**ביקורת מתקדמת ב' – שיעור 8**

**הנושאים להיום:**

1. הסתמכות על מומחים ת"ב 96
2. נהלי ביקורת – מכתב פנייה לעו"ד – ת"ב 83
3. אומדנים – ת"ב 81
4. מדידה לפי שוו"ה - ת"ב 97

**הסתמכות על ממומחים – ת"ב 96**

כאשר אנו מדברים על הסתמכות על מומחים. הראשונים שמסתמכים על מומחים הם הדירקטוריון וההנהלה ורק אח"כ מציינים את רו"ח המבקר. מומחים מוזכרים בנושא חשבונאות בהקשר של בעלי מקצועות חופשיים כמו: שמאים, אקטוארים, מהנדסים (למשל: לצורך קביעת אחוז גמר הנדסי), וכדו'.

ת"ב 96 בא ואומר לרו"ח המבקר "אתה חייב ללמוד" ראשית על מידת האובייקטיביות של החברה, אין בעיה שהאובייקטיביות של אותו מומחה נפגעת כתוצאה מתלותו במבוקר אבל על רו"ח לנהוג בצורה זהירה יותר בגלל הסיכון הנ"ל.

חברת קרדן NV שהעריכה את הקרקעות שלה ברומניה ב-300 מיליון שקל רו"ח הניח את דעתו הרשות לני"ע קבעה כי הקרקעות שוות 0 ₪ בכל ההתדיינויות הללו בין הרשות לני"ע לבין חברת קרדן NV לא הוזכר רו"ח אף לא עם אחת כיוון שהוא נהג בצורה נאותה.

ת"ב 96 לא חל על נושאים **בחשבונאות** (למעט במקרים קיצוניים) ולא **ביקורת**

ת"ב 9 – כשמדברים על רו"ח אחרים – אלו לא נחשבים מומחים לעניין ת"ב 96

**מאמר בנושא זה מ-04/09 של פרופ' הרצל פטל שמסכם את הנושא בצורה מצויינת.**

**היבט הביקורת**

במהלך עבודת הביקורת יש מקרים בהם דוכ"ס כוללים מצגים שאופן כימותם, הערכתם או מדידתם, אינם ברורים מספיק למבקר, כגון: בחינת הטיפול בתביעות משפטיות, הערכת שווי נכסים, הערכות אקטואריות, עבודות מתמשכות וכו'...

רו"ח הוא מומחה לחשבונאות וביקורת אך לא ל: הנדסה, שמאות, משפטים, אקטואריה וכו'. לכן לצורך אימות אותם מצגים, הדורשים מיומנות ייחודית, משתמש המבקר בעבודת מומחה, כראיית ביקורת.

**ת"ב 96** – לא דן ברו"ח מבקרים של חברות בנות שאוחדו עם חברת האם כמומחים שכן נושא זה מטופל בת"ב 9 ועיקרו **חשבונאות** (דוכ"ס מאוחדים)

**"מומחה"-** אדם או פירמה (יכולה להיות חברת ייעוץ) שהם בעלי מימנות, ידע וניסיון מיוחדים, בתחום ספציפי שאינו חשבונאות ואינו ביקורת.

בשיקוליו בדבר הצורך להשתמש בעבודת מומחה, על המבקר להתחשב בגורמים כגון:

