפי תקנות ני"ע משמע לקחת את הדוכ"ס של הבת הציבורית להעלות אותם למעלה ואת חברת האם להפעיל לפי IFRS + תקנות וכך המאוחד יהיה אחיד אבל אפשר שהמאוחד יהיה לפי ISRAELI GAAP משמע הופכים את הבת לצורכי המאוחד בלבד כאילו היא פרטית– אחידות!!.**ג.** חברת האם היא בנק וחברת הבת היא פרטית – לצרכי המאוחד לפי הוראות המפקח על הבנקים. |
| **3.על רו"ח לשלוח שאלונים ומכתבי נוחות/מכתב נחמה** COMFORT LETTER**:**נרחיב בהמשך – יש סוגים שונים של מכתבי נוחות שיש להכיר.**הרחבה למטה** |
| **4.מגע אישי:**על פי התקן: "יש לקיים מגע אישי בין רואת החשבון של חברת האם לרואה החשבון של חברת הבת". מגע אישי: לשוחח. ללא שיחה רואה החשבון לא ידע מה קורה למטה בחברות הבנות. ולראות אם יש דברים שלא עולים בשאלון , במכתבי הנוחות וכו' |
| **3. לוודא פעולות במאוחד:**על רואה החשבון לבחון את כל הפעולות שנדרשות **לביצוע לצורך האיחוד** בוצעו **למשל:** ביטול עסקאות פנימיות, ביטול חו"ז, מחזורי הכנסות והוצאות. | **5.כל דרך אחרת:**יש לבחון לנקוט נהלים נוספים בהתאם לנסיבות – סעיף סל |
|  |  |  |
| **2. אחריות מעין משותפת בגין רואה חשבון של הבנות (רואה חשבון אחרים).** | **1. למצוא אי תלות:**על רואה חשבון להניח את דעתו שרואה החשבון של חברות הבנות **הם בלתי תלויים** בחברה ובכל חברות הקבוצה. כאשר במקרה כזה עלינו לבחון אי תלות במובן הרחב. יש לנתח/לוודא את כל הקשרים למיניהם. גם בתקנות אי תלות ראינו כי לעיתים מציינים שיש לוודא אי תלות גם בחברות הבנות. יש לראות את כל סוגי הקשרים ולעיתים הולכים פה לחומרה: אין שום קשר.  | **הערה: כאן לא נכלולו נהלים 1 ו-2 בנהלי הביקורת למרות שניתן ללמוד גם מהם בנושאים שנדרש רו"ח לוודא**  |
| **2.ביקורת נאותה תיבחן- נוודא:**על רואה חשבון המבקר להניח את דעתו כי רואה חשבון המבקרים של החברות הבנות **נקטו את נהלי הביקורת שהיו דרושים לביצוע ביקרות נאותה**. (למעשה, אנחנו נראה בהמשך איך עושים זאת) בהתאם לנסיבות. כלומר, לא סומכים לחלוטין יש לבחון את הביקורת. | **1. משלוח שאלונים ומכתבי נוחות/מכתב נחמה** COMFORT LETTER**:**נרחיב בהמשך – יש סוגים שונים של מכתבי נוחות שיש להכיר |
| **3.עומדים לסמוך/ידועים להם:**על רואה החשבון של חברת האם לפנות ישירות אל רואי החשבון המבקרים של החברות הבנות (המאוחדות) ולוודא שידוע להן כי:1. ידוע להם שהדוחות הכספיים של החברות הבנות **יכללו בדוחות הכספיים של המאוחדים.**
2. ידוע להם שאנו רו"ח של האם **עומדים להסתמך בחוו"ד על עבודתם ועל חוות דעתם של רואי החשבון המבקרים את הבנות** בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים.

