

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 7^(*)

ב ד ב ר

דוחות מיוחדים של רואי חשבון

א. מ ב ו א

1. רשויות ממשלתיות ומוסדות אחרים מבקשים לעתים אישור של רואה חשבון על דוחות שהוכנו עבורם על ידי לקוחותיו כגון:
דוח על המחזור לצורך חישוב סכום מס בולים;
תביעה לקבלת תמריצי יצוא או להחזר מכס;
בקשות למענקים;
דוחות על ביצוע השקעות;
תביעות לתמיכה במחיר מכירה (סובסידיה).
2. כן מתבקש רואה חשבון לאשר נתונים סטטוטוריים של חברה כגון הון מניות, שיעבודים, רשימת מנהלים, בעלי זכות חתימה וכו'.
3. בתקן ביקורת זה דוח של רואה חשבון הבא לענות על הדרישות הנ"ל ייקרא "דוח מיוחד".
4. תקן ביקורת זה אינו דן בדוח של רואה חשבון על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים.
5. הבעיות המתעוררות במתן דוחות מיוחדים הן, בדרך כלל, כדלקמן:

^(*) תקן ביקורת זה נתקבל על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 2 באוגוסט 1972 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 4 בספטמבר 1972.

- (1) ההבחנה בין אחריות רואה החשבון לבין אחריות הלקוח;
- (2) המינוח בו ישתמש רואה החשבון, כגון: "חוות דעת", "דיווח" או "אישור";
- (3) דוחות מיוחדים המתבקשים בקשר לדיווחים של הלקוחות בעניינים שאינם בתחום עיסוקו של רואה החשבון כגון דיווח על המטרה שלשמה נרכשו טובין כלשהם, או על אופן השימוש בהם;
- (4) ניסוח הדוח המיוחד נקבע לעתים מראש על ידי הרשות המבקשת אותו ואינו ערוך כראות.

ב. המלצות

6. האחריות הראשונית לתוכן הדוח מוטלת על הלקוח המבקש את הדוח המיוחד ולכן עליו לאשר בחתימתו את נכונות הדוח.
7. אחריות רואה החשבון היא על הדוח המיוחד, שבו הוא מחווה את דעתו על נאותות הדוח של לקוחו.
8. רואה החשבון יתן דוח מיוחד רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו המקצועי.
9. הדוח המיוחד ינוסח בצורה בהירה ובאופן שאינו משתמע לשתי פנים. יש להימנע משימוש במונחים העלולים להטעות.
10. הדוח המיוחד ייערך וינוסח במתכונת דוח המבקר על דוח כספי, דהיינו הוא יכלול שתי פסקאות - פסקת היקף הביקורת ופסקת חוות הדעת ויכלול את כל היסודות הכלולים בדוח האמור בשינויים המחוייבים לפי העניין.
 בפסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח המבקר כאמור. זאת מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של וודאות עובדתית שלא ניתן לספקה בדרך הרגילה על ידי בחינת רשומות; וכן מאחר ואין רואה החשבון יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לכל העובדות שמאחורי הרשומות.

11. האמור בסעיף 10 אינו חל על דוח מיוחד הבא להעיד כי נתון פלוני מתאים לאמור במסמך כלשהו או ברשומות כלשהן. במקרים אלו יוכל רואה החשבון להשתמש במונח "אישור", שהרי אין הוא מאשר נאותות או נכונות הנתונים עצמם, אלא רק את התאמתם, כאמור, ולכן יציין רואה החשבון את המסמכים או את הרשומות עליהם התבסס באישורו.

על סוג זה של דוחות מיוחדים (להלן - אישורים) נמנים בדרך כלל אישורים על נתונים סטטוטוריים, לרבות פרוטוקולים, של חברה.

אין האמור בא לגרוע מחובת הזהירות המוטלת על רואה חשבון ואל לו להוציא אישורים, כאמור, כל עוד לא הניח את דעתו בדבר מהימנות הנתונים או הרשומות עליהם הוא מתבסס.

12. רואה חשבון יוכל לתת דוח מיוחד ללא הסתייגות או הימנעות, גם אם טרם הושלמה ביקורתם הכוללת של פנקסי החשבון, אם נקט בנהלי ביקורת להנחת דעתו בדבר נאותותם ואימותם של הנתונים עליהם הוא מחווה דעתו. אבל, אם לדעתו של רואה החשבון השלמת הביקורת עלולה להביא לשינוי בנתונים, שבדוח הלקוח, עליו לציין את הימנעותו בדוח המיוחד. בכל מקרה אין להסתפק בציון כללי בלבד שביקורת פנקסי החשבון טרם נסתיימה, שהרי זוהי פגיעה בעקרון המובע בסעיף 9 לעיל.

13. נוסח דוח מיוחד על ידי רשות שלא בהתאם להמלצות אלו, יבוא רואה החשבון בדברים עם הלקוח, ובהסכמתו, עם הרשות הדורשת את הדוח המיוחד, על מנת לתקן את הנוסח הנדרש.

14. רואה חשבון יימנע בדרך כלל מלדווח בגוף הדוח של הלקוח. הדוח ייערך על ידי הלקוח וייחתם על ידו, ולדוח זה יצרף רואה החשבון את הדוח המיוחד.

15. רואה חשבון מבצע את עבודתו לפי הזמנת לקוחו. לכן, ימוען הדוח המיוחד אל לקוחו ולא אל הרשות המבקשת אותו. אולם, לפי בקשת הלקוח, רשאי רואה חשבון למעון את הדוח המיוחד לרשות המבקשת אותו, בציון עובדה זו.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 8^(*)

ב ד ר

דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים

1. רואי חשבון מתבקשים לפעמים על ידי לקוחותיהם לערוך דוחות כספיים או דוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים, או לסייע בעריכתם של דוחות אלה אם לשימוש פנימי-מינהלי ואם לשם הגשתם לצד שלישי.
2. תקן ביקורת זה עוסק בקשר הקיים או העשוי להיות קיים בין רואה חשבון ובין דוחות כספיים או דוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים, דהיינו כאשר רואה חשבון מתבקש, בתוקף היותו חשבונאי מומחה, לערוך, או לסייע בעריכת דוחות כנ"ל.
3. בתקן ביקורת זה:
דוח כספי - פירושו מאזן ודוח רווח והפסד וההערות והביאורים המצורפים אליהם.
דוח חשבונאי - פירושו חלק של דוח כספי וכל דוח המבוסס על רשומות חשבונאיות לצורך מטרת מיוחדת או מוגבלות.
דוח בלתי מבוקר - פירושו דוח כספי או דוח חשבונאי, שלגביו רואה החשבון לא החיל נהלי ביקורת בהיקף המאפשר לו לתת חוות דעת כלשהי.

^(*) תקן ביקורת זה נתקבל על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 13 בדצמבר 1972 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 18 בדצמבר 1972.