1. **הידע והניסיון הקודמים של צוות הביקורת -**לגבי הנושא שנבחן (ככל שהידע והניסיון קטן יותר כך יידרש שימוש רב יותר במומחים)
2. **הסיכון להצגה מוטעית מהותית –** בהתחשב באופי במורכבות ובמהותיות הנושא שנבחן. (ככל שהסיכון המובנה גבוה יותר כך יידרש שימוש גבוה יותר במומחים). למשל: יש לי לקוח שיש לו חברה קבלנית ויש לו מחזור הכנסות של 10 מיליון ₪. אחד הלקוחות הגיש תביעה כנגד החברה בסכום של 200,000 ₪. החברה מוכנה לתת 50,000 ₪ והלקוח מוכן להתפשר על 100,000 ₪ כיוון שלחברה אין תביעות נוספות לא היו ולא יהיו נראה כי אין צורך להעמיק את הביקורת בנושא אותה תביעה משפטית כיוון שהיא יחידה והסכומים ידועים.
3. **כמות ראיות הביקורת האחרות שהשגתן צפויה.** (ככל שראיות ביקורת אחרות הן מהימנות יותר כך נדרש שימוש מופחת במומחים) למשל: בהמשך לדוגמא הקודמת למרות הערכות של עו"ד אם יש ראיית ביקורת שהתביעה התקבלה במלואה הטיפול החשבונאי מאד ברור כי יש לנו ראיית ביקורת מהימנה יותר או למשל: כאשר אנו מדברים על מדידה לפי שוו"ה של קרקע, אבל יש כמה וכמה חלקות שעוד לפני תאריך המאזן כבר נמכרו – זה למשל בסיס מצויין להערכת השווי לתאריך המאזן גם ללא צורך בהתייעצות עם מומחים . ייתכן שרו"ח התייעץ בש"ק עם מומחים והיקף השימוש במומחים בתקופות קודמות אינו נצרך בתקופה הנוכחית לכן הכל תלוי בשיקול דעתו של רו"ח המבקר הוא מחליט מה הצורך וההיקף של ההסתייעות בעבודת מומחה. רו"ח שוכר יועץ מטעמו וזוהי הרחבה בהיקף הביקורת.

**כישורים ואובייקטיביות של המומחה**

יש לזכור שבכל מקרה האחריות על חוו"ד על הדוכ"ס מוטלת באופן בלעדי על רו"ח המבקר. והיא איננה קטנה כאשר הוא מסתמך על עבודת מומחה.

שימוש בעבודת מומחה הוא נוהל ביקורת כמו כל נוהל ביקורת אחר כך שהמומחה צריך להיות:

**מיומנות-** ראוי מספיק מבחינה מקצועי כדי להצדיק את השימוש בעבודתו כראיית ביקורת ולכן על המבקר להשתכנע כי המומחה אכן מסוגל לתת חוו"ד מקצועית ראויה, ואובייקטיבית בנסיבות העניין. לשם כך על המבקר להביא בחשבון בין היתר את הנושאים הבאים:

1. כישורים מקצועיים- יש לבחון את ההסמכה, הרישוי (התשלום כעבור האגרה להחזקת הרישיון), החברות בגוף המתאים (כמו למשל : לשכת רו"ח) וכן את הניסיון והמוניטין של המומחה והניסיון בתחום בו הוא מתעתד לתת שירות.
2. אובייקטיביות המומחה- הערכת אובייקטיביות כוללת בירור בנוגע לאינטרסים וקשרים אישיים שיש לו העלולים ליצור איום על האובייקטיביות של המומחה.
* **הערה: אין מניעה להשתמש בחוו"ד מומחה מטעם המבוקר גם אם מידת האובייקטיביות שלו נפגעת באופן מהותי, אלא שיש לשקול במקרים אלה את תוכן חוו"ד במשנה זהירות, לאור העובדה שנוצר איום גדול יותר על מידת האובייקטיביות של אותו מומחה. הדבר נכון גם אם המומחה הוא עו"ד שכיר בחברה והוא בנו או אחיינו של בעל השליטה בחברה.**
* מקרה קרדן NV כלכליסט 24/10/13 הערכות שמאי המקרקעין של החברה שהיו שונות באופן מהותי מהערכות השמאי של הרשות לני"ע.

