**ביקורת מתקדמת א- שיעור 8**

**סקירה תרגול:**

|  |  |
| --- | --- |
| **נוסח אחיד** | **שינוי מהנוסח האחיד** |
| 1. שינויים סין התקנים
 | כנ"ל |
| 1. נוסחים בע"פ
 | --- |
| 1. שאלות הסבר
 | כנ"ל |
| 1. דו"ח לקוי
 | אי תלות  |

1. **שינויים בין תקנים –**

זה למעשה מתרגל את מה שאנו מכירים משיעור קודם לגבי מה שקורה במהלך התקופה לגבי סקירת דו"חות ביניים. **שאלה לדוגמא :** בעשור האחרון חלו שינויים בדו"ח הסקירה , הן במבנה , בנוסח , והן בשינוי מהנוסח האחיד-

1. תארו את השינויים, את עיקרם ומהותם ?
2. מה רוח הוועדה ששררה בעת הוצאת אותם שינויים ?
3. ומה הצפי לדעתכם לתיקון הנוסח האחיד של דו"ח הסקירה של רו"ח המבקר ?
4. מהי ההשלכה של התקינה הבינ"ל בחשבונאות על הנוסח האחיד של דו"ח רו"ח המבקר ?
5. מהי ההשלכה של התקינה הבינ"ל ובביקורת על הנוסח האחיד של דו"ח רו"ח המבקר ?

**תשובות**

1. **להלן שינויים שחלו בהקשר של הנוסח האחיד:**
2. **כותרת והפניה –** ההפניה היא לבעלי המניות ולא לדירקטוריון (אפשר להזכיר שמכתב ההתקשרות בנושא זה השתנה עפ"י תקן 91 היה ניתן לרשום רק ביקורת ודו"ח התאמה למס. תקן סקירה 1 הוסיף גם סקירה כי בעלי המניות ממנים גם לשנתי וגם לרבעוני.)
3. **פסקת המבוא –**
4. כשלעצמה היא שונה ז"א מוסיפים אותה
5. אפשר להשתמש היום בשמות של דו"חות על רקע ה-IFRS.
6. בעיקרון הוסיפו את ההבחנה באחריות (ההנהלה אחראית על דוכ"ס לתקופות ביניים ורו"ח אחראי על חוו"ד)
7. **מסלולים** – הפסקת המבוא נוצרו 3 מסלולים- 1. תקן 14, IAS34+ תקנות 1970 ו-IFRS+ תקנות 2010 (זהו שינוי מהותי – שלושת המסלולים הללו לא היו בעבר ועכשיו זה מחולק לחברות ציבוריות או לא ציבוריות, שוטף או לא שוטף).
8. **פסקת היקף הסקירה –**
9. תקן סקירה 1- התווספה התייחסות לתקן סקירה מספר 1 (עד 2008 לא היה תקן כזה)
10. סקירה אנליטית - הוסיפו את נוהל סקירה אנליטית בפסקת היקף הסקירה שלא היה קודם
11. בפסקת היקף הסקירה אנו אומרים כי הסקירה היא מצומצמת והיא לא ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים והוסיפו את המילה – בישראל.
12. **פסקת המסקנה –**
13. **מסלולים** – הפסקת המבוא נוצרו 3 מסלולים- 1. תקן 14, IAS34+ תקנות 1970 ו-IFRS+ תקנות 2010 (זהו שינוי מהותי – שלושת המסלולים הללו לא היו בעבר ועכשיו זה מחולק לחברות ציבוריות או לא ציבוריות, שוטף או לא שוטף).
14. התווספו המילים "מכל הבחינות המהותיות"- עיקרון המהותיות
15. **שמות הדו"חות** – אין התייחסות לשמות הדו"חות כיוון שמדברים על מידע כספי (בניגוד לדו"ח מבקרים שבו יש התייחסות בפסקת המבוא ובפסקת חוו"ד) פה יש התייחסות רק בפסקת המבוא ולא בפסקת המסקנה ולכן אין להתייחס לשמות הדו"חות בפסקת המסקנה.
16. **המילים פרק ד'-** התייחסות ספציפית לפרק ד' בתקנות 1970
17. השינוי שחל בתקן סקירה 1 בגין שינוי מהנוסח האחד/ סטיה מהנוסח האחיד נוגע למקרה שבו רו"ח המבקר מוגבל באופן מוצדק בנושא שהינו מהותי שאינו משפיע על הדוכ"ס בכללותם , ורק במקרה כזה ניתן להסתייג בדו"ח הסקירה. בעבר במקרה זה לא ניתן היה לתת דו"ח סקירה.
18. **רוח הוועדה** - ששררה היתה הניסיון לצמצם את פער הציפיות
19. **צפי לתיקון –** ניתן ללמוד במקרה זה מההצעה בצנרת שיש על דו"ח רו"ח המבקר שההצעה מבהירה מה מתכננים לשנות בנוסח האחיד, וכאן אנחנו ממליצים על אותם שינויים , משמע:
* בכותרת – להכניס את המילים בלתי תלוי ("דו"ח הסקירה של רו"ח המבקר הבלתי תלוי לבעלי המניות של החברה XXX").
* תתווספנה שתי פסקאות שתעשינה הבחנה באחריות בין רו"ח המבקר לבין הדירקטוריון וההנהלה
1. ההשפעה היא שלושת המסלולים : **מסלולים** – הפסקת המבוא נוצרו 3 מסלולים- 1. תקן 14, IAS34+ תקנות 1970 ו-IFRS+ תקנות 2010 (זהו שינוי מהותי – שלושת המסלולים הללו לא היו בעבר ועכשיו זה מחולק לחברות ציבוריות או לא ציבוריות, שוטף או לא שוטף).
2. ההשפעה היא בשתי נקודות :
* הבסיס של נוסח דו"ח הסקירה הוא מהתקינה הבינ"ל בביקורת (מתורגם)
* הוסיפו את המילה **בישראל** כי רוצים לומר שמדברים על ת"ב ישראלים ולא בינ"ל.