4. הואיל ועיסוקו העיקרי של רואה חשבון הינו ביקורת חשבונות, וכן בשל מומחיותו המקצועית, תהיה בדרך כלל נטייה לייחס משקל יתר גם לדוח בלתי מבוקר אשר רואה חשבון קשור בו, כאילו הדוח בוקר על ידי אותו רואה החשבון וכאילו לדעתו הדוח נערך באופן נאות.
5. הבעיות המתעוררות, לכן, לגבי דוחות בלתי מבוקרים הן בעיקר:
- (1) באילו מקרים רואה חשבון קשור בדוחות אלה;
 - (2) כיצד על רואה חשבון לנהוג בהיותו קשור בדוחות אלה.
6. קשר נוצר בין רואה חשבון ודוח כספי או דוח חשבונאי בלתי מבוקר רק כאשר רואה החשבון עושה פעולה כלשהי העשויה לגרום לכך, שקורא הדוח יסיק ממנה כי רואה החשבון קשור לדוח כגון:
- (1) רואה החשבון ערך את הדוח או סייע בעריכתו;
 - (2) שם רואה החשבון מופיע בדוח, בכותרת או בשוליים (דוגמה אופיינית כשהדוח מודפס על נייר הפירמה של רואה החשבון);
 - (3) רואה החשבון מצרף מכתב לוואי לדוח.
7. במקרים, שבהם נוצר קשר בין רואה חשבון לבין דוח בלתי מבוקר, על רואה החשבון להבהיר במפורש את מהות הקשר (כגון בעניין עריכה בלבד) וכי אין הוא מחווה עליו את דעתו.
- הופיע שם רואה החשבון בכתב בצורה כל שהיא בקשר לדוח, יצוינו בכל דף של הדוח הבלתי מבוקר המלים: "בלתי מבוקר".
8. הגיע לידיעתו של רואה חשבון או שיש לו סיבות להניח כי הדוח הבלתי מבוקר מטעה, עליו לדרוש מהלקוח לתקן את הדוח. לא הסכים הלקוח לתקן את הדוח, על רואה החשבון לדרוש כי לא ייעשה בדוח שימוש ועליו להימנע מכל קשר עמו.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 9^(*)

ב ד ב ר

הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

א. מ ב ו א

1. בעקבות התפתחות בכלכלה הישראלית גברה במשק הנטייה לרכז מספר חברות במסגרת של תשלובת. כתוצאה מכך גברה גם ההכרה בצורך בדיווח שישקף במאוחד את המצב הכספי ותוצאות הפעולות של היחידה הכלכלית המשולבת, על רכיביה המאוגדים כגופים משפטיים נפרדים.
2. דחיפה רבה להתפתחות זו ניתנה על ידי חיקוקים והנחיות, שפורסמו בשנים האחרונות. החשוב מבין אלה הוא חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 החל על חברות שהנפיקו ניירות ערך שלהם לצבור, והמחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים. בתוקף כללים לדיווח כספי, שפורסמו בשנת 1969 על ידי רשות החברות הממשלתיות ועל ידי חברת העובדים, חייבים גם תאגידים ממשלתיים ותאגידי משק העובדים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים. יש גם השפעה מסוימת של חוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969, המאפשר, במקרים מסוימים, ליחידה כלכלית אחת, המפוצלת מבחינה משפטית, להגיש דוח מאוחד לצורכי מס הכנסה.

^(*) תקן ביקורת זה נתקבל על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 4 באפריל 1973 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 2 ביולי 1973.

3. פקודת החברות (נוסח-חדש), התשמ"ג-1983 אינה מחייבת עריכת דוחות כספיים מאוחדים⁽¹⁾. ברם יש להניח כי הדרישה למאזנים מאוחדים תורחב לכל החברות ולא רק לחברות שהחיקוקים וההנחיות בסעיף 2 לעיל חלים עליהן.

ב. הגדרת הבעיה

4. בבואו לחוות דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים, עשוי המבקר של החברה האם לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות שבקבוצה, ואילו חברות אחרות שבקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרים אחרים. השאלה הנשאלת במקרה זה היא: מה היא מידת האחריות שנוטל על עצמו מבקר החברה האם לגבי עבודתם וחוות דעתם של מבקרי החברות הבנות, כלומר - האם האחריות לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים המאוחדים חלה במלואה ובאופן בלעדי על מבקר החברה האם או שמא היא מתחלקת בין מבקר החברה האם לבין המבקרים האחרים?

5. בהקשר לשאלת האחריות, האפשרויות הן:

- (1) מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של המבקרים האחרים.
- (2) מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לעבודתם של המבקרים האחרים; ברם חלה עליו אחריות כמבקר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים (כפי שמוסבר להלן בחלק ג').

6. הנימוקים להצדקת הגישה הראשונה, לפיה מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה, הם, בין היתר:

- (1) בעלי המניות שמינו את מבקר החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד, ולא הפניית האחריות לכתובת אחרת.
- (2) כאשר חלק ניכר של הרכוש או ההתחייבויות, שבדוחות המאוחדים נובע מחברות בנות שלא בוקרו על ידי מבקר החברה האם, הרי ששיחוררו מאחריות

⁽¹⁾ חוק החברות, התשנ"ט-1999 מחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים כמשתמע מסעיפים 171 ו-172, כלהלן:
171. (א) חברה ציבורית... תערוך דוחות כספיים לפי חוק ניירות ערך.
172. (א) חברה פרטית, תערוך... דוחות כספיים... בהתאם לנדרש לפי כללי חשבונאות מקובלים.

לעבודתם של מבקרי אותן חברות בנות עלול לרוקן את חוות דעתו מתוכנה. מכאן כשמבקר החברה האם מחווה את דעתו, הכרח הוא שחוות הדעת תהיה כרוכה בקבלת האחריות.

7. להצדקת הגישה האחרת, לפיה מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לגבי עבודתם של מבקרים אחרים ואינו מבצע עבודת ביקורת ניתן להעלות, בין היתר, את הנימוקים הבאים:

- (1) בדיקה, על ידי מבקר החברה האם, של עבודת הביקורת, שכבר נעשתה על ידי המבקרים האחרים, כרוכה בקשיים מעשיים ובהוצאות ניכרות.
- (2) המבקרים האחרים הינם רואי חשבון ובעלי כול הנתונים הנדרשים לביקורת סבירה של דוחות כספיים, ויש להניח שעשו מלאכתם כראוי.

8. כל הבעיה, כמובא לעיל בחלק זה, אינה מתייחסת לסניפים, אפילו הם במדינות חוץ וזאת לאור העובדה שאין הסניף גוף משפטי נפרד ומבקר החברה האם משמש כמבקר החברה כולה.

ג. ביקורת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים

9. לית מאן דפליג שביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים היא מתפקידו של מבקר החברה האם. לשם כך עליו לוודא כי:

- (1) כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים, שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללים אותם נוקטת החברה האם.
- (2) כללי הדיווח, שבהתבסס עליהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לחוקים ולהנחיות מחייבים החלים על החברה האם.
- (3) הנתונים הקשורים לקבוצת החברות (חשבונות הדדיים, רווחים פנימיים וכדומה) קבלו ביטוי נכון בדוחות הכספיים.