**אי תלות המומחה**

על פי **תקנה 5 לתקנות רו"ח (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח – 2008 –**

|  |
| --- |
| ***"5(א) אם מתקיימות נסיבות לגבי מומחה שרואה החשבון המטפל עושה שימוש בעבודתו במסגרת עבודת הביקורת, שמהוות הפרה של תקני ביקורת המקובלים והנהוגים לעניין שימוש בעבודת מומחה על ידי רואה חשבון מבקר או שלא מתקיימות לגבי אותו מומחה הדרישות הנכללות בתקני הביקורת האמורים."******"5(ב) אם מתקיימות נסיבות שאם היו מתקיימות במשרד רואי חשבון היו מקימות חזקה של אי תלות לפי תקנות אלו לגבי מומחים שאינם רואי חשבון המועסקים דרך שגרה על ידו או ע'יי תאגיד רואי חשבון שהוא שותף או חבר בו או על ידי תאגידים בשליטתו, בתקופת העסקתם של אותם מומחים. לעניין זה העסקה דרך שגרה היא העסקה במשך תקופה של לפחות שלושה חודשים בשנה ובהיקף של חצי משרה או יותר."*** |

אי התלות של רו"ח המבקר נפגעת אם המומחה הוא עובד של המבקר יותר מ-3 חודשים בשנה ובהיקף של יותר ממחצית משעות העבודה החודשיות. (יותר מחצי משרה) – המשמעות היא שמותר לרו"ח להעסיק מומחה במשרדו תחת מגבלות, ובמקרה כזה לא חל תקן אב בביקורת 8 בדבר תכנון ופיקוח באשר להעסקת המומחה.

כאשר מומחה מחזיק אחוז זניח מההון המונפק של החברה למשל (10%) או שהוא למשל: בעל השליטה (50%) – גם אם בעל שליטה בחברה שהוא עו"ד בהשכלתו נותן חוו"ד מומחה אני לא אשלול באופן מיידי את חוו"ד שלו. הכל תלוי במהות התביעה ובסכום שלה.

רו"ח המבקר לא חייב לקבל הצהרת אי תלות של המומחה במבוקר **כיוון שלא קיימת כל הנחיה שקובעת זאת** ועם זאת הוא רשאי לבקש.

ת"ב 96 קובע כי מומחה יכול להיות :

* נותן שירותים למבוקר – פרילנסר – מוציא חשבונית
* או עובד במבוקר
* או נותן שירות לרו"ח המבקר
* או שכיר של רו"ח המבקר במגבלות תקנה 5 לתקנות אי התלות.

**הערכת עבודתו של המומחה בידי המבקר**

על המבקר להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת לגבי המצג שנבדק. וכן לשקול את נתוני המקור שבהם נעשה שימוש, את ההנחות והשיטות ועקביותן ביחס לתקופות קודמות, וכן לבחון את תוצאות עבודת המומחה, לאור הידע הכולל של המבקר על עסקי הגוף המבוקר, ועל תוצאות נהלי ביקורת אחרים.

**עבודת מומחה שלא מספקת ראיית ביקורת נאותה:**

אם לאחר בדיקת רו"ח הוא הגיע לכלל דעה כי תוצאות עבודת המומחה מספקות ראיות ביקורת נאותות הרי שמבחינה זו כשלעצמה ביצע המבקר את חובתו המקצועית.

אולם אם לדעת המבקר תוצאות עבודת המומחה אינן מספקות ראיות ביקורת נאותות או שהן סותרות ראיות ביקורת קיימות למשל: חוו"ד של היועצים המשפטיים קובעת כי סיכויי התביעה להתממש קלושים ולאחר תאריך המאזן התביעה התבררה והתקבלה במלואה, על המבקר לנסות ולפתור את הבעיה על ידי קיום נהלי ביקורת נוספים, כולל שיחות עם המבוקר ועם המומחה.

**השפעת ממצאי עבודת המומחה על חוות הדעת**

**סעיף 16 לת"ב 96** קובע כי אם רו"ח הניח את דעתו בדבר תוצאות עבודת המומחה, הרי שחוו"ד תהיה בנוסח האחיד, ולא יצוין בחוו"ד שימוש במומחה כשם שלא מציינים בחוו"ד נהלי ביקורת אחרים. לעומת זאת כאשר רו"ח המבקר לא הניח את דעתו והדוכ"ס לא תוקנו, ו / או לא סופקו ראיות הביקורת הדרושות , ינהג בהתאם לת"ב 72.

