**ביקורת מתקדמת א' - שיעור 10**

**דו"חות מיוחדים ובלתי מבוקרים**

**תקן 7 + 70 –** דו"חות מיוחדים.

**תקן 8 –** דו"חות בלתי מבוקרים.

**הפרסומים המקצועיים:**

1. תקן ביקורת של הלשכה מ-1974
2. באפריל 99 יצא תקן ביקורת 70 שתיקן את תקן ביקורת 7 רק בהיבט של מבנה דוח מיוחד.

**דוחות מיוחדים: ת"ב 7 + 70 חוצץ 8:**

**חלק ראשון : מהו דוח מיוחד?**

דו"ח מיוחד זה דו"ח שבא לענות על דרישות בין היתר הדרישות הבאות :

1. רשויות ממשלתיות ומוסדות אחרים , מבקשים לעיתים אישור של רו"ח על דו"חות שהוכנו עבורם ע"י לקוחותיו .

כגון:

1. דו"ח על מחזור המכירות
2. תביעה לקבלת תמריצי ייצוא או החזרי מכס
3. בקשות למענקים
4. דו"ח על ביצוע השקעות מול מרכז השקעות .
5. תביעות לתמיכה במחיר מכירה. זה נקרא גם סובסידיה , שתומכים במחיר המכירה עצמו ואז רו"ח צריך להכין דו"ח גם על נושא זה.
6. לעיתים מתבקש רו"ח לאשר נתונים סטטוטוריים של החברה. כגון :
7. הון מניות – רשום מונפק ונפרע
8. שעבודים הרובצים על נכסי החברה
9. בעלי זכויות חתימה
10. בעלי מניות בחברה.
11. לעיתים מתבקש רו"ח לאשר נתונים שונים במסגרת הפעילות העסקית של הגוף המבוקר כגון:
12. אישור על חלוקת הרווחים והשותפויות
13. אישור על סכום הדיבידנד שחולק במהלך השנה
14. אישור על ערך המלאי לתאריך מסויים
15. דו"ח על לינות בבתי מלון

בשל מעמדו המיוחד של רואה החשבון בין היתר בשל אי תלותו בגוף המבוקר, לא מעט צדדים שלישים של הגוף המבוקר (ספקים לקוחות רשויות ממשלתיות) מבקשים לעיתים לקבל אישורים לגבי נתונים שונים אודות הגוף המבוקר, כאשר הם דורשים לקבל את האישור מרואה חשבון המבקר של הגוף המבוקר אך בשל הזיקה של רואה חשבון המבקר לביקורת של דו"חות כספיים קיימת נטייה מופרזת ביחס להסתמכות אותם הגורמים על האישורים (פער ציפיות...).

**חלק שני: סוגיות העולות בדו"חות מיוחדים :**

1. אחריות –סוגיית האחריות עולה כשמדברים על דו"חות מיוחדים והתפישה היא בדו"חות מיוחדים, דומה לתפישה של דו"ח רו"ח המבקר שאחריות ההנהלה היא על הדו"ח המיוחד עצמו (כמו שהיא אחראית על הדוכ"ס השנתיים) , ואחריות רו"ח היא על הדו"ח המיוחס שלהם (של רו"ח).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| דו"ח מיוחד של החברה |  | דו"ח מיוחד של רו"ח המבקר |
| הנדון: מענק השקעות |  | הנדון מענק השקעה |
| 1. רכוש קבוע 1m |  |  |
| 1. מלאי |  |  |

משמע כל אחד אחראי על חוו"ד כל אחד אחראי על הדו"ח שלו.

1. חתימה -כל דו"ח מקבל את החתימה של האחראי עליו כלומר, ההנהלה והדירקטוריון יחתמו על הדו"ח המיוחד שהם הכינו ורו"ח יחתום על הדו"ח המיוחד שלו שהוא על הדו"ח של ההנהלה משמע, כל אחד חותם על שלו. **תקן 7** מבהיר במפורש שרו"ח צריך להימנע מלחתום על הדו"ח של ההנהלה

**לדוגמא :** אם ההנהלה חלתמה על הדו"ח והיא מבקשת מרו"ח לחתום על הדו"ח שלה- אסור לרו"ח לחתום על דו"ח ההנהלה או לאשר אותו או לחוות דיעה עליו כי בצורה כזאת אנו לוקחים על עצמינו אחריות שהיא לא שלנו – **זה אסור !**

**הערה :** בפרקטיקה ובמכרזים דורשים חתימה בד"כ בגוף הדיווח של ההנהלה ופה הלשכה פועלת לשנות דרישה כזאת במכרזים.

1. הפנייה –ככלל חוו"ד או האישור של רו"ח המבקר יהיה מופנה לחברה . למשל: "אל החברה XX בע"מ " אבל אפשר להפנות לצד ג' מה שנקרא הרשות המבקשת , כאשר הדברים שיופיעו בחוו"ד או בדו"ח המיוחד יהיו :