**ג.** ידועים להם **כללי החשבונאות והדיווח** שנקבעו בכל ההוראות הרלוונטיות לאותה חברה.  | **2. מגע אישי:**על פי התקן: "יש לקיים מגע אישי בין רואת החשבון של חברת האם לרואה החשבון של חברת הבת". מגע אישי: לשוחח. ללא שיחה רואה החשבון לא ידע מה קורה למטה בחברות הבנות. |
| **4.קיבל את כל המידע:**רואה חשבון של האם **קיבל את כל המידע הדרוש לו** מרו"ח של הבת וכן רו"ח של הבת נתן את כל המידע הדרוש.  | **3. כל דרך אחרת:**כל דרך אחרת שרואה החשבון חושב לנכון בהתאם לנסיבות. |

**\*\*להלן הנקודות שעל רואה החשבון לוודא ונהלי הביקורת שהוא צריך לנקוט בגין כל אחריות:**

**\*\*יש לשים לב כי שתי עמודות הטבלה עצמאיות ולא קשורות זו לזה בתאים עצמם אלא בכללי. הטור השני זה סך הפתרון לבעיות של הטור הראשון!!!**

**הרחבה על נהלי הביקורת מהטבלה:**

**הרחבה על נוהל שתיים: נוהל סקירת חוות דעת:**

כשאנו מקבלים את חוות הדעת של רואי החשבון המבקרים את החברות הבנות אנו צריכים לראות את סוג חוות הדעת שניתנה. להלן מספר אפשרויות:

1. אנו עוסקים במסלול חשבונאי: אם הסתייגו או נתנו חוות דעת שלילית בגין חברת בת מסוימת או חברות בנות מסוימות אזי יש לנו מספר אפשרויות:
2. רואה החשבון של האם מבקש מחברת האם שתאמר לחברת הבת שיתקנו את הדוחות הכספיים כך שרואה החשבון של חברת הבת יוכל לתת חוות דעת בלתי מסויגת. אם אכן תיקנו והכל בסדר- **אין בעיה ואין השפעה על חוו"ד של המאוחד .**
3. אם לא תיקנו למטה בחברת הבת נבקש מחברת האם שתעשה תיקון במאוחד. **אם תיקנו אז אין בעיה וחוו"ד של רו"ח של חברת האם תיהיה בלתי מסוייגת.**
4. אם לא תיקנו לא קיבלנו דוחות מתוקנים אז עלינו לבחון את ההשלכה על חוות הדעת שלנו ואת רמת המהותיות של הנושא ולכך יש מספר אפשרויות:
5. אם מדובר בנושא שהוא לא מהותי בראי הקבוצה אז חוות הדעת של רו"ח של חברת האם **במאוחד תהיה בלתי מסויגת**.
6. אם הנושא מהותי אך אינו משפיע על הדוחות הכספיים בכללותם בראי הקבוצה אז **רו"ח של האם יסתייג בחוות הדעת גם אם בחברת הבת נתנו חוות דעת שלילית (כלומר משלילית למטה אפשר להגיע להסתייגות למעלה).**
7. אם הדבר משפיע באופן מהותי על הדו"חות הכספיים בכלולותם בראי הקבוצה **אז תינתן חוות דעת שלילית.**
* **ראינו שלמרות שיש שינוי מהנוסח האחיד במסלול החשבונאות של חוו"ד של רו"ח המבקר בחברת הבת ישנם מספר מנגנוני הגנה המאפשרים עדיין להציג חוו"ד בלתי מסוייגת על המאוחד ! המנגנונים הם:**
1. **תיקון בבת**
2. **תיקון באם – במאוחד**
3. **חוסר מהותיות**

**כל אלה מאפשרים חוו"ד חלקה**

1. מסלול ביקורת:
2. אם חוו"ד של רו"ח בבת היתה מסוג הסתייגות או הימנעות אזי על רואה החשבון של חברת האם לפנות לחברת האם שתפנה לחברת הבת שתאפשר לרואה החשבון של חברת הבת לבצע את הביקורת כנדרש-

אם נתנו להם לעשות את הביקורת ורו"ח של חברת הבת נתן חוו"ד מתוקנת שהיא בלתי מסויגת אז אין בעיה והדבר לא ישפיע על חוו"ד של רו"ח של האם במאוחד.