**סעיף 17 לת"ב 96** קובע כי כאשר ישנה סטייה מהנוסח האחיד של דו"ח רו"ח המבקר ייתכן שבנסיבות מסוימות יהיה זה הולם להזכיר או לתאר את עבודת המומחה בפסקת הביניים לרבות ציון זהות המומחה ומידת מעורבותו. בנסיבות אלה המבקר יקבל את הסכמת המומחה לפני אזכור שמו ומידת מעורבותו בחוות הדעת. אם המומחה אינו מסכים לכך והמבקר סבור שהאזכור הוא הכרחי ייתכן שהמבקר יצטרך לפנות לקבלת ייעוץ משפטי.

**תכנית ביקורת לשימוש בעבודת מומחה**

1. בדוק את כישוריו של המומחה ומיומנותו (מוניטין , תארים מקצועיים וכדו'..).
2. הערך את רמת האובייקטיביות של המומחה \*.
3. צור קשר עם המומחה ותאם את העבודה שתבוצע או בוצעה על ידו ותנאיה. (יצירת קשר עם מומחים נעשית רק בהסכמה מוקדמת של הנהלת המבוקר).
4. בדוק את הנתונים שבהם השתמש המומחה .
5. בדוק את ההנחות ושיטות העבודה שיושמו והאם הן בוצעו בעקביות בשנים קודמות.
6. בדוק את תוצאות עבודת המומחה לאור הידע הקיים על עסקי הלקוח, ותוצאות נהלי ביקורת אחרים שיושמו.
7. ברר עם המומחה באילו נהלים נקט כדי לוודא שמסד הנתונים נכון.
8. אם תוצאות עבודת המומחה אינן מספקות ראיות ביקורת מתאימות או שאינן עקביות עם ראיות ביקורת אחרות, דון בכך עם הלקוח והמומחה.
* **הנספח לתקן עוסק בהיבטי יישום והסברים בדבר הערכת האובייקטיביות של המומחה. ולכן יכולה להיות שאלה : "כתוב תכנית ביקורת להערכת אובייקטיביות להסתמכות על מומחים" שהתשובה תהייה מבוססת על אותו נספח כלומר, על ארבעת או חמשת הסעיפים הכתובים בנספח שינוסחו מחדש בלשון ציווי כתכנית ביקורת ייחודית.**
* **אם תהיה בבחינה שאלה שהדרישה בה כתוב תכנית ביקורת להסתמכות על מומחים נפתח את ת"ב 96 וננסח את הסעיפים לפי סדר בלשון ציווי.**

**מכתב היועצים המשפטיים LEGAL LETTER**

**ת"ב 83 סעיפים 19-25**

סעיפים 19-25 בת"ב 83 עוסקים בהתדיינויות משפטיות ותביעות.

**סעיף 22** קובע כי המבקר יבקש מההנהלה להכין מכתב שישלח ע"י המבקר שבו יתבקשו היועצים המשפטיים של המבוקר לתקשר ישירות עם המבקר.

**סעיף 23** מוסיף כי ייתכן והמבקר יזדקק למידע מעודכן סמוך לתאריך החתימה על הדוכ"ס וחוו"ד עליהם.

**סעיף 24** קובע כי בנסיבות מסוימות ייתכן ויהיה צורך שהמבקר **ייפגש** עם היועצים המשפטיים לדיון בתוצאות של תביעות משפטיות

**סעיף 25** עוסק בשאלה כיצד על רו"ח המבקר לנהוג בחוו"ד כאשר ההנהלה ו / או היועצים המשפטיים מסרבים לשתף פעולה (הסבר בהמשך).

לעיתים קרובות נושא הפרשות והתחייבויות תלויות הוא מהותי מאד לקוראי הדוכ"ס ולכן עבודת הביקורת בנושא אינה מושלמת, עד לקבלת המכתב מהיועצים המשפטיים של המבוקר (legal letter) מטרת נוהל ביקורת זה היא להשיג ראיה תומכת מאיש מקצוע בדבר הטיפול החשבונאי הדרוש בדוכ"ס. המכתב מנוסח ע"י המבוקר ונשלח ע"י המבקר.