* "אל ביטוח לאומי " או "אל רשות המיסים"
* בפסקה הראשונה חובה לחבר את הנושא ולומר שההפניה לצד ג' היא לבקשת הלקוח ואז רושמים "לבקשת החברה XX בע"מ"

1. תקופה – כל תקופה אפשרית, התקופה היא לא קלנדרית יום , שבוע , שנה וחצי, 4 שנים או למשל: רק מאזן , רק רוה"ס , רק סעיף מסוים בדו"ח על המצב הכספי וכדו' כלומר , **תפירת חליפה ספציפית לבקשה.**
2. תנאים למתן דו"ח מיוחס מסוג חוו"ד למול מתן אישור – תקן 7 שעוסק במתודולוגיה של מתן דו"חות מיוחדים קובע שרו"ח בבואו לתת דו"ח מיוחד הוא חייב לתת אותו רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו המקצועי .

אם רו"ח החליט שהוא רוצה לתת חוו"ד או שזה מה שמבקשים ממנו , אז מעבר לכך הוא חייב לעשות ביקורת (בלי ביקורת אין חוו"ד מיוחדת), הביקורת תהיה ספציפית למקרה **לדוגמא:** השקעות בציוד בחודשים מאי-יוני 2013 בגין פרויקט ממילא משמע הביקורת תהיה ספציפית לנושא זה עם חתך של אותם חודשיים של אותה תקופה נדרשת ואי אפשר להסתמך על כך שעשינו ביקורת באותה שנה. הביקורת היא תכנית ביקורת שנותנת מענה למה שביקשו מאתנו .

**מתן חוות דעת:** על דו"חות מסוימים שאינם דוחות כספיים הערוכים על פי כללי חשבונאות מקובלים (דוח התאמה לצורכי מס, דוח הערוך על בסיס מזומנים, בקשות למענקים ותמלוגים וכו'.) או שהינם חלק מדוח כספי הערוך על פי כללי חשבונאות מקובלים ואז אפשר למנות מחזור מכירות לשנה מסוימת מצבת נכסים וכו'. כאשר בגין הנתונים הנ"ל עליהם נדרש רואה חשבון המבקר לבצע ביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים ועל פי נהלי ביקורת ייחודיים המתאימים לאופיו של הדוח. ותוצר לוואי של עבודת הביקורת היא חוות דעת הנלוות לדוח שהוכן על ידי הגוף המבוקר.

הגענו לכך שיש שני תנאים כדי להוציא דו"חו מיוחד מסוג חוו"ד:

1. ביקורת ייעודית – חייב לעשות ביקורת שהיא ספציפית לנושא
2. תחום עיסוק- חייב להיות תחום עיסוקו של רו"ח **סעיף 8** - לתקן ביקורת 7 קובע שרואה חשבון ייתן דוח מיוחד רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו. עליו להימנע מלתת דוחות מיוחדים בתחומים המצריכים ידע ובקיאות של מי שהוסכמו לכך (ניתן להיעזר בתקן ביקורת 96).

**דוגמאות לנושאים לגביהם יוכל או לא יוכל רואה חשבון המבקר לתת דוח מיוחדות במתכונת חוות הדעת:**

**דוגמא 1 – דיווח על אופן השימוש בטובין כלשהם** – תשובה – כאן אי אפשר לתת דו"ח כאמור כי הוא נוגע לצד התפעולי של העסק ולכן התנאי הראשון מבין השניים נופל .

**דוגמא 2- האם ניתן לתת דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד על היקף האשראי של החברה שהתקבל רק ממוסדיים ולא מבנקים בתקופה מ-01-11/12** התשובה – אכן זה בתחום עיסוקו (נושא של אשראי של בנקים ומוסדיים) אבל לא נתון מנתוני השאלה אם הוא עשה ביקורת ספציפית על הנושא הנדון ועל התקופה הנדונה, בעיקרון רק אם הוא יעשה ביקורת כאמור אז, ורק אז הוא יכול לתת דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד.

**דוגמא 3- האם אני יכול לתת דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד ע"כ שסכום הקניות בשנת 2013 הוא נכון בדוכ"ס של אותה שנה** התשובה – אמנם נושא של קניות והסכומים שלהם הם אכן נמצאים בתחום עיסוקו של רו"ח ובהנחה שכך אם היינו עושים ביקורת ספציפית על הנושא היינו יכולים לחוות דיעה, שהקניות לתקופה זאת משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות או דיווח רלוונטיים אבל כאן ביקשו לומר שהסכום נכון עובדתית . זה אסור לרו"ח כי **תקן 7** קובע שכשנותנים חוו"ד אסור להשתמש במונחים של אישור, דיווח אלא במתכונת של דו"ח רו"ח המבקר כפי שאנו מכירים, זאת מאחר ומהמונח אישור ודיווח משתמעת דרגה של וודאות עובדתית שלא ניתן לספקה בדרך הרגילה של בדיקת רשומות , וכן מאחר ורו"ח לא יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לנתונים ולעובדות שמאחורי הרשומות.