**אלה הנקודות בהן השפיעה התקינה הבינ"ל בביקורת על דו"ח הסקירה .**

1. **נוסחים בע"פ-**
2. **פסקת הסתמכות על רו"ח אחרים בחברות כלולות** (תקן 9)
3. **נוסח מספרי השוואה שבוקרו או נסקרו ע"י אחרים** (תקן 78)
4. **נוסח על פסקאות הקשורות לתשקיפים** (סמסטר ב)
5. **שאלות הסבר –**

בעיקרון אנו צריכים לפתור שאלות כאילו על בסיס טכניקת העבודה שלמדנו במסגרת הטכניקות שלמדנו בתשובות לשאלות בדו"ח המבקרים באותו סעיף.**דוגמאות:**

1. **כל מה שעשינו בסעיף 1**
2. הנכם רו"ח של חברה שעוסקת ברכישה ומכירה של משאיות לשם הפיכתן לבתים על גלגלים. החברה לאחרונה ביצעה רכישה של 100% של חברת משאיות "דלק" והדוכ"ס צפויים להתאחד כבר החל מהרבעון ה-3 לשנת 2014

**נשאלת השאלה מהי ההשפעה של האמור על תהליך הסקירה ועל סוג דו"ח הסקירה שרו"ח המבקר ייתן במקרה זה.**

**פיתרון :** השפעה על תהליך הסקירה הכוונה לתת מספר נהלי ביקורת לגבי תהליך הסקירה.

1. בעת תכנון הסקירה יש לשים דגש ולבחון את ביאור מגזרים שאולי נוצר כאן כיוון שיש כאן שני סוגי מגזרים (דלק ובתים על גלגלים)
2. **עונתיות** – יש לבחון האם קיימת עונתיות בדלק למול בתים על גלגלים והשפעתה על הדוכ"ס .
3. **בכל שינוי – יש להרחיב את עבודת הסקירה בכל הקשור לרכישת החברה החדשה ואיחוד הדוכ"ס (כפי שציינו – שינוי מהותי מחייב את הרחבת הסקירה).**

**ההשפעה על סוג דו"ח הסקירה- ככלל יש לבחון את שני המסלולים במקרה זה**

1. **מסלול בו הכל נראה תקין –**

ז"א כל הטיפולים החשבונאיים ננקטו, ניתנו ביאורים כנדרש כמו למשל : ביאור על עונתיות , מגזרים, איחוד דו"חות וכיו"ב והם תקינים, אז ניתן דו"ח סקירה בלתי מסויג תוך מקום לשקול הפניית תשומת לב לאותו ביאור חשוב לפי שיקול דעת (להפניית תשומת הלב יש שלוש קובצות: תקן 72, תקנים אחרים, שיקול דעת כאן אנחנו נמצאים בקבוצת שיקול הדעת).

1. **מסלול שבו לא הכל תקין –**

**בעיה חשבונאית –** אין ביאור כשצריך , אין טיפול חשבונאי ראוי והדבר מחייב לתת דו"ח סקירה מסויג או דו"ח סקירה שלילי- בהתאם למהותיות ולהשפעה על הדוכ"ס בכללותם.