אם לא מוכנים לתת לרואה החשבון בחברת הבת לנקוט בנהלים שהוא רוצה יועל רואה החשבון של חברת האם ו**במקרים חריגים** מאד לבקש לבקר נושא מסוים וספציפי אצל הבת (מהתחלה!!). ואז אם רואה חשבון חברת האם הניח רו"ח של האם את דעתו אין בעיה! וחוות הדעת שתינתן תהיה בלתי מסויגת.

1. אם עדיין לא הנחנו את דעתנו יש לבחון את המהותיות:
2. אם הסעיף לא מהותי בראי הקבוצה חוות הדעת של רו"ח של חברת האם תיהיה בלתי מסויגת
3. אם מדובר בנושא שהוא מהותי אך לא משפיע על הדוכ"ס בכללותם בראי הקבוצה ייחשב הדבר כהסתייגות בחוו"ד של רו"ח בראי הקבוצה בדו"ח המאוחד
4. אם מדובר בנושא שהוא מהותי המשפיע על הדוכ"ס בכללותם בראי הקבוצה הדבר יחייב הימנעות.

**הערה : אין הפעלה של מוצדקות הנושא כי גם אם הנושא הוא לא מוצדק מה שמעניין כאן זו המהותיות.** כמובן ברקע יש לבחון האם בעיית הביקורת נובעת מהגבלה לא מוצדקת שכן אז יש לבחון ביתר זהירות את סוג חוות הדעת שניתן. כלומר פה לא ישר הולכים להימנעות כשזה לא מוצדק!

1. הפניית תשומת לב – אם קיימת הפניית תשומת לב של רו"ח של הבת לביאור מסויים בדוכ"ס של הבת , נדרש ע"י רואי החשבון של חברת לשקול ולבחון האם יש לתת הפניית תשומת לב במאוחד עד כמה הנושא מאוד מהותי בראי המאוחד (בראי הקבוצה). **כלומר כדי שנפנה את תשומת הלב למעלה זה צריך להישאר ברמה של מהותי מאוד!.**

נבחן עד כמה זה מהותי ורק אם זה נותר מהותי מאוד למעלה נפנה את תשומת הלב.

למשל: בבת הפנו לתביעה משפטית שאם היא תתממש הבת קורסת . ואז אם בראי הקבוצה חברת האם תקרוס גם היא חובה להפנות תשומת לב גם במאוחד (סוגי הפניות תשומת הלב יכולים להיות לפי שלושת הקבוצות שלמדנו בעבר 72, פרסומים ממקורות אחרים ושיקול דעת).

לסיכום: מחוות הדעת אפשר ללמוד הרבה דברים.

**הרחבה על נוהל שלוש/אחד: מכתבי נוחות ושאלונים**:

**שאלונים:**

רו"ח המבקר של חברת האם ישלח שאלון לרו"ח המקר של חברת הבת שהוא ימלא אותו ויחזיר אותו חזרה לרו"ח המבקר של חברת האם כשהוא גם מלא וגם חתום על ידו שאלון כזה יש לו שני מרכיבים:

1. בשאלונים אנחנו נבקש מרואה החשבון של חברת הבת שיתנו לנו תשובות לכל הנקודות שעלינו לוודא וכן נשאל שאלות על הסעיפים השונים בדוחות הכספיים ככל העולה על רוחנו. זה כמו תוכנית ביקורת שעליה נותנים תשובות מה נעשה. מה שנרצה לוודא זה כל הנקודות מטור ה של הטבלה: "מה על רוח לוודא".
2. שאלות נוספות בכל נושא שרוצים.

בבחינה אין סיכוי שיבקשו מאיתנו לכתוב שאלון כי החלק השני מכיל שאלות על כל הסעיפים בדוכ"ס בצורה שמהווה מעין תכנית ביקורת של כל תכניות הביקורת בצירה של שאלון לדוגמא : בר"ק נשאל את רו"ח של חברת הבת :

1. האם בדקת י"ע של ר"ק
2. האם בדקת את הפחת לפי טופס י"א

וכן הלאה...