לכן בדו"חות מיוחדים מסוג חוו"ד לא נאשר נכונות נתונים כפי שמבקשים בתשובה לשאלה, אבל מכאן יוצא סוג דו"ח מיוחד שאפשרי שזה דו"ח מיוחד מסוג אישור

**מתן אישור:** אישורים ניתנים בדרך כלל על נתונים שלגביהם:

1. בתחום עיסוקו
2. קיימת דרגה של ודאות עובדתית חד משמעית שלא משתמעת לשתי פנים .

**למשל:** "הריני לאשר שסכום המכירות של החברה לשנת 2010 כפי שמופיע בדוכ"ס השנתיים המבוקרים של החברה ליום 31/12/13 אשר נחתמו ביום 31/03/14 ואשר חתומים לצורך זיהוי ומצורפים בזאת הם מיליון דולר

ההבדל בין דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד לבין דו"ח מיוחד מסוג אישור הוא הנושא העובדתי למול האפשרות לתת רק חוו"ד על בסיס ביצוע ביקורת ספציפית לדו"ח שבנידון שמבקשים לחתום עליו.

1. חותמת לשם זיהוי –המקובל הוא שרו"ח בין אם הוא נותן דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד ובין אם הוא נותן דו"ח מיוחד מסוג אישור , מצרפים לדו"ח רו"ח את דו"ח ההנהלה שעליו שמים חותמת לשם זיהוי בנוסח הבא :

**חותמת לשם זיהוי בלבד:**

**רו"ח ישראל ישראלי**

כדי שידעו לאיזה דו"ח התייחסנו שנתנו את חוו"ד או אישור מיוחד מסוג חוו"ד או אישור מסוג דו"ח מיוחד ושלא יחליפו לנו אותו

1. נהלים – לגבי הנהלים עלינו לרשום תכנית ביקורת ספציפית לנושא כדי שכאשר נחווה את חוו"ד נצטרך להבהיר לקורא בגדול מה עשינו כמו שמקובל לעשות זאת כשאנחנו נותנים חוו"ד על דו"ח כספי שנתי.
2. נוסח – **מה הנוסח של דו"ח מיוחד ?**

**דו"ח מיוחד מסוג חוות דעת:**

**לכבוד החברה XX בע"מ ,**

**א.ג.נ,**

**הנדון:** כאן יש לפרט את נושא הדו"ח המיוחד לדוגמא: דו"ח על ביצוע השקעות מתקופה Y ועד Z) " למשל : דו"ח ביצוע השקעות בפרויקט ממילא מ-01/03/12-07/07/13"

**פסקת מבוא :** "ביקרנו , ולבקשתכם כרו"ח של חברתכם ביקרנו את הדו"ח המצורף של החברה XX בע"מ (כאן יש לפרט את נושא הדו"ח כפי שנכתב בנדון) שבנדון, ומסומן בחותמתנו לשם זיהוי. דו"ח זה הוא באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על הדו"ח הנ"ל בהתבסס על ביקורתנו"

**פסקת היקף הביקורת: "**ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים. על פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדו"ח הנ"ל הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת: בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדו"ח. ביקורת כוללת גם בחינה של הכללים שעל פיהם נערך הדו"ח (כאן יש להוסיף את הכללים), ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידכם (לחילופין רושמים ע"י דירקטוריון והנהלת החברה), וכן הערכת נאותות ההצגה בדו"ח בכללותה. **אנו סבורים שביקורתינו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו."**

**פסקת חוו"ד :"**לדעתנו , הדו"ח הנ"ל משקף באופן נאות בהתאם ל-(יש לפרט את הבסיס והכללים שעל פיהם נערך והוכן הדו"ח לרבות ספרי החשבונות של החברה אם נדרש), מכל הבחינות המהותיות, את נושא הדו"ח (כאן מכניסים את מה שכתוב בכותרת/ בנדון).**"**