10. בירור העניינים, שצויינו לעיל, ייעשה בדרך של סקירת הדוחות הכספיים המבוקרים וחוות הדעת שניתנו על ידי המבקרים האחרים, משלוח שאלונים, מגע אישי או כל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

11. במקרים, שמבקרים אחרים הסתייגו בחוות דעתם מן הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם, ו/או נמנעו מלחוות דעה עליהם, תוכל החברה האם לערוך בדוחות הכספיים המאוחדים תיאומים המתחייבים לפי העניין. לא ניתן לערוך תיאומים כאמור, יתייחס מבקר החברה האם בדוח שלו להסתייגויות ולהימנעויות של המבקרים האחרים, אלא אם כן, לדעתו, אין הן מהותיות לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.

ד. חובות מבקר החברה האם בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים

12. חובותיו של מבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם וחברות בנות שלה מתייחסים לנושאים המפורטים בסעיף 13 להלן והם שונים מחובותיו בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבודדת, המהווה גוף משפטי נפרד. חובותיו של מבקר החברה האם אין בהן כדי להסיר מן המבקרים של החברות הבנות את החובות הרגילות המוטלות עליהם בגין הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם.

13. א. מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, כאמור בסעיף 12 לעיל, כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:

- (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות הינם רואי חשבון בלתי תלויים;
- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות נקטו נהלי ביקורת, שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה;
- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות הבנות ויודא שידוע להם כי:

(א) הדוחות הכספיים של החברות הבנות
יכללו בדוחות הכספיים המאוחדים ;
(ב) הוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם
בבואו לחוות את דעתו על הדוחות
הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי
הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות,
החלים על החברה האם ;

(4) הוא קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר
לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים
המאוחדים.

ב. בירור העניינים וקבלת המידע כאמור בסעיף משנה
א' ייעשו בדרך של משלוח שאלונים, מגע אישי או
בכל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא
לנכון.

ג. בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר
החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של
העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה
בישראל המשמש מבקר חשבונות של חברה בת שלה.

ד. במידה ומבקר החברה האם לא יוכל להניח את דעתו
כאמור בסעיף משנה א(2) לעיל, יהיה עליו לבקש
מהמבקרים האחרים הרחבת הביקורת, או, יהיה
עליו לערוך בעצמו בדיקות נוספות לאלה שנעשו על
ידם, תוך תיאום אתם. לא קיבל מבקר החברה האם
את כל המידע אשר לפי שיקול דעתו חייב היה לקבלו
לצורך מתן חוות דעת על החשבונות המאוחדים, עליו
לגלות זאת בדוח שלו ולכלול הסתייגות או הימנעות
מתאימה בחוות דעתו.

ה. הנוסח האחיד של דוח מבקר חשבונות

14. הנוסח האחיד של הדין וחשבון הבלתי מסוייג של מבקר החשבונות על דוחות כספיים מאוחדים יהיה כדלקמן:⁽¹⁾

דין וחשבון המבקרים לבעלי המניות של

בדקנו את המאזן המאוחד של _____ בערבון מוגבל וחברות בנות שלה ליום _____ ואת דוח הרווח וההפסד ואת הדוח על השינויים במצב הכספי המתייחסים אליו.

בדיקתנו נערכה לפי תקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973, ובהתאם לכך נקטנו אותם נהלי ביקורת שחשבונו לדרושים בהתאם לנסיבות.

דוחות כספיים של חברות בנות שאוחדו, ואשר נכסיהן מהווים כ-____% מכלל הנכסים הכלולים במאזן המאוחד והכנסותיהן - כ-____% מכלל ההכנסות הכלולות בדוח רווח והפסד המאוחד, נבדקו על ידי רואי חשבון אחרים.

לדעתנו, המבוססת על בדיקתנו ועל דוחות רואי חשבון אחרים, כאמור לעיל, הדוחות הנ"ל משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, את מצב עסקי החברה וחברות בנות שלה במאוחד ליום _____ ואת תוצאות פעולותיהן ואת השינויים במצב הכספי שלהן לשנה שנסתיימה באותו תאריך.

⁽¹⁾ תקן ביקורת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר", מיום 17.1.2000, החליף בדוגמאות מס' 3, 5 ו-7 שבו את הנוסח שמופיע בסעיף 14.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 21^(*)

ב ד ר

הצהרת מנהלים

א. הקדמה

1. במסגרת ההנחיות ליישום התקנים 8, 9, ו-10 מתקני הביקורת, שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ב-24 באפריל 1975, נקבע בסעיף 15 (3), שהראיות, שרואה החשבון מקבל במסגרת הביקורת, יכללו "הצהרות בעלים או מנהלים וכל הצהרה נוספת, שימצא לנכון".
2. תקן ביקורת זה נועד להבהיר את המשמעות של הצהרת המנהלים ומטרותיה וכן לקבוע הנחיות לקבלתה מהנהלה.

ב. המשמעות והמטרות של קבלת הצהרת המנהלים

3. המטרות לקבלת הצהרת מנהלים הן בדרך כלל:
 - (1) להבהיר כי האחריות הראשונית לכך, שהדוחות הכספיים יהיו נאותים, חלה על ההנהלה.
 - (2) להבטיח, שהלקוח יידע, כי היקף הביקורת נקבע לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים וכי אין בכך כדי לגלות בכל מקרה אי-סדרים או תרמיות אם ישנם.

^(*) נתקבל על ידי המועצה המקצועית על-פי החלטתה בישיבתה מיום 24 באוקטובר 1979 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 10 בדצמבר 1979.

(3) לסכם בכתב הצהרות בעל-פה הניתנות מדי פעם בפעם על ידי ההנהלה במהלך הביקורת; סיכום כזה יהווה חלק מחומר הראיות לאימות הנתונים בדוחות הכספיים. קבלת הצהרה בכתב עשויה למנוע, במידה רבה, אי-הבנות בקשר לעניינים, שהם נשוא הצהרת המנהלים.

(4) להשלים נהלי ביקורת, שנקט המבקר, כל אימת שאין בנהלים אלה כדי להבטיח, שאמנם קיבל את כל המידע הדרוש.

לדוגמה, קבלת הצהרה בדבר חובות מסופקים מהווה אישור בכתב, שאין להנהלה ידיעות בדבר חובות מסופקים כלשהם, שלא דווח עליהם.

(5) למסור למבקר ידיעות וכוונות, שלא ניתן להגיע אליהן באמצעות נהלי ביקורת אחרים, למשל, כשההנהלה מחליטה למכור רכוש קבוע המשמש כאמצעי ייצור "בעסק חי".

4. ההצהרה אמנם מהווה חלק מחומר הראיות, שאסף המבקר, אולם אין לראות בה תחליף ליישום אותם נהלי ביקורת הדרושים לביסוס סביר של חוות דעתו על הדוחות הכספיים.

ג. הנחיות לקבלת הצהרת מנהלים

5. הצהרת המנהלים תופנה למבקר לפי כתובתו.

6. הצהרת המנהלים תתייחס לתקופת החשבון, שנסתיימה בתאריך המאזן, ולתקופה שלאחר מכן עד לתאריך חוות הדעת של המבקר על הדוחות הכספיים.