כאילו אני רושם לו תכנית ביקורת על כל סעיף והוא כאילו המנג'ר שלי , האחראי על הביקורת ואז למרות שסומכים עליו הדבר הופך להיות כאילו הוא ממלא לי את כל תכניות הביקורת שאני הייתי עושה בחברת הבת.

* **אבל בבחינה יכולה להיות שאלה על חלק מהשאלון למשל : "כיתבו שאלון הסתמכות על רו"ח אחרים בכל הנוגע לר"ק". – בעצם הנדרש בשאלה זאת הוא לכתוב תכנית ביקורת לר"ק בצורה של שאלון .**

**מכתב נוחות/ מכתב נחמה/ COMFORT LETTER:**

מכתב זה הוא חלק מהקסת"ח של רואה החשבון ז"א מכתב שגורם לצד השני להרגיש בנוח - חלק מהנוחות שרואה החשבון רוצה להרגיש. רואה החשבון שרוצה להרגיש נוחות הוא זה של חברת האם. כדי שהוא ירגיש נוח.

* בבחינה יש לזהות באיזה מכתב מדובר כשהיום נלמד להבדיל בין מכתב של רו"ח של חברת הבת לבין מכתב של רו"ח של חברת האם .( בעתיד נלמד גם מכתבים של חתמים מול מכתב של רו"ח מבקר) **תוכן המכתב שבין רו"ח של הבת לרו"ח של האם** יכלול – נוסח שיכלול את כל הנושאים (7) המצויים בטור האמצעי (מה נדרש לוודא?) בצורה של הצהרה (כמו הרעיון של הצהרת מנהלים- לא להזכיר את הדמיון הנ"ל).

למשל: לסעיף הראשון "אנו מצהירים בזאת שהדוכ"ס של חברת הבת נערכו עפ"י כללי הדיווח החלים גם על חברת האם".

**נשים לב:** מכתב הנוחות והשאלונים יחד נשלחים מהאם לבת.

**סוגיות נבחרות:**

1. האם לדעתכם יש ליישם את כל מה שאמרנו על רואה חשבון של חברות בנות גם על רואה חשבון של חברות כלולות/על בסיס שווי מאזני/מסונפות?

**תשובה**: יש ליישם את כל מה שאמרנו קודם לכן בשינויים המחויבים לחברות כלולות (כלומר ניישם הכל כאשר זה לא פעולות איחוד אלא פעולות איקוויטי....)

**הערה: לגבי יישום כללי החשבונאות והדיווח לא חייבים לעשות תיקונים בראי המאוחד שכן אנחנו אל שולטים שם אבל נהוג להתאים את הדוחות בראי המאוחד (למעלה IFRS למטה כללי חשבונאות מקובלים בישראל).**

1. האם יש ליישם את כל האמור לעיל על סניפים של החברה בארץ ובעולם שאותם ביקרו רואי חשבון אחרים?

**תשובה**: BACK TO BASIC כאן מדובר ברואי חשבון אחרים אומנם אבל מי שמינה אותם זה רואי החשבון של החברה!! והאחריות שלהם כלפי אותו רואה חשבון הם למעשה העוזרים של רואה החשבון תקן 5, תקן 8 הם אלו שייושמו כאן ולא תקן 9 הזה. ולא תקן 9 להסתמכות על רואי חשבון אחרים. להבדיל מחברות כלולות מסונפות שם מינו את רואה החשבון על ידי החברה עצמה על ידי החברה המסונפת ואז הוא נותן שם למטה חוות דעת (כלומר במסונפת) ומחויב לחברה המסונפת כמו שמחויבים לחברה הבת. (מינו לחברת בת רואה חשבון שאחראי כלפי החשבון מלמעלה).

1. האם נדרש לבדוק את אמיתות הנתונים שנותנים לנו רואי החשבון של חברת הבת?

