**יסודות הביקורת ב' – שיעור 8**

**התחייבויות תלויות**

**הגדרה:** מדובר במחויבות אפשרית )עד %12 וכולל( הנובעת מאירועי העבר שקיומה יתברר רק אם יתרחשו, או לא יתרחשו אירועים עתידיים בלתי וודאיים שחלקם אינם בשליטת הישות.

או מחויבות בהווה הנובעת מאירועי העבר, אך אינה מוכרת בדוחות הכספיים היות ש:

1. לא צפוי תזרים מזומנים שלילי של תשלומים המגלמים הטבות כלכליות לסילוק המחייבות.
2. לא ניתן לאמוד את סכום המחויבות.

בפועל זה אומר שאני לא יודע כמה אצטרך לשלם ומתי, וזה שונה מהפרשה, שם אני בטוח אשלם. כלומר, בהתחייבויות תלויות החברה לא יודעת אם בכלל היא תצטרך לשלם, כמה . מי שמחליט האם החברה תשלם וכמה הוא צד ג שאינו תלוי בחברה, למשל תביעה משפטית או קבלת שומה סופית מחייבת ממס הכנסה.

בהתאם ליאס 37 החברה לא תכיר בהתחייבות תלויה מעבר למתן גילוי בדוכ"ס.

**דוגמאות להתחייבויות תלויות**

1. תביעות משפטיות או איומים בתביעות משפטיות כנגד החברה )תביעות פוטנציאליות(.
2. מחלוקות עם רשויות המס בענייני מיסים )שומות מס הכנסה(.
3. מחלוקות עם רשויות אחרות כגון – הממונה על ההגבלים העסקיים.
4. ערבויות שהוצאו על ידי החברה או על ידי גורמים אחרים לבקשתו ובאחריותו.
5. ממסרים סחירים (שיקים) שהוסבו על ידי החברה. כגון המחאות ושטרות (אם החברה נותנת שיקים שסכומם מאוד גבוה ויכול להיות מצב של חוסר יכולת לפרוע אותם).
6. מענקים / הטבות מס שניתנו מהמדינה.

**ההבדלים בין ביקורת התחייבויות תלויות לבין ביקורת הפרשות**

בביקורת הפרשות ישנם כללים חשבונאיים ברורים כיצד ליצור את ההפרשה וכיצד לטפל בה באופן חשבונאי. בדרך כלל ביקורת ההפרשות פחות מורכבת משום שיש ניסיון עבר לחברה וכללי מדידה. לעומת זאת, בביקורת התחייבויות תלויות אנו פועלים במצב של אי ודאות. התחייבויות תלויות, בדרך כלל, מהוות אירוע חד פעמי וקשה לאמוד ולצפות מה יקרה כאשר התביעה תמומש (למשל יש תביעה על רשלנות מקצועית, בחברה אין היסטוריה בנושא זה ולכן יש קושי לאמוד את הסכום והעיתוי, אם בכלל). בנוסף, יש שוני בין ביקורת התחייבויות תלויות לביקורת נושאים וסעיפים אחרים בדוחות הכספיים. גם כאן ההתחייבויות התלויות הינן כרוכות באי וודאות וקשה להשיג ראיות ביקורת מספקות בגינן, וכן הבחינה של סיכויי התממשותם והן יכולות להפיל את מצב העסק של החברה (החברה יכולה להתמוטט).

**הגילוי הנדרש להתחייבויות תלויות בהתאם ליאס 37**

1. הערכת ההשפעה הכספית של ההתחייבויות התלויות.
2. ציון אי הוודאות שקיימת בנוגע לסכום או לעיתוי השימוש במשאבי החברה שיידרשו ליישוב (לסילוק) המחויבות.
3. הסיכוי להחזרי הוצאות על ידי צדדים אחרים.

**דוגמות להתחייבויות תלויות בדוכ"ס:**

1. "תביעה על סך X ₪ שהוגשה על ידי מנהלה לשעבר של החברה בגין הפרת הסכם העסקתו על ידי החברה. להערכת הנהלת חברה, בהסתמך על חוות דעתם של יועציה המשפטיים, טובים סיכויי התביעה להידחות, ולפיכך לא נערכה בגינה הפרשה בספרי החברה".
2. "תביעה על סך X ₪ שהוגשה על ידי לקוחה לשעבר של החברה בגין נזקים שנגרמו לה כתוצאה מהתקנת מוצרי החברה. להערכת הנהלת החברה, בהסתמך על חוות דעתם של יועציה המשפטיים, טובים סיכויי התביעה להידחות ברובה (חלק מהתביעה כן התקבל) ולכן נערכה בגינה הפרשה בספרי החברה בסך X ₪, המשקפת, לדעת הנהלת החברה, את חשיפתה המירבית של החברה בתביעה זו".