7. החותמים על הצהרת המנהלים יהיו מנהלים, שלפי מיטב ידיעתו של המבקר אחראים לעניינים שההצהרה דנה בהם - בדרך כלל המנכ"ל והאחראי על ענייני כספים וחשבונאות. בין החותמים יהיה לפחות חבר אחד של הדירקטוריון (עדיף היושב ראש).

ד. הגבלות בביצוע הביקורת

8. סירבו המנהלים לבקשת המבקר, להמציא "הצהרת מנהלים" בכתב, יראה בכך הגבלה בביצוע הביקורת המחייבת הימנעות כללית⁽¹⁾ בחוות הדעת, בהתאם לתקן ביקורת 2 בדבר הסתייגויות והימנעויות בדוח המבקר⁽²⁾.

סירבו המנהלים לכלול ב"הצהרת המנהלים" פרטים לגבי נושאים מסוימים בלבד שדרש המבקר, ישקול הלה מידת הימנעותו, הכללית או החלקית, אם בכלל, לפי נסיבות העניין.

ה. דוגמה ל"הצהרת המנהלים"

9. מצורפת בזאת, כנספח, דוגמה למכתב של "הצהרת מנהלים" הניתן אגב הביקורת השנתית של הדוחות הכספיים. אפשר להוסיף עליו או לגרוע ממנו בהתאם לנסיבות.

⁽¹⁾ ג"ד 49 שהחליף את ג"ד 2 שינה את המושגים "הימנעות כללית" ו"הימנעות חלקית" ל"הימנעות", ו"הסתייגות", בהתאמה.

⁽²⁾ ג"ד 2 הוחלף בג"ד 49 וזה תוקן בג"ד 54. תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" מחודש ינואר 2002 החליף את ג"דים 49 ו-54.

נספח לגילוי הדעת

דוגמה למכתב הצהרת המנהלים

שם החברה

19 _____ חודש _____ יום _____
(התאריך הוא התאריך המופיע בדוח המבקרים⁽³⁾)

לכבוד

(רואה החשבון)

א' נ',

בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של חברתנו, לשנה שנסתיימה ביום _____, שנערכה על ידיכם לשם מתן חוות דעת אם אמנם הם משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, את מצב העסקים, את תוצאות הפעולות ואת השינויים במצב הכספי, הננו לאשר, לפי מיטב ידיעתנו ואמונתנו, כדלקמן:

1. ידוע לנו, שהאחריות הראשונית לנכונות הדוחות הכספיים ושלמותם חלה עלינו.
2. העמדנו לרשותכם:
 - א. כל רשומות החשבון והמסמכים המתייחסים אליהם;
 - ב. כל הפרוטוקולים מאסיפות בעלי המניות ומשיבות ההנהלה, שהתקיימו עד היום.
3. אם נתגלו בחברה אי-סדרים או ליקויים בבקרה הפנימית, שעלול להיות להם השפעה על הדוחות הכספיים, הרי הם הובאו לידיעתכם.
4. אין לנו תכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על השווי או הסיווג המאזניים של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים.

⁽³⁾ השם שנקבע בתקן ביקורת 71: "דוח רואה החשבון המבקר".

5. העניינים, המפורטים להלן, ניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים או הובאו לידיעתכם :
- א. עיסקאות עם צדדים קשורים והסכומים לקבל ולשלם הקשורים בעיסקאות אלו ובכללן מכירות, קניות, הלוואות, העברות, הסדרי חכירה וערבויות ;
 ב. הסכמים לרכוש בחזרה נכסים שנמכרו.
6. כל הנכסים וההתחייבויות, לרבות התחייבויות תלויות, נכללו באופן נאות בדוחות הכספיים.
7. כל העיסקאות נרשמו באופן נאות ברשומות החשבון.
8. אם היו מיגבלות לגבי השימוש, שעשתה החברה, ביתרות מזומנים בבנקים או בנכסים אחרים, הובא הדבר לידיעתכם.
9. ברשות החברה מסמכי בעלות נאותים בגין נכסיה.
10. שום שיעבודים אינם מוטלים על נכסי החברה פרט לאלה שהובאו לידיעתכם.
11. במידת הצורך נכללו בדוחות הכספיים הפרשות נאותות להפסדים העלולים להיווצר בביצוע התקשרויות של החברה, או מחמת אי-יכולתה לבצע התקשרויותיה (לדוגמה, התחייבויות לרכישת חומרים, למלאי מעל לצרכים הרגילים או במחירים העולים על מחירי השוק הנוכחיים).
12. החברה אינה צד לכל תביעה משפטית לא כתובע ולא כנתבע, ואין מתנהלים דיונים העלולים להסתיים בתביעה כאמור, פרט ל: (נא לפרט).
13. ידוע לנו, כי בדקתם את הרישומים ברשומות החשבון של החברה וכן מסמכים אחרים לפי שיטות ובהיקף, שראיתם לנכון לצורך מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים ואנו מבינים, כי לא בכל מקרה עשויה בדיקתכם לגלות אי-סדרים, כאמור בסעיף 3 לעיל, אם היו כאלה.
14. לא אירעו לאחר יום המאזן שום מקרים, שבגינם יידרשו התאמות או גילוי בדוחות הכספיים.

(שם המנהל בפועל ותוארו)

חבר דירקטוריון (עדיף היו"ר)

(שם המנהל האחראי לעניינים כספיים ותארו)

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 52^(*)

ב ד ב ר

נהלי ביקורת לגבי עיסקאות
עם צדדים קשורים

תוכן העניינים

ס ע י פ י ם

4 - 1	מ ב ו א	.א.
5	ה ג ד ר ו ת	.ב.
7 - 6	ק י ו מ ם ש ל צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ג.
11 - 8	ע י ס ק א ו ת ע ם צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ד.
12	ע י ס ק א ו ת מ ז ו ה ו ת ע ם צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ה.
14 - 13	מ ס ק נ ו ת מ מ צ א י ה ב י ק ו ר ת ל צ ו ר ך ג י ב ו ש ח ו ו ת ה ד ע ת	.ו.
15	ב י ט ו ל ס ע י פ י ם ב ג י ל ו י ד ע ת 29	.ז.

^(*) אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית המייעצת בהתאם להחלטות מהימים 29 במאי 1988 ו-13 בספטמבר 1989 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 18 בספטמבר 1989.

1. מאז פירסום גילוי דעת 29 של הלשכה בדבר "צדדים קשורים", הצטבר ניסיון ביישומו ופורסם תדריך⁽¹⁾ 17 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (איפ"ק) באותו נושא. עיון ודיון בתדריך האמור הביא את הוועדה לתקני ביקורת ולנהלי ביקורת לדעה שמן הראוי לאמץ את הנחיותיו ונהליו בשינויים המתחייבים מהנסיבות ומהתנאים השוררים בישראל.

תקן ביקורת זה מבוסס ברובו על ההנחיות של התדריך הנ"ל של איפ"ק.

2. תקן 10 לתקני ביקורת ודיווח של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: "רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה, אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שימשו עדות לעבודה שבוצעה ובסיס לחוות דעתו". מטרת תקן ביקורת זה היא להנחות את המבקר בדבר הנהלים, שעליו לשקול את יישומם, כדי לקבל ראיות מספיקות ונאותות העשויות לאמת קיומם של צדדים קשורים ועסקאות עמם.