**תשובה:** כלל לא נדרש לבדוק את נאותות ואמיתות הנתונים והאמירות שמספקים לנו רואי החשבון של חברות הבנות. אולם בנסיבות מיוחדות עשוי רואה החשבון של חברת האם לבדוק את נאותות/אמיתות הנתונים, כגון: אם יש בעיות אי תלות שעלו לאחרונה כאשר במקרה של בעיית אי תלות נהוג ללכת ולעשות ביקורת מחודשת מהתחלה לחברת הבת על ידי רואה החשבון של חברת האם או רואה חשבון אחר. יש גם האומרים שאם רואה החשבון של חברת הבת עבר עבירה שיש עמה קלון (רצח...) אולי יש לבדוק אותו.

1. רו"ח עיקרי – פריימרי אודיטור- למשל: חברת ההחזקות מבוקרת על ידכם וכל חברות הבנות מבוקרות ע"י רו"ח אחרים כשבחברת האם אין כלום חוץ מהחזקה משמע – כל הנכסים וכל ההכנסות מבוקרים ע"י אחרים ואז עלתה הסוגיה האם מצב כזה אפשרי והאם יש לנקוט נהלים נוספים:

**בארה"ב –** אי אפשר להיות בדוגמא זו רו"ח של הקבוצה כי הכלל הוא ש**רו"ח של האם צריך לבקר לפחות 50% מהמאוחד בנכסים או למעלה מ-50% מההכנסות במאוחד ואם לא הוא לא יהיה רו"ח במאוחד (האפשרות היא שרו"ח של האם יבקש לבקר את אחת הבנות על מנת שהאחוז שעליו הוא עושה ביקורת יעלה).**

**בישראל**- נכון להיות מותר אפילו לא לבקר כלום רק את המאוחד. אם אנחנו רו"ח עיקריים נפעיל את תקן 9 עם חמשת הנהלים אבל על רואה החשבון המבקר אשר מבקר פחות מ-50% ופחות מ-50% מההכנסות במאוחד במצטבר משמע אנחנו לא רו"ח עיקרי ואז האמור מחייב את רו"ח המבקר של חברת האם לנקוט עוד 4 נהלים מעבר ל-5 הקודמים (5+4) שהם (מופיע בחלק האחרון של סעיף 13 של ת"ב 9):

1. "עיון בניירות עבודה של מבקרי חברות הבנות, בעלי חשיבות מרכזית לביקורת שייבחרו לפי שיקול דעתו של מבקר החברה האם. העיון יתייחס להערכת סיכוני הביקורת, לביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות תיעוד מרכז של הנושאים בעלי חשיבות מרובה, אשר הובאו לתשומת לב מבקר החברה האם ולנושאים אשר נדונו ע"י מבקרי החברות הבנות עם החברות הבנות בסיכום עבודת הביקורת. כחלק מהעיון, ככל שהדבר יידרש, תתקיים תקשורת עם החברות הבנות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים בביקורת"
2. "הבנת תוצאותיהן העסקיות של אותן חברות הבנות , הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות וכיו"ב"
3. "השגת הבנה של החברות הבנות וסביבתן העסקית , הבנה זאת הינה ברמה נמוכה יותר מזאת הנדרשת ממבקרי החברות הבנות ובד"כ תבוצע באמצעות יישום נהלים 1 ו-2 לעיל"
4. "נקיטה במידת הצורך של נהלים נוספים הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסוים או הסיכון הטמון בו מנקודת המבט של הדו"חות הכספיים המאוחדים " **ההערה:** כדי לנקוט נהלים נוספים יש לבחון את המהות של הסעיף , את חשיבותו , את הניסיון והיכולת של צוות הביקורת בחברת הבת ומנגנון בקרת האיכות הקיים באותו משרד (תקן 67 יילמד בעתיד)
* **הערה לגבי רו"ח עיקרי:** אם מדובר בחברת סטארט-אפ (הזנק- נלמד בענפים) אין להם הכנסות, ואין להם נכסים . מה שיש להם זה התחייבויות והוצאות , לכן כאן רו"ח עיקרי יחושב על בסיס **הוצאות והתחייבויות .**