**דוגמא לניסוח מכתב הפניה לעו"ד: (4 נקודות)**

**לוגו החברה**

18/01/15

לכבוד מר יוסי כהן עו"ד

דרך השלום 7

תל אביב

הנדון: חברת אבגד בע"מ מכתב היועצים המשפטיים – שנת 2014

בקשר עם ביקורת חברתנו הנערכת במהלך תקופה זו ע"י רואי החשבון המבקרים שלנו רו"ח יעקב ואיילון לשנה שהסתיימה ביום 31/12/14 הנכם מתבקשים להמציא לנו תיאור והערכה בגין כל התביעות המשפטיות הקיימות, שחברתנו ו / או חברת בת שלנו היא צד להן, בין כתובעת ובין כנתבעת ובגין תביעות תלויות (ערבויות שעבודים וכו') או צפויות בהן מעורבת או עשויה להיות מעורבת חברתנו או חברה בת שלנו.

המידע שהנכם מתבקשים להמציא לנו יקיף את שנת החשבון המדווחת ואת התקופה שלאחר תאריך המאזן ועד היום. המידע יכלול בין היתר: את הסכומים עליהם מדובר ואת ההערכה שלכם לתוצאות הכספיות ומועד סיום העניין. בנוסף נבקשכם לציין כל סכום נוסף המגיע לכם מאיתנו אם בכלל תמורת השירותים או כל הוצאה אחרת שהוצאה על ידכם עד לתאריך מכתב זה .

נודה לכם אם תשלחו את תשובתכם במישרין לרו"ח המבקרים שלנו

בכבוד רב,

יוסף, יוסף מנכ"ל

והעתק לרו"ח המבקר

הערכת התשובות של היועץ המשפטי מתייחסת לטיפול החשבונאי הדרוש. (גילוי ו /או הפרשה או שאין כל טיפול חשבונאי) ומאוחר יותר, לטיפול בחוו"ד של רו"ח המבקר. (למשל: הוספת פסקת הפניית תשומת הלב לביאור בדבר אי וודאות )

היועץ המשפטי נדרש להמציא חוו"ד ברורה ובהחלט ניתן לדרוש חוו"ד מפורטת עם קביעת הסיכויים להתממשות התלויות למשל: בהתבסס על פסיקות קודמות של בתי משפט כך שאין להסתפק בחוו"ד כללית ולא ברורה.

לעיתים רו"ח המבקר נתקל בחוסר היענות מצד היועץ המשפטי והדבר מהווה כמובן הגבלה בהיקף הביקורת ויש לפנות למבוקר ולהודיע לו על העדר שיתוף הפעולה. ברגע שנודע לרו"ח המבקר על סירוב היועצים המשפטיים למסור את חוו"ד :

1. יש לפנות למבוקר בבקשה שיפנה בשנית ליועצים המשפטיים ואם אלה משתכנעים ומוסרים את המכתב למבוקר אז הדבר תקין, אולם מעורר חשד כך שיש לנקוט כעת במשנה זהירות, ובכל זאת אם רו"ח המבקר הניח את דעתו באשר לנאותות המכתב, ולטיפול החשבונאי בדוכ"ס ייתן חוו"ד בנוסח האחיד וישקול להוסיף הפניית תשומת לב לגבי אי הוודאות הכרוכה בתוצאות התממשות התלויה החשבונאית
2. אם הלקוח מסרב לנסות ולשכנע את היועצים המשפטיים לתת את המכתב הנדרש אז הדבר צריך לעורר אצל רו"ח חשד שאולי מסתירים ממנו דבר מסוים. הגבלה זו יכולה להיות במקרים מסוימים מסיבה מוצדקת. למשל: חוב שכ"ט של המבוקר כלפי היועצים המשפטיים כאשר אין ביכולתו של המבוקר לשלם את שכ"ט ליועצים המשפטיים, ואז על רו"ח המבקר לנקוט בנהלי ביקורת חלופיים וחוו"ד בסופו של דבר עשויה להיות בנוסח האחיד או מסויגת או הימנעות ממתן חוו"ד (כשחוו"ד בנוסח האחיד ישקול להוסיף פסקת הפניית תשומת לב לביאור) לעומת זאת אם רו"ח המבקר לא הצליח להניח את דעתו באמצעות נהלי ביקורת חלופיים יסתייג בחוו"ד או ימנע ממתן חוו"ד בהתאם לנסיבות ת"ב 72. אם המניעים לסירוב בשנית של הפניה ליועצים המשפטיים אינם מוצדקים רו"ח המבקר ימנע ממתן חוו"ד ת"ב 72 סעיף 20.