**תאריך xx/xx/xx**

**חתימה ­­­­\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**דגשים :**

1. אנו רואים שנוסח חוו"ד המיוחדת למעשה מבוסס על דו"ח רו"ח המבקר. וניתן להשתמש לפחות במסגרת חוו"ד על דו"ח כספי שנתי ועליו לעשות שינויים , תיקונים וכו' (חוו"ד שהוכתבה לא תופיע במבחן).
2. **בהפניה** -בדוגמא מפנים לחברה ואם נרצה לשנות את הנוסח כדי להפנות לצד ג' נדרשים שני תיקונים :
3. ההפניה תהיה : "לכבוד צד ג' או לכבוד ביטוח לאומי וכו'"
4. בפסקת המבוא יש לשנות את המילה לבקשתכם למילים "לבקשת החברה XX בע"מ..."
5. **פסקת המבוא:**
6. מתחילה במילה "ביקרנו" ומבהירה שביצענו פה ביקורת כאשר הביקורת היא על בסיס כללים שהם תקני ביקורת מקובלים וכאן נשאלת השאלה היכן הם מקובלים, כי יכול להיות שעשינו לפי התקינה בישראל שאז נוסיף את המילה בישראל, אבל אם ביקשו מאתנו ביקורת לפי האמריקאי אז יהיה רשום כאן בארה"ב (U.S GAAS) . אמרנו שזה דו"ח מיוחד שיכול להיות על כל ביקורת בכל תחום רק צריך להגיד מה עשינו
7. כאן אין את תקנות רו"ח אחרי המילים תקני ביקורת מקובלים כיוון שהתקנות עוסקות רק בביקורת של דו"ח כספי שנתי בלבד ולכן אסור לרשום את זה פה.
8. פסקת המבוא מדברת על זיהוי הנושא המבוקר והתקופה המבוקרת אשר מופיעה הן בנדון והן בפסקת חוו"ד וכאן היא מותאמת למקרה כי למעשה כמו שאמרנו אנו תופרים חליפה למקרה.
9. בפסקת המבוא מדברים על אחריות כאשר מבצעים הבחנה באחריות בין הדו"ח המיוחד של ההנהלה והדירקטוריון לבין הדו"ח המיוחד של רו"ח המבקר
10. חותמת לשם זיהוי – כאן מבהירים שאותו דו"ח מיוחד של ההנהלה מצורף לדו"ח שלנו ומסמנים אותו בחותמת שלנו לשם זיהוי בלבד כדי שידעו איזה דו"ח רלוונטי לחוו"ד.
11. **פסקת היקף הביקורת –** פסקה זו צריכה להיות תואמת די במדויק למה שבוצע בפועל זאת בניגוד לדו"ח רו"ח המבקר על הדו"ח הכספי השנתי ששם לא משנים את הנוסח של פסקת ההיקף גם אם העמקנו בנוהל מיוחד באותה שנה אשר לא רשום בתוך פסקת ההיקף – כלומר, בדו"ח מיוחד נרשום את הנהלים המיוחדים הספציפיים העיקריים המהותיים שנקטנו. פה חובה לבנות חליפה של תכנית ביקורת ספציפית (כאן לא נכתוב את כל תכנית הביקורת אלא רק דברים עיקריים ומהותיים).
12. **פסקת חוות הדעת**- זו הפסקה השלישית שם אנו מחווים את דעתינו כשהמטרה היא להראות שפלוני משקף באופן נאות את אלמוני למשל : שהדו"ח שיצא משקף באופן נאות את מה שעולה מספרי החשבונות של החברה כמו למשל: שהמידע בדו"ח משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בארה"ב (U.S GAAP)
13. **האלמנט האחרון זה חתימת רואה חשבון המבקר על גבי החוות דעת-** וזה עד ליום ביצוע הביקורת לא נשאיר פער ממועד החתימה אלא חותמים בסיום פעולת הביקורת.

**דוח מיוחד מסוג אישור:**

**להלן הנוסח שיש לזכור:**

**לכבוד החברה XX בע"מ ,**

**הנדון: (נרשום נושא ותקופה)**

**א.ג.נ**

"הרינו לאשר כי עפ"י X המצורף בזאת והחתום בחותמתנו לשם זיהוי עולה Y "

על החתום \_\_\_\_\_\_

**דגשים :**

1. **הפתיחה –** יכולה להיות עם המילה "לבקשתכם".
2. אם ההפניה היא לצד ג' גם פה אפשר לרשום כמו שהסברנו קודם , בהפניה להפנות לצד ג' כמו למשל :"לכבוד רשות המיסים" או "לכבוד ביטוח לאומי" וכדו' ובתוך האישור נרשום: "לבקשת החברה XX בע"מ עלינו לאשר ...."
3. האישור הוא מצב עובדתי ואנו צריכים להראות על בסיס מה אנו מאשרים ולמעשה הרינו להראות שפלוני מתאים לאלמוני, **למשל:** "לבקשתכם, היננו לאשר כי עפ"י מסמכי היסוד של החברה ופרוטוקול הדירקטוריון מיום xx/xx/xx המצורפים בזאת והחתומים בחותמתנו לשם זיהוי:
4. בעלי המניות הם \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
5. המנהלים הם \_\_\_\_\_\_\_\_\_
6. בעלי זכויות החתימה הם \_\_\_\_\_\_\_\_\_

בכבוד רב ,

רו"ח המבקרים "