3. על המבקר להכיר את עסקי הגוף המבוקר ואת תחום פעילותו, במידה שתאפשר לו לזהות אירועים ועסקאות וכן נהלים שלדעתו תיתכן מהם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. אם כי קיום צדדים קשורים ועסקאות עמם הם דבר מקובל, על המבקר להקדיש להם תשומת לב מיוחדת בשל הסיבות דלהלן:

3.1 הצורך לוודא מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים המבוקרים, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת 29.

3.2 השפעת העסקאות בין "צדדים קשורים" על המצב הכספי או על השינויים בו או על התוצאות העסקיות של הצדדים עשויה להיות בעלת משמעות.

⁽¹⁾ האיפ"ק ערך מחדש את תדריכיו בנושא ביקורת ופירסומם כתקני ביקורת - (ISA) ((INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING)). תקן הביקורת בנושא הינו ISA "550: RELATED PARTIES".

3.3 מקור ראיות הביקורת משפיע על הערכת אמינותו. בדרך כלל נוטה המבקר לסמוך יותר על ראיות, שקיבל מצד שלישי, שאינו קשור בגוף המבוקר, או שהופקו על ידו, מאשר על ראיות שקיבל מצדדים קשורים.

3.4 יוזמה לעיסקאות עם צדדים קשורים יש שהיא נובעת משיקולים שאינם עסקיים רגילים.

4. ההנהלה אחראית לזיהוי צדדים קשורים ולגילוי עיסקאות עמם. תפקיד המבקר הוא לקבל ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, כדי לאפשר לו להסיק מסקנות, הנוגעות לטיפול בגילוי עיסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים.

ב. הגדרות

5. "צדדים קשורים" - כהגדרתם בפרק ב' לגילוי דעת 29 של לשכת רואי חשבון בישראל.

ג. קיומם של צדדים קשורים

6. נהלי הביקורת הרגילים אמנם עשויים לסייע בזיהוי קיומם של צדדים קשורים מסוימים, כגון יחסים בין חברה אם לחברה בת, אך יש צורך בנהלי ביקורת מיוחדים כדי לוודא, שאין צדדים קשורים נוספים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:

6.1 בירור עם ההנהלה בדבר זהותם של צדדים קשורים.

6.2 בירור בדבר קשרי דירקטורים והמנהל הכללי עם גופים אחרים שיש להם עיסקאות עם הגוף המבוקר.

6.3 קבלת רשימת בעלי המניות כדי לקבוע, מי הם בעלי המניות העיקריים.

6.4 סקירת ניירות עבודה של השנה הקודמת לשם איתור צדדים קשורים ידועים.

6.5 סקירה של פרוטוקולים מאסיפות בעלי המניות ומשיבות הדירקטוריון.

6.6 סקירה של דוחות לרשם החברות ולרשות ניירות ערך.

7. מידע בדבר הצדדים הקשורים יועמד לרשות צוות הביקורת כדי שיהיה ער לקיום אותם צדדים ויוכל לזהות עיסקאות עמם, אם יתגלו כאלה במהלך הביקורת.

ד. עיסקאות עם צדדים קשורים

8. בעת הסקירה וההערכה הראשונית של מערכת החשבונות ושל הבקרה הפנימית המתייחסת אליה, יבחן המבקר, אם המערכת כוללת נהלים ואמצעי בקרה נאותים ביחס לאישור ולרישום של עיסקאות עם צדדים קשורים. קיימים נהלים ואמצעי בקרה אלה, ובכוונת המבקר להסתמך עליהם, שומה עליו לבצע בדיקות כדי לוודא, שהופעלו בצורה נאותה.

9. במהלך הביקורת יישם המבקר נהלים העשויים להצביע על קיום עיסקאות עם צדדים קשורים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:

9.1 בדיקה מפורטת של עיסקאות ושל יתרות, בהיקף הדרוש בהתאם לנסיבות, המתבצעת במהלך הרגיל של הביקורת.

9.2 עיון בפרוטוקולים של אסיפות של בעלי המניות, של ישיבות הדירקטוריון ושל וועדת הביקורת.

9.3 סקירת הרשומות החשבונאיות כדי לגלות עיסקאות או יתרות גדולות או חריגות, תוך תשומת לב מיוחדת לעיסקאות, שנרשמו לקראת סוף תקופת הדיווח הכספי.

9.4 עיון באישורים על הלוואות, שניתנו או שנתקבלו, ובאישורים מבנקים. עיון כזה יוכל להצביע על הטיב והקשר של ערבים כלפי המבוקר, אם יש כאלה.

9.5 עיון בעיסקאות הנוגעות להשקעות, כגון רכישה או מכירה של זכויות בעלות בעיסקאות משותפות או בחברות.

10. במהלך הביקורת על המבקר לגלות עירנות לעיסקאות, הנראות בנסיבות המקרה כחריגות, שכן עיסקאות כאלה יש בהם כדי להצביע על צדדים קשורים, שלא זוהו קודם לכן. לדוגמה:

10.1 עיסקאות הנראות לכאורה שונות מעיסקאות המתחייבות מהנוהג המסחרי המקובל, כגון מתן אשראי בתנאים מועדפים.

- 10.2 עיסקאות שלא נראה, כי היתה סיבה סבירה לביצוען.
- 10.3 עיסקאות, שצורתן אינה תואמת את מהותן.
- 10.4 עיסקאות, שבוצעו באופן החורג מהנוהל המקובל לגבי עסקאות מסוגן.
- 10.5 היקף גדול של עיסקאות או עיסקאות מהותיות עם לקוח מסוים או עם ספק מסוים.

11. כמו כן, על המבקר לגלות עירנות לעיסקאות עם צדדים קשורים, שלא קיבלו ביטוי חשבונאי, כגון קבלת שירותי ניהול ללא תמורה או מתן שירותים בדומה להם ללא תמורה.

ה. עיסקאות מזוהות עם צדדים קשורים

12. בבדיקת עיסקאות עם צדדים קשורים ינקוט המבקר אותם נהלי ביקורת הדרושים לדעתו לקבלת ראיות נאותות ומספיקות באשר למהותן, לאופיין ולהיקפן של עיסקאות אלה.

בין היתר ישקול המבקר נקיטת הנהלים דלהלן בהתאם לנסיבות:

- 12.1 קבלת רשימה מהנהלת החברה על העיסקאות, שבוצעו במשך השנה עם צדדים קשורים, בתוספת הצהרה, שלפי מיטב ידיעתה לא בוצעו בשנת הדוח עיסקאות נוספות עם צדדים קשורים.
- 12.2 קבלת מידע מהחברות הבנות בדבר פעולות, שבוצעו עם צדדים קשורים של החברה האם.
- 12.3 קבלת אישורים מצדדים קשורים בדבר קיום עיסקאות עימן, סכומיהן ותנאיהן.
- 12.4 קבלת מידע מצדדים אחרים המעורבים בעיסקאות, כגון בנקים, עורכי דין וערבים.
- 12.5 בדיקה, אם בין השיעבודים, המוטלים על נכסי המבוקר, ובין הנכסים, המשמשים כבטחונות להבטחת ההתחייבויות לרבות פקדונות כספיים, כלולים צדדים קשורים כגורמים, שבעבורם ניתנו הביטחונות.