מהו המידע שניתן ללמוד ממכתב היועצים המשפטיים?

1. קיומן של תביעות קיימות או צפויות בהן מעורבת הישות בין כתובעת ובין כנתבעת והערכת תוצאתן.
2. קיומן של התחייבויות תלויות כגון: ערבויות ושעבודים
3. חקירות המתנהלות נגד הגוף המבוקר ע"י רשויות או גורמי פיקוח והערכת השלכותיהן על הגוף המבוקר.
4. ניתן ללמוד האם הישות כללה בדוכ"ס את הביאורים הדרושים ואת הסכומים הדרושים.
5. האם ישנם נתונים שלא נכללו בדוכ"ס והיועצים המשפטים חשפו בפנינו מידע זה לראשונה.

**אומדנים – תקן ביקורת 81**

אומדן משקף אי וודאות שהערכתו נשענת על: הניסיון, על הערכת ההנהלה ולעיתים על הערכת מומחים, ולכן קיים קושי גדול יותר בד"כ להשיג ראיות ביקורת מספיקות ונאותות לנושא האומדנים בהשוואה לסעיפים אחרית .

**דוגמא לביאור בדוכ"ס המתייחס לשימוש באומדנים**

"כללי חשבונאות מקובל מחייבים את ההנהלה להשתמש באומדנים או בהערכות לגבי עסקאות או עניינים אשר השפעתם הסופית על הדוכ"ס אינה ניתנת לקביעה מדויקת, בעת הכנת הדוכ"ס. אף שאומדנים או הערכות נעשים לפי מיטב שיקול הדעת, השפעתם הסופית של העסקאות או העניינים האמורים עשויה להיות שונה מהאומדנים או מההערכות שנעשו לגביהם."

**סוגי אומדנים:**

1. הפרשה לירידת ערך מלאי חובות מסופקים וכו'.
2. הפרשות קלאסיות כמו: תביעות משפטיות, אחריות וכו'.
3. אומדנים שעל פי טיבם יהיה צורך להשתמש במומחים.

**האחריות לאומדנים:**

רואה החשבון עושה הבחנה: האחריות לגבי האומדנים על נאותותם זה ההנהלה והדירקטוריון. אחריות רואה חשבון המבקר זה לבצע ביקורת על האומדנים. כלומר אם החברה לא יצרה אומדן האחריות היא שלה. האחריות של רואה החשבון המבקר זה לבצע ביקורת וההבדל הזה בין שני סוגי האחריות זה הבדל שרץ לאורך כל עבודת הביקורת וזה פער הציפיות.

**אופיים של האומדנים בחשבונאות:**

1. מורכב או פשוט. מורכב זה למשל שווי הוגן של נדל"ן להשקעה שזה אומדן יותר מורכב שמלווה בתחזיות.
2. למשל פחת זה דרך שגרתית מקובלת (קו יש וכו') ולעומת זאת יש פריטים שלגביהם צריך אומדן לסוף תקופה כמו הפרשה להתחייבות משפטית.
3. אחד הפחדים הגדולים זה לגבי אומדנים שקשורים לנכסים נטיית הגוף המבוקר זה לנתח את האומדן על מנת להציג נכס כמה שיותר גבוה. להתחייבויות השאיפה היא להערכה בחסר...

**היבט הביקורת**

ת"ב 81 בדבר אומדנים בחשבונאות כולל בתוכו סוגים רבים של אומדנים כמו:

* הפרשה לחוזה שגלום בו הפסד
* הפרשה לאחריות
* מיסים

ועוד..