1. סטיות מהנוסח האחיד – לגבי אישור אי אפשר לסטות כי אני לא מחווה את דעתי אז אין לי מה לסטות לעומת זאת חוו"ד מיוחדת או דו"ח מיוחד או דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד , אפשר להפעיל את כל הוראות תקן ביקורת 72 , אשר למדנו בעבר, במסגרת דו"ח רו"ח המבקר

**שאלת מועצה שמופיעה קבוע בבחינות מועצה ובחינות פנימיות :**

חברת תעשיה לאומית בע"מ הינה חברה ממשלתית גדולה העוסקת בייצור מוצרים טכנולוגיים מתוחכמים עפ"י חוזי הספקה ארוכי טווח . לצורך הבטחת סדירות ורציפות קווי הייצור נוהגת החברה להתקשר עם מספר ספקים ונותני שירותים עיקריים , בהסכמי רכישה ארוכי טווח של מוצרים ושירותים . לאחר שאחד מספקי החברה העיקריים נקלע לקשיים ולא יכול היה להמשיך ולספק את מוצריו לחברה הוציא מנכ"ל החברה תוספת לנוהל ההתקשרות עם ספקים בנוסח כדלקמן:

"תוספת לנוהל התקשרות עם ספקים – לפני חתימה של כל הסכם התקשרות עם ספק מוצרים ו/או שירותים שהיקף הפעילות השנתי החזוי איתו עולה על סכום בשקלים השווה ל-100,000$ יש לאמת את מידת יציבותו וחוסנו הכלכלי של הספק. לצורך זה , יש לקבל אישור מרו"ח של הספק המציין במפורש כי מצבו של הספק יציב ואין חשש להמשך קיומו כעסק חי. יש לוודא כי נתקבל אישור כנ"ל מידי חצי שנה."

הינכם רו"ח של חברה הנמנית על ספקיה העיקריים של חברת "תעשייה לאומית בע"מ ". נתבקשתם ע"י הלקוח שלכם להמציא עבורם אישור כאמור לכבוד חברת "תעשיה לאומית בע"מ"

**נדרש:**

1. **פרטו את התייחסותכם לאישור הנדרש**
2. **נסחו עבור הלקוח שלכם שהוא ספק של חברת "תעשיה לאומית בע"מ אישור שהייתם מוכנים להמציא במקרה הנדון"**

**פיתרון**

תקן ביקורת 7 קובע כי רו"ח ייתן דו"ח מיוחד רק בנושאים בתחום עיסוקו המקצועי. רו"ח של חברה לא יכול לתת אישור בנוסח הנדרש מאחר והקביעה אם העסק חי או לא או אם קיים חשש לקיומו כעסק חי אינה בין הנושאים שבתחום עיסוקו המקצועי.

לקביעה שמצבה של החברה הוא יציב או לא – יש היבטים כלכליים ומשפטיים שאינם ביכולת השיפוט של רו"ח . ההכשרה של רו"ח מאפשרת להם לבצע ביקורת שפירושה עבודה ע"מ שיוכלו לחוות דעה באיזה מידה הדוכ"ס משקפים באופן נאות את מצב העסקים ותוצאות הפעולות.

העיקרון החשבונאי המקובל של העסק החי צריך לקבל ביטוי באופן הדיווח הכספי ועל כן בביקורת של הדוכ"ס צריך לבחון האם מוסכמת העסק החי מתקיימת אצל המבוקר.

יחד עם זאת , יש להדגיש כי ת"ב 58 בדבר העסק החי קובע כי דו"ח רו"ח המבקרים אינו מהווה ערובה להמשך קיומו של העסק המבוקר, בעתיד הנראה לעין , ניתן להניח כי העסק המבוקר ימשיך להתקיים בעתיד הנראה לעין כל עוד אין מידע משמעותי הסותר את ההנחה הזאת . לכן רו"ח צ"ל ערים לסימני אזהרה שקשורים להמשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי .

גם כאשר רו"ח לא נתקן בסימני אזהרה אשר מביאים לחשש לגבי המשך קיומו של העסק הוא אינו יכול לערוב להמשך קיומו של העסק בעתיד הנראה לעין .

לאור האמור , לא ניתן לתת חוו"ד ובוודאי שלא לתת אישור שהוא מונח וודאי של קביעת עובדות בנוגע לעסק החי ויציבות הספק.

מה שכן רשאי רו"ח לתת זה אמירה של הפנייה לדוכ"ס השנתיים ולחוו"ד על דו"חות אלו לרבות אם רוצים גם לדו"חות כספיים ביניים ודו"חות הסקירה שלהם תוך ציון העובדה שאין הערת עסק חי שם.