**שאלה :** הינכם רו"ח של חברה בישאל שיש לה שתי בנות : אחת ברזילאית והשניה שווייצרית. שתי החברות מוחזקות ברזילאית – 49% שווייצרית – 79% . החברה הברזילאית מבוקרת ע"י רו"ח אחרים , והשווייצרית על ידינו . **נדרש: כיתבו תכנית ביקורת בכל הקשור להסתמכות על רו"ח אחרים .**

**תשובה :** פה אין נתונים על הנושא של הכנסות ונכסים שיאפשרו לנו לעשות את התחשיב לגבי – האם מדובר ברו"ח עיקרי או לא אחוזי ההחזקה של חברת הבת לא קשורים להחלטה האם רו"ח הוא העיקרי אם לא הדרך להחליט אם רו"ח הוא עיקרי או לא היא רק דרך הנוסחה של:

|  |  |
| --- | --- |
| **סה"כ הכנסות החברה שאוחדה בראי הקבוצה**  | **= אחוז הכנסות שבוקר על ידי אחרים.** |
| **סה"כ הכנסות במאוחד**  |

ז"א שמה שקובע אם רו"ח עיקרי זה רק יחס ההכנסות והנכסים .

לכן אם יוצא במקרה זה שאנו רו"ח עיקרי של הקבוצה אז נבצע את חמשת הנהלים של סעיפים 1-2 אולם אם החברה הברזילאית שמבוקרת ע"י רו"ח אחרים מהווה יותר מ-50% מהנכסים ויותר מ-50% מההכנסות במאוחד הדבר גורם לכך שאנחנו לא פריימרי אודיטור ואז תכנית הביקורת תיהיה חמשת הנהלים של סעיפים 1-2 + 4 נהלים שרשמנו קודם. אחוזי ההחזקה בחברות הן לצרכי דיון אם יש שליטה או אין שליטה אבל ממש לא לצרכי דיון אם הרו"ח עיקרי או לא .

1. **נוסחים:**
2. נוסח הסתמכות על רואה חשבון אחרים בחברות מאוחדות בחברות מאוחדות:

להלן הנוסח: (הנוסח יהיה בבחינה אך נכתוב אותו ע"מ שנוכל לנתח אותו את ההסברים לגביו)

הפסקה הזו מגיעה לאחר פסקת המבוא מפני שבמבוא אומרים מה ביקרנו ופה אומרים מה לא ביקרנו. מתוך ה-100% מה לא ביקרנו.

**פסקת הסתמכות על רואה חשבון בחברות מאוחדות (תקן 102 המשולב עם 99 ו-90):**

**"לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-%\_­\_\_, וכ-%\_\_\_ מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31/12/XX ו-,31/12/XX והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-%\_\_\_\_, כ-%\_\_\_ וכ-%\_\_\_\_ (רווח והפסד זה שלוש שנים.. זה גם מעיד על חברה ציבורית) מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו בימים 31/12/XX ו-31/12/xx , בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואה חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים".**

**דגשים:**

1. פסקה זו מתחילה במילים לא ביקרנו על מנת להראות איזה חלק מתוך ה-100% לא אנחנו ביקרנו.
2. משתמשים פה באחוז מהנכסים ובאחוז מההכנסות שזה מדד מהמאזן ומדד מרוה"ס על מנת להראות את העוצמה של החלק שלא בוקר ונדגיש שגם אם 2% או 1% בוקר על ידי אחרים מציינים זאת (אין פה את עיקרון המהותיות)
3. כיצד מחשבים את האחוז הזה ?

למשל: הכנסות- כדי לחשב את אחוז ההכנסות שבוקר ע"י רו"ח אחרים יש להחיל את הנוסחה הבאה :

|  |  |
| --- | --- |
| **סה"כ הכנסות החברה שאוחדה בראי המאוחד אשר הוכרו ע"י רו"ח אחרים** | **= אחוז הכנסות שבוקר על ידי אחרים.** |
| **סה"כ הכנסות במאוחד** |