1. כאשר ביצעתם ביקורת לחברה בתחום המזון פנו אליכם להתמנות בחברה נוספת בתחום המזון, ברבעון הראשון לשנת 2014 , והחלטתם להיענות לבקשה **נשאלת השאלה מהי השפעת האמור על תהליך הסקירה ומהו סוג דו"ח הסקירה שיינתן במקרה זה ? הפיתרון :** אם מונינו לראשונה במהלך הרבעון אין לנו את בסיס הביקורת ואנו לא מכירים את החברה ופעילותה ולכן עלינו:
2. **הרחבה** – הרחבת הסקירה והבנת העסק ולנקוט אפילו נהלי ביקורת מובהקים כמו : הבנת העסק (93) , סקר על הבקרה הפנימית והבנת מערכות הבקרה והסיכונים (98) וכיו"ב. כלומר, חובה להרחיב את הסקירה כך שייוצר בסיס רחב בהבנה לשם ביצוע הסקירה. כמובן שההרחבה לא גורמת לכך שהופכים סקירה לביקורת.
3. **הוספת פיסקה** – בנוסף רו"ח המבקר חייב להוסיף פסקה לאחר פסקת המבוא ולפני פסקת היקף הסקירה שנקראת פסקת מספרי השוואה שבוקרו ו/או נסקרו ע"י רו"ח אחרים וכך הנוסח האחיד משתנה לו.
4. הנכם רו"ח של חברה מזה 20 שנה, החברה היא ח"פ שמכינה דו"חות רבעוניים סקורים ע"י רו"ח מבקר, החברה הביאה משקיע מחו"ל שמעוניין להשקיע בחברה ולהופכה לציבורית ואותו משקיע בא ואמר שעם כל הכבוד לדו"חות רבעוניים הוא לא מסתפק בסקירה אלא מעוניין בדו"חות כספיים , ביניים מבוקרים לצרכי השקעה .

אמר רו"ח : "איני רואה כל בעיה במתן חוו"ד על הדוכ"ס הרבעוניים/ לתקופות ביניים מאחר והסקירה שלי היא רחבה יותר מביקורת אפילו וניתן עוד להוסיף עוד נהלים כך שלמעשה נוכל לציין בחוו"ד שביצענו ביקורת וכך לתת מענה לאותם משקיעים"

**חוו את דעתכם על חילופי הדברים הנ"ל .**

**פיתרון:**

ככלל חברה פרטית יכולה להתנהל כחברה פרטית ללא דו"חות רבעוניים , אולם אם החליטה להוציא דו"ח רבעוני הוא יהיה במתכונת מינימום מתומצתת עפ"י הוראות תקן 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, כאשר, אם היא רוצה היא יכולה כמובן לפעול עפ"י IAS34 ואם היא רוצה להגזים לפי IFRS.

במקרה הנדון רוצים דו"חות כספיים ביניים מבוקרים. כדי שהדבר יקרה חייבים לעמוד בשני תנאים :

1. ביקורת מלכתחילה בשלב התכנון ולבצע את הביקורת על בסיס אותו תכנון (לא סקירה שתהפוך לביקורת).
2. דו"חות כספיים לתקופות ביניים צריכים להיות ערוכים באופן מלא ולא מתומצתים . משמע: או לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל או לפי IFRS.

במקרה הנדון מספר רו"ח שהוא יכול להפוך סקירה לביקורת זה כמובן לא נכון ! מעבר לזה הוא היה צריך להדגיש שחוו"ד שלו תיהיה רק על דו"חות מלאים ולא על הרבעוניים הרגילים התמציתיים. אם כמובן יחליטו ללכת לכיוון של הנפקות , אחרי שייכנס המשקיע אז יוכנו כמובן בכל מקרה דוכ"ס מלאים לפי IFRS ותקנות תש"ע – 2010 כפי שלמדנו בשיעור הקודם. (בהנפקה לא נדרשת ביקורת מספיק סקירה) .

1. בוחן פתע 4- השאלה היתה האם נוהל פניה לעו"ד ונוהל מפקד מלאי אינם במסגרת תכנית הסקירה של תקן סקירה מספר 1 ואם רו"ח מעוניין לנקוט נהלים אילו האם חובה לתת לו? התשובה היתה שנכון שהנהלים אינם חלק מתכנית הסקירה, אם רו"ח רוצה ייתנו לו . נתנו לו אין בעיה בדו"ח הסקירה. לא נתנו לו יש הגבלה בהיקף הסקירה ויש שת אופציות: או הסתייגות או אי מתן דו"ח סקירה.
2. **דו"ח לקוי – תרגול מצורף קובץ**