**הערה: מת"ב 102 (בעבר 4) דו"ח המבקרים יצאו ת"ב 7+70 שעוסקים בדו"חות מיוחדים.**

**דוחות בלתי מבוקרים: תקן ביקורת 8 :**

**חלק א :** רקע- לעיתים רו"ח מתבקשים ע"י הלקוחות שלהם לערוך דוכ"ס או דו"חות חשבונאיים בלתי מבוקרים או לסייע בעריכתם של דו"חות אלה אם לשימוש פנימי מנהלי, ואם לשם הגשתם לצד ג'.

תקן ביקורת 8- עוסק בקשר שבין רו"ח לבין הדוכ"ס או הדו"חות החשבונאיים הבלתי מבוקרים , קשר אשר קיים או עשוי להתקיים.

מה שאנו אומרים פה שאנו מטפלים בדו"ח שבדקתי או שעזרתי בעריכה ופער הציפיות יכול לייצר מצב שחושבים שאני עשיתי את הכל.

**חלק ב':** הגדרות-

1. **דו"ח כספי –** מאזן, רוה"ס , דו"ח על השינויים, דו"ח תזרים , וכל הביאורים לדוכ"ס כולל מספרי השוואה .
2. **דו"ח חשבונאי-** פירושו חלק מדו"ח כספי וכל דו"ח המבוסס על רשומות חשבונאיות לצורך מטרות מיוחדות או מוגבלות. **למשל:** דו"ח על עסקת מקרקעין או דו"ח על עסקה משותפת לתקופה מסוימת וכדו'...
3. **דו"ח בלתי מבוקר-** פירושו דו"ח כספי או דו"ח חשבונאי שלגביו רו"ח לא נקט בנהלי ביקורת כלשהם בהיקף המאפשר לו מתן חוו"ד.

**חלק ג :** סוגיות לתשומת לב-

1. **יצירת קשר-** נשאלת השאלה מתי נוצר קשר בין רו"ח לבין הדו"ח הכספי או החשבונאי הבלתי מבוקר – הואיל והמומחיות המקצועית של רו"ח בתחום הדוכ"ס וד"חות חשבונאיים והואיל שעיסוקו העיקרי הוא ביקורת חשבונאות בד"כ תהיה נטייה לייחס משקל יתר גם לדו"ח בלתי מבוקר כאשר רו"ח המבקר קשור בו , כאילו הוא ביקר אותו וכאילו לדעתו הוא משקף באופן נאות , קשר כאמור נוצר בין רו"ח לבין הדו"ח הבלתי מבוקר כשרו"ח עושה פעולה כלשהי הגורמת ליצירת הקשר **כגון:**
2. מדפיס את הדוכ"ס על נייר הפירמה שלו
3. כאשר מצרפים מכתב לוואי אפילו אם רושמים "להלן הדוכ"ס שערכתי"
4. כששולחים בפקס במייל והשם של רו"ח מופיע על הפקס או המייל שנשלחו
5. אם רו"ח שעורך ומסייע מציין את השם שלו בטעות באיזה שהוא מקום , בפינה של הדו"ח , בהתחלה או בסוף.

**כל הדוגמאות הנ"ל ואחרות יוצרות חיבור וקשר בין רו"ח ובין הדו"ח .**

1. **מה עושים כשנוצר קשר ?**

אם נוצר הקשר קובע ת"ב 8 שעל רו"ח המבקר להבהיר במפורש את מהות הקשר ולעשות את הפעולות הבאות:

1. לצרף מכתב לדו"ח הבלתי מבוקר כפי שיפורט בהמשך
2. המכתב יבהיר באופן ברור שאינו משתמע לשתי פנים את מהות הקשר בין הדו"ח לרו"ח .
3. יש לכתוב במפורש שרו"ח המבקר לא ביקר ולא מחווה את דעתו
4. חובה שעל כל עמוד יירשמו המילים **"בלתי מבוקר"**

**הערה: תקן ביקורת 8 למעשה הוא הבסיס לתקן סקירה 1 .**

1. **נוסח דו"ח בלתי מבוקר – יש לדעת בע"פ:**

להלן נוסח דו"ח בלתי מבוקר:

"לכבוד החברה XX בע"מ,

תאריך xx/xx/xx

**הנדון: דו"ח כספי בלתי מבוקר לתקופה X**

**פסקה ראשונה :** לבקשתכם וכרו"ח של חברתכם ערכנו את הדוכ"ס הבלתי מבוקרים של חברתכם לתקופה X שמצורף בזאת וחתום בחותמתנו לשם זיהוי.

**פסקה שניה :** מאחר והעריכה כאמור אינה מהווה ביקורת בהתאם לת"ב מקובלים, אין אנו מחווים דיעה על הדוכ"ס הבלתי מבוקרים הנ"ל.