**למשל:** הכנסות בחברת האם: 100, הכנסות בחרת הבת 100. הבת בוקרה על ידי אחרים.
נתון נוסף: 30 חברת הבת מכרה לחיצוניים ו-70 לחברת האם. כלומר רווח של 70 זה מחברת הבת ושל 30 מחיצוניים. וה-30 זה מה שמעניין כי אני רוצה לדעת מה בוקר על ידי אחרים. ולכן: $\frac{30}{100+30}=\frac{30}{130}$ זה האחוז שבוקר ע"י אחרים

**הערה חשובה**: במידה ומדובר על נכסים לא מבטלים מחזורים אלא מבטלים ע"פ בעת חישוב האחוז שבוקר ע"י רו"ח חיצוניים .

|  |  |
| --- | --- |
| **סה"כ נכסי החברה שאוחדה בראי המאוחד אשר הוכרו ע"י רו"ח אחרים** | **= אחוז הכנסות שבוקר על ידי אחרים.** |
| **סה"כ הכנסות במאוחד** |

1. הסתמכות על חברות כלולות: (הפסקה הרלוונטית שיש לזכור בע"פ כי היא לא מופיעה בשום ספר):

**"הנתונים בדוחות הכספיים של החברה ובדוחות הכספיים המאוחדים, המתייחסים לשווי המאזני של ההשקעות ולחלקה של החברה ברווחים של חברות כלולות מבוססים על דוחות כספיים שחלקם\*\* בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים". (יש לדעת בע"פ )**

**הערות :**

1. אם בחברה המחזיקה יש גם חברות מאוחדות וגם חברות כלולות, קודם תופיע פסקת ההסתמכות של המאוחדות ואח"כ הפסקות של הכלולות
2. אם אין רו"ח אחרים בחברות בנות , אז תיהיה רק פסקת הכלולות והיא תופיע בין המבוא להיקף .
3. חלקם הכוונה שאם רק חלק בוקר נשים מילה זו אך אם כל החברות הכלולות בוקרו על ידי אחרים אזי יש למחוק מילה זו.
4. כאן אין תחשיב של אחוזים
5. ניתן לראות כי כאן אין תחשיב של אחוזים מאחר והמספרים יכולים להיות שליליים (בהכנסות תמיד יהיה חיובי אך אם נחלק הפסדי אקוויטי ברווחים זה שלילי). **בפרקטיקה** לעיתים מוסיפים את סכום ההשקעה ו/או את סכום הרווחים – שידעו את המספר/הגודל.

**כל מה שאמרנו תקף גם לסקירה**

1. חברות בשליטה משותפת – בחברות בשליטה משותפת יש הסכם לשליטה משותפת בחברה בין כל בע"מ למשל:

 בע"מ 1- מחזיק 10%

בע"מ 2 – מחזיק 5%

בע"מ 3 – מחזיק 85%

לכל אחד מהם יש קול אחד ולא משנים אחוזי ההחזקה. עסקה משותפת שבוקרה על ידי רואי חשבון אחרים ויש לומר באיזו פסקה משתמשים. כדי לתת תשובה יש להגיד קודם כל מה העסקה החשבונאית בעסקה משותפת ias31 התשובה היא קודם כל איחוד יחסי לפי ias31 וכן בגילוי דעת 57 (ISRAELI GAAP) .לאחרונה ה-IFRS מוריד את האפשרות של איחוד יחסי. (יש לנו 3 מצבי צבירה :אצל האמריקאים מעולם לא היה איחוד יחסי בבינ"ל היה איחוד יחסי והוא בשלבי ביטול ובישראל נכון להיום נדרש איחוד יחסי)

אנו נשתמש נשתמש בפסקה הראשונה של הסתמכות על רו"ח אחרים בחברות מאחדות (של א- חברות מאוחדות) ושם במקום המילים חברות שאוחדו או חברה מאוחדת יהיה רשום: **"עסקה משותפת שאוחדה באיחוד יחסי"**. אותו כנ"ל

1. לגבי עסקהמשותפת נכון להיום שוב זה איחוד יחסי- נשתמש בפסקת מאוחדים במקום חברות שאוחדו נרשום "עסקאות משותפות שאוחדו באיחוד יחסי"
2. **שותפות:** לפי ias25 . הכלל בשותפות זה שווי מאזני ואם נוכיח שליטה או שליטה משותפת ואז בהתאם הטיפול החשבונאי יהיה מאוחדים או מאוחדים באיחוד יחסי בהתאמה. אבל אם אין פרטים לגבי שיעורי ההחזקה הכלל הוא שווי מאזני ואז נשתמש בפסקה השנייה של שווי מאזני ובמקום חברה נרשום "שותפות".