שוו"ה הוא גם סוג של אומדן ולכן בביקורתו יש מקום להסתמך על ת"ב 81 אולם ת"ב 97 מספק הנחיות ספציפיות למדידתו.

**סעיף 11:** תקן ביקורת 81 נותן שלושה נהלים חלופיים שעל רו"ח לנקוט בביקורת אומדנים :

1. סקירה של התהליך ע"י ההנהלה- כלומר, הערכת האומדנים ובחינת ההערכות ששימשו לחישוב האומדן, השוואה לתקופות קודמות ובחינת תהליך האישור ע"י ההנהלה.
2. יותר קשה ליישום. סעיף 23 דן בזה שההנחה היא שרואה החשבון יכול להכין או להסתייע באומדן בלתי תלוי לצורכי השוואה למשל: נתון ענפי.
3. סקירה של אירועים שהתרחשו לאחר תאריך המאזן- לעיתים נוהל זה יכול להיות היעיל

ביותר בביקורת כדי לבחון האם האומדן התממש או לא. זה נוהל שבדרך כלל נעשה.

אם נחה דעתו של רו"ח המבקר באשר לביקורת האומדנים ייתן חוו"ד בנוסח האחיד ת"ב 108 ואם לא נחה דעתו למשל: שההפרש הוא מהותי או שלא התקבל המידע המבוקש ינהג המבקר בהתאם לת"ב 72

**אומדנים חשבונאיים קריטיים:**

כל חברה מדווחת חייבת לכלול בדו"ח הדירקטוריון מידע שיזהה ויתאר אומדנים חשבונאיים קריטיים שבהם נעשה שימוש, וכן דיון כמותי ואיכותי והשלכות השימוש באומדן הקריטי על תוצאות פעולותיה ועל מצבה הכספי.

אומדן חשבונאי קריטי- אינו רלוונטי לחברה פרטית

**"אומדן חשבונאי קריטי"-** אומדן שהתקיימו לגביו שני התנאים הבאים:

1. שינוי סביר בו לרבות שינוי באומדן חלופי – עשוי להיות בעל השפעה מהותית על מצבה הפיננסי של החברה או על תוצאות פעולותיה.
2. האומדן נובע מאירועים הכרוכים באי וודאות מהותית.

בהתאם לתקנות ני"ע נדרשת חברה ציבורית לכלול בדו"ח הדירקטוריון את תיאור אומדנים החשבונאיים הקריטיים, את המתודולוגיה ששימשה לקביעתם וההנחות ששימשו בבסיס קביעתם. כמו"כ נדרשת חברה לכלול בדו"ח דיון איכותי באשר להשפעת האומדנים החשבונאיים הקריטיים על הדוכ"ס, ניתוחי רגישות שנעשו לאומדנים ודיון בשינויים שנעשו באומדנים בשלוש השנים האחרונות .

ההתייחסות לאומדנים חשבונאיים קריטיים היא לא חלק מתקן ביקורת 81 אלא היא נקשרת לת"ב 75 והחובה שמוטלת על רו"ח המבקר לפי ת"ב 75 היא לקרוא את המידע האחר (לעניין זה בדו"ח הדירקטוריון על האומדנים החשבונאים הקריטיים) לא ניתן לוותר על ביקורת אומדנים רגילים לפי ת"ב 81 ולבקש במקומם אומדנים חשבונאיים קריטיים בדו"ח הדירקטוריון כיוון שיש לבצע את הביקורת על המידע הנכלל בדוכ"ס שאלה האומדנים הרגילים ולכן כלל לא ניתן לוותר על יישום ת"ב 81.

**מדידה לפי שוו"ה – ת"ב 97**

|  |  |
| --- | --- |
| **היבט חשבונאות** | **היבט ביקורת**  |
| מדידת פריטים לפי שוו"ה | 1. ת"ב 97
2. מאמר בנושא ביקורת נגזרים פיננסים
3. שאלות ממבחני מועצה חורף 2007 וחורף 2008 שאלה 5
 |

**היבט החשבונאות**

על פי כללי חשבונאות מקובלים פריטים מסויימים בדוכ"ס נמדדים לפי שיטת השוו"ה למשל: רכוש קבוע, נדל"ש וכו''

**היבט הביקורת**

ת"ב 97 בדבר "ביקורת המדידה והגילוי לגבי השוו"ה" מדצמבר 2007 נועד לספק למבקר ראיות ביקורת כאשר מיישמים את שיטת השוו"ה בדוכ"ס.