בכבוד רב ,

רו"ח \_\_\_\_\_\_\_\_"

**דגשים :**

1. הפניה- במסגרת הדיווח אנחנו יכולים להפנות לצד ג' ואז צריך לשנות את ההפניה "לכבוד צד ג' " ובפסקה הראשונה לרשום במקום לבקשתכם "לבקשת החברה XX בע"מ"
2. כאן מנסים לנתק את הקשר בכך שמציינים שרו"ח לא ביקר ולכן הוא לא מחווה את דעתו
3. **האם יש משמעות לשינוי מהנוסח האחיד ?**

**תשובה :** לא נותנים פה כלום לא חוו"ד , ולא סקירה ולכן אין ממה לסטות לכן אין משמעות לשינוי מהנוסח האחיד.

1. **מה קורה אם נודע לנו שהדו"ח הבלתי מבוקר מטעה ?**

**תשובה :** ככלל אנו לא מבקרים ולא סוקרים ולא נקטנו בשום נהלים אבל אם בכל אופן נודע לנו שמשהו מטעה עלינו לפנות להנהלה ולבדוק מולה למה זה מטעה ואולי צריך לתקן את הדו"ח . אם אכן ההנהלה מוכנה לתקן אז סבבה אין בעיה . אם לא מוכנים לתקן אנו נאמר להם שאנו נימנע מכל קשר עם הדו"ח ואם נוצר קשר כלשהו עם הדו"ח נבהיר מפורשות שאנו לא קשורים לדו"ח וגם מבקשים מההנהלה להימנע משימוש בדו"ח .

**דוגמא לנושא:**

כרו"ח של חברה מזה 20 שנה הנכם מבקרים את הדוכ"ס השנתיים וסוקרים את הדוכ"ס הרבעוניים וכעת הנכם בשלב של תהליך הביקורת על דו"ח כספי שנתי ל-2013. לאחרונה הגיעו משקיעים המעוניינים לראות את הדוכ"ס כשהם ערוכים ל-2013 וגם לפי סיישל GAAP ורו"ח נתבקש לסייע בנושא במסגרת עבודתו .

**נדרש: ציינו מה סוג האישור שהייתם מוכנים להמציא במקרה זה וחוו את דעתכם על האמור.**

**פיתרון :**

סיכום ביניים לדו"ח בלתי מבוקר:

יש לנו פה נקודות חשובות לציון :

1. בקשת החברה
2. **אין ביקורת- בלתי מבוקר**
3. אין חוו"ד
4. **תחום עיסוקו**
5. **ערך או סייע בעריכה**

אלה הן הנקודות של התנאים שבהם אנו מסתכלים כשאנו עורכים דו"ח בלתי מבוקר.

פה אנו צריכים להבחין בין ח"פ לח"צ:

1. אם מדובר בחברה ציבורית – אז כמובן שאסור גם לערוך וגם לתת חוו"ד על הדוכ"ס אם מדובר בח"פ – אין בעיה
2. הרו"ח עפ"י המומחיות שלו ותחום עיסוקו יכול לערוך דוכ"ס עפ"י ה-IFRS ו/או עפ"י סיישל GAAP והוא צריך לדאוג שלא ייווצר הקשר עפ"י תקן 8 (כאן צריך להכניס את עקרונות תקן 8)
3. רו"ח ערך או סייע בעריכה ולא ביקר את הדוכ"ס למרות שעשוי להשתמע כי הוא עשה ביקורת כי בנתוני השאלה נאמר שהוא המבקר ונאמר שהוא בתהליך ביקורת על 2013 וסטודנטים בד"כ נופלים בבחינות בנושא זה

**סיכום הסיכומים :**

**דו"ח מיוחד מסוג אישור-**

1. תחום עיסוקו
2. עובדתי

**דו"ח מיוחד מסוג חוו"ד-**

1. תחום עיסוקו
2. ביקורת ייעודית

**בלתי מבוקר-**

1. תחום עיסוקו
2. לא מבוקר
3. ערך או סייע

**כלום**

**הערה 1: יש לזכור לכל אחד מהם את הנוסח**

**הערה 2 : בבחינות ביקשו בעבר- תנו אישור לגבי אחוז גמר הנדסי – למרות שזהו אינו תחום עיסוקו אך נשים לב שבמבחנים אומרים כי אין לאשר אחוז גמר הנדסי או תביעות משפטיות של עו"ד למרות שבבחינות ישנות קיבלו לעיתים את התשובות של אישור אחוז גמר הנדסי היום לא מאשרים**

**ביקורת יתרות פתיחה תקן ביקורת 77 :**

**ביקורת יתרות פתיחה-** תקן ביקורת 77 עוסק בביקורת י"פ וקובע שרו"ח בין אם היה מבקר בעבר ובין אם לאו, חייב לבצע ביקורת יתרות פתיחה בכל מצב , רק שהיקף הבדיקות כמובן יהיה שונה בהתאם לביקורת שבוצעה על ידינו בעבר.