ו. מסקנות ממצאי הביקורת לצורך גיבוש חוות הדעת

13. בגיבוש חוות דעתו, שומה על המבקר לשקול את השפעת העיסקאות עם צדדים קשורים על המידע הכספי, לרבות גילויין של עיסקאות כאמור.

14. לא קיבל המבקר ראיות מספיקות באשר לצדדים קשורים ועיסקאות עמם, או הגיע המבקר למסקנה, שהגילוי בדוחות הכספיים בגין עיסקאות עם צדדים קשורים אינו בהתאם לגילוי דעת 29, ינהג בהתאם לאמור בגילוי דעת 49⁽²⁾.

ז. ביטול סעיפים בגילוי דעת 29

15. בגילוי דעת 29 בדבר "צדדים קשורים", סעיף 2(3) והסעיפים 11 עד וכולל 15 - בטלים.

⁽²⁾ תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", מינואר 2002 החליף את גילויי הדעת 49 ו-54 באותו נושא.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 58 (*) (**)

ב ד ב ר

העסק החי

תוכן עניינים

סעיפים

5 - 1	א. מבוא
10 - 6	ב. השיקולים בקשר למוסכמת העסק החי
13 - 11	ג. השיטה לאיסוף ראיות ביקורת במהלך הביקורת
20 - 14	ד. ההשלכות על דין וחשבון מבקר החשבונות ⁽¹⁾
21	ה. השלכות על דוח סקירה של מבקר החשבונות על דוחות כספיים לתקופות ביניים
22	ו. תחילה

נספחים (אינם מהווים חלק מתקן הביקורת)

⁽¹⁾ אושר בהתאם להחלטות הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת והמועצה המקצועית המייעצת מהימים 6 במרס 1994 ו-9 במרס 1994 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בישיבתו מיום 4 באפריל 1994.

⁽²⁾ תקן ביקורת זה חל גם על מבוקרים הכפופים לפיקוח של המפקח על הבנקים או של המפקח על הביטוח, אולם - בטרם ינהג המבקר בהתאם לסיפא של סעיף 17 לתקן ביקורת זה - מן הראוי שיודיע על כך לאותו מפקח (תוך קבלת הסכמת הנהלת המבוקר לכך, אם דרושה למבקר הסכמה כזו על פי דין).

⁽³⁾ בתקן ביקורת 71 מכונה דוח זה: "דוח רואה חשבון מבקר".

א. מ ב ו א

1. העיקרון שהדוח הכספי מבטא את מצב המפעל ופעולותיו כ"עסק חי" (GOING CONCERN) הינו אחד מהעקרונות החשבונאיים המקובלים. דבר זה קיבל את ביטויו בהנחיה 11(ב) מההנחיות לנוהלי ביקורת שפורסמו על ידי הלשכה.
2. תקן ביקורת זה בא להנחות את מבקר החשבונות (להלן המבקר) בדבר חובותיו בעת ביקורת דוחות כספיים, לגבי נאותות הנחת העסק החי כבסיס להכנת הדוחות הכספיים.
3. בעת תכנון הביקורת, יישום נוהלי ביקורת והערכת ממצאי הביקורת, על המבקר לשקול את נאותות מוסכמת העסק החי המונחת ביסוד הכנת הדוחות הכספיים.
4. דין וחשבון מבקר החשבונות (להלן דוח המבקר) מסייע לביסוס אמינות הדוחות הכספיים. יחד עם זאת, אין דוח המבקר מהווה ערובה להמשך קיומו של העסק המבוקר בעתיד הנראה לעין.
- בתקן ביקורת זה הניב "עתיד הנראה לעין", משמעו - תקופה שלא תעלה על שנה מיום המאזן אלא אם היו נסיבות המורות אחרת.
5. ניתן להניח כי העסק המבוקר ימשיך להתקיים בעתיד הנראה לעין אם אין מידע משמעותי הסותר הנחה זו. בהתאם לכך, נרשמים הנכסים וההתחייבויות בהנחה שהעסק המבוקר יוכל לממש את נכסיו ולפרוע את התחייבויותיו במהלך הרגיל של העסקים. אם הנחה זו אינה מוצדקת, ייתכן והעסק המבוקר לא יוכל לממש את נכסיו בסכומים בהם הם רשומים ויתכנו שינויים במועדי הפרעון של ההתחייבויות ובסכומיהן. כתוצאה מכך יתכן כי בדוחות הכספיים יידרשו התאמות של סכומי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם.

ב. השיקולים בקשר למוסכמת העסק החי

6. על המבקר לשקול את הסיכון שמוסכמת העסק החי ייתכן ואינה תואמת עוד את העסק המבוקר.

7. במהלך הביקורת עשויים להגיע לידיעת המבקר סימני אזהרה בקשר להמשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי. סימני אזהרה כאלו יכולים להתקבל מהדוחות הכספיים עצמם וכן ממקורות אחרים. על המבקר לשקול בזיהרות ראויה את חשיבותם של סימנים אלה ולבחון אם הם מצביעים לכאורה על ספק ניכר (Substantial Doubt) בדבר המשך קיומו של העסק ועל הצורך בבדיקות נוספות. להלן רשימת דוגמאות של סימני אזהרה, אולם רשימה זו אינה כוללת את כל הסימנים האפשריים וכמו כן קיום של סימן אחד או יותר אינו מצביע בהכרח על קיום בעייה בהנחת היסוד של העסק החי.

8. 8.1 דוגמאות לסימני אזהרה שניתן לשאוב מתוך הדוחות הכספיים:

- 8.1.1 גרעון בהון העצמי, דהיינו - סך כל ההתחייבויות עולה על סך כל הרכוש.
- 8.1.2 גרעון בהון החוזר, דהיינו - סך כל ההתחייבויות השוטפות עולה על סך כל הרכוש השוטף.
- 8.1.3 פיגורים בפרעון התחייבויות שמועדן הגיע, או שמועד הפרעון של התחייבויות שיש להן מועד פרעון קבוע קרב, מבלי שיש תחזית ריאלית לפרעון או לחידושן.
- 8.1.4 מימוש נכסים קבועים - תפעוליים לצורך פרעון התחייבויות.
- 8.1.5 הסתמכות נמשכת על אשראי לטווח קצר למימון רכוש קבוע.
- 8.1.6 תביעות משפטיות תלויות נגד החברה שאם יאושרו על ידי בית המשפט לא יוכל העסק להמשיך בקיומו.
- 8.1.7 הפסדי הפעלה כבדים.
- 8.1.8 תזרים מזומנים שלילי מפעולות.
- 8.1.9 יחסים פיננסיים עיקריים המצביעים על קשיים כספיים.

8.2 דוגמאות לסימני אזהרה שניתן לשאוב ממקורות אחרים:

- 8.2.1 שינוי לרעה בתנאי אספקת סחורות.
- 8.2.2 שינוי לרעה בתנאי אשראי ספקים.
- 8.2.3 אבדן שוק ראשי, אבדן סוכנות או אבדן ספק ראשי.