1. על המבקר להבין את התהליך, בקביעת המדידה והגילוי של השוו"ה בגוף המבוקר וכן להבין אילו פעילויות בקרה מפעילה ההנהלה בנוגע לכך. עליו להעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת מצגי הדירקטוריון וההנהלה ולתכנן ולבצע נהלי ביקורת מתאימים על פי שיקול דעתו.
2. על המבקר לשקול מספר נושאים בעת תהליך ההבנה האמור:
3. מהן הבקרות שמפעילה ההנהלה
4. מהי מידת המומחיות והניסיון של אילו הקובעים את מדידת השוו"ה
5. מהו התפקיד שאותה ממלאת טכנולוגיית המידע בתהליך
6. מהם החשבונות המטופלים בשיטת השוו"ה .
7. מהי המידה שבה מסתייע הגוף המבוקר מבחינת התהליך על לשכת שירות לצורך מדידה של שוו"ה או הפקת נתונים התומכים במידע. כאשר המבוקר מסתייע בלשכת שירות על רו"ח ליישם את תקן ביקורת 94.
8. יש לבחון את המידה שבה הגוף המבוקר עושה שימוש בעבודת מומחים .
9. יש לבחון את ההנחות המשמעותיות של הדירקטוריון וההנהלה בהן נעשה שימוש בקביעת השוו"ה.
10. יש לבחון את התיעוד התומך בהנחות הדירקטוריון וההנהלה
11. יש לבחון את מהימנותן של הבקרות על שינויים ונהלים של אבטחה המתייחסים למודלים של הערכה על פי שוו"ה.
12. יש לבחון את הבקרה על עיקרון העקביות, על העמידה בלוחות זמנים ובחינת מהימנותם של הנתונים שבהם ההנהלה עשתה שימוש.
13. על רו"ח המבקר להעריך את האמור בסעיפים 10-12 לרבות הפירוט שנקבע בסעיף 12 וכן עליו להעריך בהתאם לסעיף 17 אם המדידה והגילוי של השוו"ה בדוכ"ס היא בהתאם למסגרת הדיווח הכספי החלה על המבוקר.
14. כאשר קיימות מספר שיטות חלופיות למדידה של שוו"ה על המבקר להעריך אם השיטה המיושמת במדידה אכן מתאימה בנסיבות העניין למסגרת הדיווח הכספי החלה על הגוף המבוקר (סעיף 24)
15. על המבקר להעריך אם השיטה להערכת השווי ההוגן במבוקר מיושמת באופן עקבי (סעיף 27)
16. על המבקר לקבוע את הצורך בשימוש בעבודת מומחה ואם כן עליו לפעול בנושא זה בהתאם לת"ב 96. (סעיף 29)
17. כאשר המבקר מגלה הצגה מוטעית מהותית בקשר למדידה וגילוי של שוו"ה, הרי שבהתאם לסעיף 33 עליו לתכנן ולבצע נהלי ביקורת נוספים במענה לסיכונים שהוערכו ולפעול בהתאם לתקן ביקורת 98 .
18. על המבקר להעריך האם ראיות הביקורת של בחינת המדידה והגילוי של שוו"ה עקביות לראיות ביקורת אחרות (סעיף 61)
19. הצהרת מנהלים – על פי סעיף 63 לתקן על המבקר לקבל מכתב הצהרת מנהלים בנוגע לסבירות ההנחות משמעותיות שיושמו ע"י הדירקטוריון וההנהלה.

**טיפ: מתוך תוכן העניינים של ת"ב 97 ותוך כדי סריקת הסעיפים בתקן ניתן להרכיב תכנית ביקורת שכוללת עשרות נהלי ביקורת.**