**סעיף 3 לת"ב 77 קובע** כי על רו"ח להשיג ראיות ביקורת מספיקות או נאותות באשר ל-:

1. י"פ לא כוללות טעויות המשפיעות על התקופה השוטפת באופן מהותי
2. שי"ס המתייחסות לתקופה הקודמת הועברו באופן נכון לתקופה השוטפת או שנערכו בהן שינויים מתאימים
3. שהמדיניות החשבונאית הנאותה יושמה באופן עקיב או ששינויים במדיניות החשבונאית יושמו באופן נאות וניתן גילוי לגביהם.

**אלה הנהלים המהווים תכנית ביקורת אם נתבקשנו בבחינה לכתוב תכנית ביקורת כשהיינו בעבר רו"ח .**

**אם לא היינו בעבר רו"ח אנו רואים לנגד עינינו שני מצבים :**

1. רואה חשבון אחר ביקר את הדוחות הכספיים ואז עלינו להשיג ראיות בנושאים כגון:
2. להשיג ראיות בנושאים מהותיים לדוכ"ס
3. להבין את מהות הסעיפים בי"פ והסיכונים להצגה מוטעית מהותית כתוצאה מהסעיפים הללו
4. מהותיות י"פ בדוכ"ס ביחס ליתרה השוטפת
5. האם ביקורת רו"ח המבקר הקודם כללה שינוי מהנוסח האחיד
6. לא נערכה בקורת על ידי רואה חשבון בתקופה במצב כזה חובה לעשות ביקורת מעמיקה, מפורטת על י"פ כפי שמתואר בסעיפים 10-12 בתקן ביקור 77 שנותנים דוגמאות לנהלי ביקורת לנכסים , להתחייבויות וכדו'

**ביקורת מספרי השוואה – ת"ב 78 + הצעה לת"ב :**

הכוונה לכלל מספרי ההשוואה המצויים בדוכ"ס כאשר י"פ הם אחד מהם נדרש מבחינת ביקורת, לנקוט מספר נהלים על הדו"חות ההשוואתיים ובהם :

1. האם המדיניות החשבונאים לתקופה הקודמת הינה עקבית , האם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים , לרבות הגילוי הנדרש בגינם .
2. האם הסכומים המוצגים בדוכ"ס הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים אחרים שהוצגו בדוכ"ס ההשוואתיים או שנעשו שינויים מתאימים, לרבות הגילוי הנדרש בגינם.

**הערה: בכל מצב לגבי יתרות הפתיחה חובה ליישם את תקן ביקורת 77**

**סעיף 2: גישות בנוגע למספרי השוואה-** קיימות שתי גישות בנוגע למספרי השוואה :

1. גישת המספרים המקבילים רואים את הדוחות של שנה שעברה כחלק בלתי נפרד מהדוחות של השנה כיתרות פתיחה. לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק מהדוכ"ס לתקופה השוטפת (הכוונה היא לקריאתם בזיקה לסכומים ולגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת). הם אינם מוצגים כדוכ"ס מלאים העומדים בפני עצמם אם כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מהדוכ"ס לתקופה השוטפת – **לא מקובלת בישראל אבל מקובלת בעולם**
2. גישת הדוכ"ס ההשוואתיים – לפי שיטה זו סכומים וגילויים אחרים לתקופה או תקופות קודמות נכללים לצרכי השוואה עם הדוכ"ס לתקופה השוטפת אולם הם אינם מהווים חלק מהדוכ"ס לתקופה השוטפת אלא רואים בהם דוכ"ס בפני עצמם . **הגישה שכרגע מאומצת בארץ** קרי לא רואים את הדוחות של השנה ואת הדוחות של השנה המקבילה כמקשה אחת, אלא כל דוח עומד בפני עצמו. קיימת הצעה לתיקון תקן ביקורת 78 ובה תיושם גישת המספרים המקבילים (ההצעה תעלה לאתר).

**ניסוח – ישנם מספר מצבים אפשריים אשר מאפשרים לנו להתייחס בחוו"ש עפ"י תקן 78 לאותם רו"ח אחרים שביקרו את מספרי ההשוואה :**

1. אנו כרו"ח נבקר מחדש את מה שעשו , ניקח אחריות מלאה וניתן חוו"ד מלאה מהתחלה עד הסוף שלנו.
2. כל רו"ח נותן חוו"ד נפרדת שמצורפת לדוכ"ס- את זה נראה בדו"ח תשקיף
3. **הנפוצה ביותר –** רו"ח הנוכחי לא אומר שהוא ביקר את מספרי ההשוואה אלא הוא אומר שביקר את הדוכ"ס והוא מוסיף פסקה שמופיעה בנספח של תקן 78 (אחרי פסקת המבוא) שנקראת "פסקת מספרי השוואה שבוקרו ע"י רו"ח אחרים" ושם מציינים מה הם ביקרו והאם חוו"ד היתה בלתי מסויגת או מסויגת . הנוסח המלא לפסקה כזאת הכוללת ביקורת וסקירה הוכתבה בתרגול.