- 8.2.4 מחסור בחומר גלם.
- 8.2.5 אבדן אנשי מפתח בדרג המינהלי או התפעולי.
- 8.2.6 קשיים ביחסי עבודה.
- 8.2.7 אי עמידה בדרישות חוקיות (סטטוטוריות).
- 8.2.8 אי יכולת לגייס הון או לגייס מימון אחר לשם הרחבת המפעל או פיתוח מוצר חדש.
- 8.2.9 התקשרויות ללא הצדקה כלכלית נראית לעין.
- 8.2.10 תלות בהצלחת פרויקטים מסויימים כשההצלחה מוטלת בספק.
- 8.2.11 חקיקה ומדיניות ממשלתית הפוגעות בכושר פעולתו של העסק.
- 8.2.12 כוונת הבעלים לא להמשיך בעסקים (כגון בעת חילופי בעלות).
- 8.2.13 ליקויים בתיפקוד ההנהלה (לדוגמה - חילוקי דעות בדירקטוריון המונעים תיפעול תקין של העסק).

9. המבקר ישקול בזהירות ראויה את השפעתם של סימני האזהרה תוך התייחסות למכלול הפעולות של העסק. על המבקר להביא בחשבון בשיקוליו גם סימנים המצביעים על סיכוייו של העסק להמשיך כעסק חי (להלן גורמים מקלים) וכן עליו לשקול את תוכניות ההנהלה לטיפול במצב.

דוגמאות לגורמים מקלים:

- 9.1 תחזית סבירה של תזרים מזומנים חיובי מפעולות בעתיד הנראה לעין.
- 9.2 תחזית סבירה לרווחים בעתיד הנראה לעין.
- 9.3 כוונות ותוכניות מגובשות להסדר חובות.
- 9.4 מקורות לאשראי נוח חדש.
- 9.5 ערבויות אישיות של הבעלים.
- 9.6 אפשרויות לגיוס הון.
- 9.7 תחזית להתייעלות ולחסכון בהוצאות עקיפות ובהוצאות מינהליות.
- 9.8 תכניות לצימצום בכוח אדם.
- 9.9 אפשרות לקבל עובדים חדשים מעולים בתפקידי מפתח בדרג המינהל או התיפעולי.

10. ברור שגורמים מקלים חייבים להישקל בזהירות ראויה, לדוגמה:
 - האם לא יפגעו תוכניות לצמצום בכוח אדם בכושר ההישרדות של העסק המבוקר ?

- כשמסתמנת אפשרות להסדר חובות, כמה כספים יוכל העסק להפריש, מבלי לפגוע במהלך העסקים הרגיל, על מנת לפרוע את התחייבויותיו במועדן ?

ג. השיטה לאיסוף ראיות ביקורת במהלך הביקורת

11. כשמתעוררת שאלה בקשר לנאותות מוסכמת העסק החי כבסיס לעריכת הדוחות הכספיים על המבקר לאסוף ראיות ביקורת מספיקות בניסיון להניח את דעתו בקשר ליכולת העסק המבוקר להמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין.

12. תקן מס' 10 מתקני הביקורת והדיווח של לשכת רואי חשבון בישראל מחייב את המבקר לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נוהלי ביקורת מקובלים.

בהתעורר ספק משמעותי בדבר יכולתו של העסק המבוקר להמשיך כעסק חי, מקבלים כמה מהנהלים חשיבות רבה יותר ולעיתים יש צורך ליישם נהלים נוספים או לעדכן מידע שנתקבל קודם לכן.

13. בבואו לאסוף ראיות בדבר המשך קיומו של העסק כעסק חי, עשוי המבקר למצוא סיוע באחד או יותר מנוהלי הביקורת הבאים:

13.1 עיון בתחזיות של תזרים מזומנים, בתחזיות של רווח ובתחזיות אחרות.

13.2 סקירת אירועים לאחר תאריך הדוחות הכספיים, העשויים להשפיע על יכולת העסק להמשיך כעסק חי.

13.3 קריאת נתונים כספיים לתקופות ביניים שלאחר תאריך הדוחות הכספיים שהם נשוא הביקורת.

13.4 עיון בדוחות סטטיסטיים ובנתונים אחרים שהופקו הן למטרות פנימיות וכן למטרות חיצוניות.

13.5 קריאת חוזי הלוואות שנתקבלו ותנאי אגרות חוב שהונפקו, על מנת לברר אם העסק עמד בתנאיהן.

13.6 קריאת פרוטוקולים על מנת לגלות קשיי מימון או סימני אזהרה אחרים.

13.7 קבלת מידע בנושאים משפטיים מעורך דין החברה.

13.8 בדיקת הסדרי מימון שנעשו עם אחרים, האפשרויות למימוש הסדרים אלה והערכת יכולת הצד האחר למילוי התחייבויותיו.

- 13.9 קריאת הסכמים על מנת לבדוק את מצב העסק בקשר למילוי תנאי ההסכמים, כגון ביצוע הזמנות של לקוחות.
- 13.10 סקר תכניות פיתוח חדשות של ההנהלה.
- 13.11 ברורים עם ההנהלה לגבי משמעותם של סימני האזהרה והשפעתם על העסק וכן תוכניות ההנהלה לשיפור המצב העסקי.

ד. ההשלכות על דין וחשבון מבקר החשבונות

14. לאחר שהמבקר יישם את הנהלים הנוספים הדרושים לדעתו, קיבל את כל המידע שביקש ובחן את השפעת תכניות ההנהלה וגורמים מקלים אחרים, יחליט אם הספקות המשמעותיים שהתעוררו בדבר המשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי באו על פתרונם באופן משביע רצון, ובהתאם לכך ינהג כאמור להלן.
15. הגיע המבקר למסקנה כי ההנחה של העסק החי ששימשה בסיס להכנת הדוחות הכספיים היא נאותה בנסיבות המקרה, יתן עליהם חוות דעת בלתי מסוייגת בנוסח האחיד.
16. הגיע המבקר למסקנה כי ההנחה של העסק החי היא נאותה בגלל קיומם של גורמים מקלים, במיוחד תכניות ההנהלה לפעולות בעתיד, ישקול אם יש לתת גילוי בדוחות הכספיים לתוכניות אלו ולגורמים המקלים. לא ניתן בדוחות הכספיים הגילוי הדרוש לדעתו, יסייג המבקר את חוות דעתו.
17. הגיע המבקר למסקנה כי הספקות המשמעותיים בדבר המשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי נשארו בעינם, יוודא שניתן גילוי בדוחות הכספיים בדבר הגורמים העיקריים שהעלו ספקות משמעותיים לגבי סיכוייו של העסק המבוקר להמשיך בפעילותו העסקית בעתיד הנראה לעין.

הגילוי כולל:

- 17.1 תאור הגורמים העיקריים שגרמו להעלאת ספק משמעותי בדבר יכולתו של העסק המבוקר להמשיך בפעילותו העסקית בעתיד הנראה לעין.