**שאלה:**(קייס מבחינת מועצה אחרונה): אילו מסמכים הייתם מבקשים לקבל מרו"ח מבקרים של חברות בנות או כלולות ?

**תשובה:**

1. **דו"חות כספיים**
2. **דו"ח רו"ח מבקר**
3. **מכתב נחמה**
4. **שאלונים**
5. אם רו"ח של האם הוא לא הרו"ח העיקרי**🡨 יש לבקש גם ניירות עבודה**

**רו"ח משותפים JOINT EDITOR**

המצב פה הוא שני רואי חשבון משתי חברות שונות למשל: שעובדים יחד על חברה א' למשל קסלמן וקוסט עובדים יחד על בנק הפועלים].

**הפתרון:**

חברה א' אותה מבקרים רואה חשבון א' וב'. JOINT EDITOR

חברה ב' אותה מבקר רואה חשבון א'.

בנושא קיימת הצעה חדשה לתקן שנקראת "עקרונות יסוד בביקורת משותפת" השאלה שנשאלה בפרקטיקה וגם בלשכה היתה : **מה נדרש שכל משרד רו"ח יעשה במסגרת הישיבה ל-JOINT?**

בפרקטיקה אין פרקטיקה נהוגה משמע, אם נפנה למשרדים הגדולים ולרשתות בעולם (חוץ מבהודו) לא תמצאו כללים לעבודת הביקורת ב-JOINT AUDITORS הוחלט בלשכה בגלל שתבעו משרדי רו"ח על עבודה לא תקינה בג'ויינט ואז נשאלה השאלה מהי עבודה שאינה תקינה בג'ויינט ז"א כיצד משרד רו"ח משני המשותפים החותמים יחד על חוו"ד אחת צריכים לפעול

למשל : האם משרד אחד יבצע בדיקות בקרה והשני מבססות או שהאחד יעשה ביקורת על הבנות והשני על המאוחד , והתשובה היא – **לא !**

**נדרש:**

1. **נדרש לתכנן ביחד את הביקורת, לא יכול להיות שאחד מתכנן והשני לא קשור**
2. **ביצוע הביקורת יכול להתפצל תוך חלוקת עבודה בין המשרדים כשכל אחד עושה את הדבר בו הוא טוב יותר אבל האחר חייב לקרוא ולהתעדכן ולהבין בדיוק מה עשה הצד השני כאילו הוא השותף האחראי.**
3. **תהליך הסקת המסקנות – יושבים יחד ומחליטים יחד לאילו מסקנות הגענו, איזו חוו"ד תינתן, בנוסח האחיד או שינוי בנוסח האחיד.**

**הערה: אם עולים נושאים משמעותיים במהלך הביקורת חובה לדון על כך במשותף .**

**שאלה:** רו"ח א' ו-ב' מבקרים את הדו"ח הכספי של חברה המחזיקה מספר חברות בנות. החברות הבנות , כמעט כולן מבוקרות ע"י רו"ח א' וחברה אחת מבוקרת ע"י רו"ח ב', כיצד האמור ישפיע על פסקת ההסתמכות על רו"ח אחרים, והאם נדרשת פסקת הסתמכות כאמור?

**תשובה :**במקרה בו קיימות ישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רק אחד מרו"ח המכהנים השותפים, אזי בדו"ח רוח המבקר של חברת האם אין להתייחס לאותם רו"ח בחברות הבנות כאילו היו רו"ח אחרים כי למעשה ברגע שא' ו-ב' נכנסו לג'וינט למעשה כל עבודה של אחד מהם בחברות למטה זה כאילו עבודה של הג'וינט של שתיהן .