**כיצד עורכים ביקורת בספרי התחייבויות תלויות**

1. הרחבת הבדיקות המבססות מעבר להסתמכות על חוות דעתם של היועצים המשפטיים של החברה.
2. הסתמכות קטנה יחסית על הבקרה הפנימית בכל הקשור להתחייבויות תלויות.
3. הסתמכות על ראיות חיצוניות, ככל שניתן.
4. הסתמכות נמוכה יחסית על הצהרות ההנהלה ומידע שמקורו בגוף המבוקר.

**תוכנית הביקורת לבדיקת הפרשות והתחייבויות תלויות (דף מצורף מיום 07/04/14)**

**נכס תלוי**

יאס 37 מגדיר נכס תלוי : נכס אפשרי (פוטנציאלי) הנובע מאירועי העבר, שקיומו יתברר רק אם יתרחשו או לא יתרחשו, אירוע או אירועים עתידיים, בלתי וודאיים, שבחלקם אינם בשליטת הישות. יאס 37 בסעיפים 31,33 קובע שישות לא תכיר בנכס תלוי משום החשש שהכרה בנכס תלוי עלולה להביא לכך שתוכר הכנסה בעתיד, אשר לעולם לא תמומש.

בסעיף 89 נכתב שאם הסבירות לנכס תלוי הופכת להיות מעל 50% החברה יכולה לתת גילוי בדוחות הכספיים.

**דגש:** יכולה אך אינה חייבת, כלומר, בחיים לא נכיר בנכס תלוי בדוחות הכספיים בתור מספר.

**חברת אג"ח** – חברות מנפיקות אג"ח, בדרך כלל, כאשר הבנק לא נותן לחברה הלוואה או כאשר הריבית יותר אטרקטיבית לחברה. אג"ח צריך להיות מגובה במספר בטחונות. גם בהנפקות אג"ח, החברה משעבדת בשעבוד צף או בשעבוד קבוע את נכסיה. בדרך כלל באג"ח, השעבוד יהיה שעבוד קבוע משום שאג"ח מונפק לטווח בינוני או ארוך.

**מבחינת רואה חשבון המבקר:**

1. יש לפרט בניירות העבודה את סוגי האג"ח למיניהם (בהנחה שהחברה הנפיקה מספר סדרות של אג"ח).
2. צירוף צילום או העתק של אגרות החוב שהונפקו.
3. קבלת מידע בדבר כמות האג"ח והתנאים.
4. לאמת את קיום האג"ח לסוגיהם על ידי בדיקת הרישום בפנקס בעלי האג"ח של החברה. יסודות הביקורת ב
5. לקבל מידע מרשם החברות על פרטי החברה, ובכללן המידע הנדרש על האג"ח והשעבודים בגינם.

**הקשר עם היועץ המשפטי**

**תקן 83 סעיפים 19-25**

אחד מנהלי הביקורת החשובים והמרכזיים בביקורת, ובביקורת התחייבויות בפרט, עוסק בקשר עם היועץ המשפטי.

**אילו נהלי ביקורת המבקר עושה (סעיף 20)**

1. עריכת בירורים עם ההנהלה, לרבות קבלתם של מצגים רלוונטיים.
2. סקירת פרוטוקולים של הדירקטוריון והתכתבויות ההנהלה עם היועצים המשפטיים של החברה.
3. בחינת חשבוניות של הוצאות משפטיות.
4. שימוש במידע כלשהו שהושג אודות עסקי הגוף המבוקר, כולל מידע שהושג מדיונים עם מחלקה משפטית פנימית של החברה.

**כיצד מתבצע הקשר עם היועץ המשפטי (בהנחה שהוא חיצוני לחברה)**

הקשר עם היועץ המשפטי, בדומה לאישורי יתרות, החברה כותבת מכתב ליועציה המשפטיים, ולא המבקר. החברה מבקשת מהיועץ המשפטי לכלול את כל הסוגיות המשפטיות שקיימות בחברה ושהיועץ המשפטי שולח את תשובתו ישירות לרואה החשבון המבקר (אפשרי העתק לחברה). המבקר לא פונה ליועץ המשפטי מאחר ואינו חייב לו כלום.