**שלב 1-** כותרת והפניה

**שלב 2-** ניתוח המקרה

**שלב 3-** סוג הדו"ח

**שלב 4 –**ניסוח

**שלב 5 –** קבלת החלטה האם ניתן דו"ח או לא

**יש לנתח כל פסקה כאילו היא עולם ומלואו אפילו אם בדרך עלינו על מקרים מובהקים של אי מתן דו"ח .**

**אירועים בדו"ח סקירה של רו"ח-** עשינו על זה כבר מתודולוגיה .

יש בקובץ המצורף מקרה עם 8 קייסים מסוגים שונים כשהנדרש המקובל בשאלות של אירועים הוא : **הסבירו ונמקו כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל ומה השפעת אם קיימת על תהליך הסקירה ועל דו"ח הסקירה על המידע הכספי ביניים של החברות . במקרה הצורך נסחו את השינויים מהנוסח האחיד .**

השאלות שיש לנו כאן הן :

1. **השפעה על תהליך הסקירה** –נהלים
2. נדרש סמוי- **ניתוח הסוגיה** – אי אפשר להמשיך לדו"ח הסקירה בלי לנתח – חובה לנתח את הסוגיה .
3. **השפעה על סוג דו"ח הסקירה**
4. **ניסוח**

**למשל: שאלה 6 חורף 2009**

**סעיף 1**

**בגמר סקירת המידע הכספי של חברת יהלום בע"מ (להלן החברה) שנערכה ע"י עובד משרדך נאמר לך על ידו כדלקמן:**

**"עשיתי את כל הדרוש לצורך הסקירה ופעלתי בהתאם לתקן , אך איני יכול לחתום לך שהדוכ"ס שנסקרו על ידי אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית. אתה מכיר את החברה – אף פעם אי אפשר להיות בטוח איתם"**

**פיתרון:**

1. **השפעה על תהליך הסקירה –** יש להרחיב את עבודת הסקירה – כיוון שאנו מרגישים לא נח במה שהוא עשה
2. **ניתוח הסוגיה –** מדובר פה בהגבלה בסקירה
3. **סוג הדו"ח –** אם אכן הוא הרחיב את הסקירה והניח את מסקנתו או שמרגיש נח עם הממצאים ייתן דו"ח סקירה בנוסח האחיד , בלתי מסויג. אם הוא לא הצליח להגיע לממצאים שמאפשרים לו לתת דו"ח סקירה בלתי מסויג עליו להסתייג אם מהותי שלא משפיע על הדוכ"ס בכללותם . במקרים אחרים לא ייתן דו"ח סקירה .
4. **ניסוח –** בהתאם להחלטה

**סעיף 7**

**מידע הכספי של חברת ספיר בע"מ (להלן החברה) לא נכלל גילוי על עסקה בסך של 4.5 מיליון₪ שנעשתה ביום 30/09/09 עם צד קשור בחברה. הנהלת החברה תרצה זאת כדלקמן:**

**"המידע הכספי המדווח הינו חלקי ובלתי מבוקר ואינו אמור לכלול פירוט יתר. העסקה עם הצד הקשור ואחרות שכמותה ידווחו במסגרת הדוכ"ס השנתיים המבוקרים של החברה . שזה המקום לדווח על מידע מסוג זה"**

**פיתרון :**

1. **השפעה על תהליך הסקירה –**
2. יש לנתח עסקאות עם צדדים קשורים בחברה (ניתן להרחיב מתקן 52)
3. יש לבחון את ההשלכות של עסקאות עם צדדים קשורים על הדוכ"ס של החברה.
4. **ניתוח הסוגיה –** מדובר בסוגיה של בחינת גילוי נאות לעסקאות עם צדדים קשורים , נושא שצריך להיבחן גם בחברה ואמירה של החברה שלא נדרש לתת גילוי על עסקאות עם צדדים קשורים לתקופות ביניים אלא רק בשנתי זוהי אמירה מטעה כיוון שחד משמעית כל עסקה מהותית עם צד קשור שלא היתה בשנתי תינתן עליה הרחבה וגילוי בביאורים לדוכ"ס
5. **השפעה על סוג דו"ח סקירה –** יש לתת דו"ח סקירה מסוייג או דו"ח סקירה שלילי אם לא ניתן גילוי כנדרש אבל , אם יינתן גילוי יש לתת דו"ח סקירה בלתי מסוייג תוך מקום לשקול מתן הפניית תשומת לב **.**
6. **ניסוח –**אם לא מסויגת נרשום או את המילים "אנו מפנים את תשומת הלב לביאור מספר X בדבר Y" או "מבלי לסייג את מסקנתנו הנ"ל אנו מפנים..."

אם לא ניתן גילוי נאות בפסקת הביינים : "בדוכ"ס הרבעוניים לא נכלל גילוי בדבר עסקאות עם צדדים קשורים בסך 4.5 מיליון ₪ כנדרש עפ"י IAS34" מסקנה : "בביצוע סקירתינו פרט לכך שלא נכלל ביאור על עסקה עם צד קשור כאמור לעיל , לא בא ..."