**חריג:** בחברות גדולות, כאשר יש בהן מחלקה משפטית נפרדת אז יוצרים קשר עם המחלקה הפנימית בחברה. כאן רואה החשבון לגשת ישירות ליועץ המשפטי.

**איזה מידע ניתן לקבל מהיועץ המשפטי**

1. תביעות קיימות (שהחברה תובעת או שהיא נתבעת).
2. תביעות צפויות – תביעות שעדיין לא התגבשו ועדיין לא הגיעו לבית משפט.
3. שעבודים צפים, קבועים, ספציפיים וכו.
4. מידע על ערבויות.
5. מידע על הוצאות משפטיות – האם יש חוב כספי או דרישות תשלום בין היועץ המשפטי לחברה.
6. הפרות חוק או אי ציות לחוקים החלים על החברה. זה יכול להעיד על מצב של הוצאות שעל המבקר להניח עליהן את הדעת שאולי מסתכמות לכדי הערת אזהרת עסק חי.

**שלוש סוגיות אפשריות בנושא היועץ המשפטי:**

1. החברה מסרבת ליצור קשר עם היועץ המשפטי באחד משני האופנים הבאים:
2. **היא טוענת שאין נגדה שום תביעות משפטיות** על הרו"ח המבקר:
3. על המבקר לקבל הצהרת מנהלים בה נכתב כי לחברה אין מחלוקות משפטיות או אירועים שהצריכו טיפול משפטי וכי לא העסיקה עו"ד או יועצים משפטיים לכל עניין ודבר.
4. לבדוק את כרטסת ההוצאות המשפטיות בחברה לצורך איתור פעילות של טיפולים משפטיים.
5. לבדוק מחלוקות או אירועים שאירעו בעבר ואת השלכותיהם על הדוכ"ס לרבות עו"ד שטיפלו בזה.
6. יש לסקור את הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וההנהלה לתקופת הדו"ח ולאחריו ולראות שאין מחלוקות או אירועים המצריכים טיפול משפטי
7. **היא מסרבת ולא מסבירה למה –**במצב זה לרו"ח יש מספר אפשרויות פעולה:
8. הימנעות מחוות דעת
9. פנייה ליועצים משפטיים אלטרנטיביים – לחיפוש דרכים חלופיות ואם הנחנו את דעתנו ע"י יועצים אלטרנטיביים אז יכולה להיות חוו"ד חלקה או מסוייגת בהתאם למהותיות, ואם לא הנחנו את דעתינו אין אנו מחווים את דעתינו.
10. **היועצים המשפטיים מסרבים לשתף פעולה בטענה שחוב שכר טרחתם לא שולם-** במצב זה:
11. על המבקר לפנות לחברה ולדרוש ממנה שתשכנע את היועצים המשפטיים להוציא את המכתב
12. בנוסף על המבקר להסביר ללקוח את חשיבותו של המכתב לצורך הביקורת והיעדרו של המכתב עלול להיחשב כהגבלה בהיקף הביקורת דבר אשר עלול לגרום להסתייגות או להימנעות, בהתאם לנסיבות.

**יש לציין כי אם הלקוח אינו מוכן לשלם ליועץ המשפטי את שכרו בגין המכתב על המבקר לעורר את חשדו שמא מוסתר ממנו מידע נוסף.**

1. **היועצים המשפטיים מסרבים לשתף פעולה מתוך חשש מחשיפת עמדתם ע"י הגוף המבוקר** במצב זה:
2. על המבקר לפנות לחברה שתורה ליועציה המשפטיים לחשוף את כל המידע הנדרש בפני המבקר שמידע זה חיוני לצורך עבודתו תוך דגש שלא יעשה כל שימוש במידע שלא בתיאום מלא עם החברה והיועצים במשפטיים.

**המשך סירובם של היועצים המשפטיים עלול להתפרש כהגבלה בהיקף הביקורת ולגרום להסתייגות או להימנע או להפניית תשומת לב בשל אי הוודאות הקיימת כל זה בהתאם לנסיבות.**

**שאלה: האם ניתן להסתמך על יועץ משפטי של החברה שהינו עובד שכיר שלה.**

**תשובה: אין מניעה להסתמך על חוו"ד של יועץ משפטי של הגוף המבוקר המועסק על ידו כשכיר ובלבד שחוות דעתו תיהיה אובייקטיבית ומבוססת ככל שניתן .**

**כאשר חוו"ד משפטית הינה מהותית ביותר או שיש חשש לאובייקטיביות של היועץ מומלץ להשתשמש ביועץ בלתי תלוי**