- 17.2 ציון שקיימים ספקות משמעותיים אם העסק המבוקר יוכל להמשיך כעסק חי ובשל כך ייתכן שלא יוכל לממש את נכסיו או לסלק את התחייבויותיו במהלך העסקים הרגיל.
- 17.3 ציון שהדוחות הכספיים אינם כוללים התאמות בקשר לאפשרות המימוש של הנכסים ושל סילוק ההתחייבויות בערכים בהם הם מוצגים בדוחות הכספיים וכן שאינם כוללים התאמות בדבר סיווגם של הנכסים וההתחייבויות שיתכן ותהיינה דרושות אם לא יוכל העסק המבוקר להמשיך כעסק חי. מקום שקיימות תוכניות מגובשות של ההנהלה לטיפול בקשר לעניינים הנ"ל, מן הראוי שינתן בדוחות הכספיים גילוי גם על כך.
- אם לדעת המבקר הגילוי הניתן בדוחות הכספיים הוא נאות, יתן חוות דעת בלתי מסוייגת וינהג כאמור בסעיף 18 להלן. הגיע המבקר למסקנה שלא ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יסייג את חוות דעתו או יתן חוות דעת שלילית מחמת העדר גילוי כאמור.
18. הגיע המבקר למסקנה שקיימים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יוסיף פיסקה, בסוף דוח המבקר, בה הוא יפנה תשומת לב לביאורים בדוחות הכספיים המתארים את העניינים שפורטו בסעיף 17 לעיל⁽²⁾.
19. הוברר שהמבוקר לא יוכל להמשיך בפעולתו העסקית (כגון במקרה שבעלי המניות או בית משפט החליטו על הפסקת פעולתו של העסק או שהדוחות הכספיים מוצאים לאחר שהפסיק העסק את פעילותו) וניתן גילוי על כך בדוחות הכספיים, כאמור בסעיף 17 לעיל, ינהג המבקר כלהלן:
- 19.1 נערכו הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות החלים על עסק בחיסול, יציין המבקר עובדה זו בחוות דעתו.
- 19.2 נערכו הדוחות הכספיים על בסיס הנחת העסק החי, יסייג מבקר החשבונות את חוות דעתו או יתן חוות דעת שלילית בהתאם לנסיבות.

⁽²⁾ הפניית תשומת לב למצבי אי-וודאות בדוח המבקר, כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש למשתמשים בדוחות הכספיים. עם זאת, אין באמור לעיל כדי למנוע מהמבקר את האפשרות להימנע ממתן חוות דעת במצבים בהם קיימות אי-וודאויות. נמנע המבקר ממתן חוות דעת במצבים של אי-וודאות, יציין בדוח המבקר שלו את הנימוקים להימנעותו.

20. הוברר שהעסק המבוקר לא יוכל להמשיך בפעילותו העסקית ולא ניתן גילוי על כך בדוחות הכספיים שנערכו על בסיס מוסכמת העסק החי, יסייג מבקר החשבונות את חוות דעתו או יתן חוות דעת שלילית מחמת העדר גילוי כאמור.

ה. השלכות על דוח סקירה של מבקר החשבונות על דוחות כספיים לתקופות ביניים

21. סעיפים 18-20 לעיל יחולו, בשינויים המתחייבים, גם על דוח סקירה של המבקר על דוחות כספיים לתקופות ביניים.

ו. תחילה

22. תחילת תקן ביקורת זה תהיה לאחר שלושה חודשים מיום פרסומו.

נספחים - אינם מהווים חלק מתקן הביקורת

נספח א' - דוגמה להפניית תשומת הלב לגבי ספקות ניכרים בדבר המשך קיומו של המבוקר כעסק חי (סעיף 18)

בסוף דין וחשבון המבקרים יבוא כדלקמן:

מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לביאור ... בדוחות הכספיים. לחברה נגרמו הפסדים בסך ... ש"ח בשנה שנסתיימה ב-31 בדצמבר 19XX ולה גירעון בהון החוזר לאותו תאריך בסך ... ש"ח. גורמים אלה, יחד עם גורמים נוספים המפורטים בביאור הנ"ל, מעוררים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כ"עסק חי". תוכניות ההנהלה בקשר לעניינים אלה מפורטים בביאור ...

בדוחות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

**נספח ב' - דוגמה לדין וחשבון המבקרים על דוחות כספיים של עסק
בחיסול (סעיף 19.1)**

בדקנו את הדוח על נכסים נטו בחיסול של חברה ... ליום ... 19XX ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו בחיסול שלה לשנה שנסתיימה באותו תאריך. בדיקתנו נערכה לפי תקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973 ובהתאם לכך נקטנו אותם נוהלי ביקורת שחשבנום לדרושים בהתאם לנסיבות.

כאמור בביאור ... לדוחות הנ"ל, הוחלט באסיפה כללית יוצאת מן הכלל של החברה שהתקיימה ביום ... 19XX על פירוק מרצון של החברה. כתוצאה מהחלטה זו שינתה החברה את מדיניותה החשבונאית והחלה לדווח על פי כללים חשבונאיים הנהוגים לגבי עסק בחיסול.

לדעתנו, הדוחות הנ"ל משקפים באופן נאות את ערך הנכסים נטו בחיסול של החברה הנ"ל ליום ... ואת השינויים בנכסים נטו בחיסול שלה לשנה שנסתיימה באותו תאריך, וזאת על-פי כללי חשבונאות מקובלים לגבי עסק בחיסול.

בהתאם לסעיף 211⁽³⁾ של פקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג-1983 אנו מציינים שקבלנו את כל הידיעות והביאורים שנדרשו על ידינו וכי חוות דעתנו על הדוחות הנ"ל ניתנת לפי מיטב ידיעתנו והביאורים שקבלנו וכפי שנראה מתוך פנקסי החברה.

⁽³⁾ חוק החברות, התשנ"ט-1999, ביטל סעיף זה.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 67^(*)

ב ד ב ר

תדריך בדבר בקרת איכות במשרדי
רואי חשבון

תוכן העניינים

סעיפים	
5 - 1	א. כללי
8 - 6	ב. המרכיבים של בקרת איכות
9	ג. התקשרות עם לקוחות
11 - 10	ד. כללי התנהגות מקצועית
12	ה. מיומנות ויכולת מקצועית
14 - 13	ו. הפעילות המקצועית במשרד
16 - 15	ז. פיקוח ומעקב
18 - 17	ח. תחילה

^(*) אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 29.12.1996 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 16.1.1997 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 27.1.1997. עם פירסומו בטל תקן ביקורת 62 בעניין "תדריך בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון".

א. כללי

1. מטרת תקן ביקורת זה היא לסכם את הנהלים לבקרת איכות במשרדי רואי חשבון.
2. בקרת איכות נועדה להבטיח כי נשמרת איכות גבוהה ביישום תקני הביקורת והדיווח בעת מתן שירותי ראיית חשבון.
3. תקני הביקורת 5 - 10 קובעים:
 5. " הביקורת תבוצע על ידי רואה חשבון או על ידי עוזרים בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
 6. רואה חשבון חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר.
 7. הביקורת תבוצע בזהירות מקצועית ראויה.
 8. עבודת הביקורת תתוכנן כיאות ואם רואה החשבון מסתייע בעוזרים, יקיים פיקוח נאות עליהם.
 9. רואה החשבון יערוך סקר על מידת הבקרה הפנימית הקיימת בגוף המבוקר להלכה ולמעשה, ויביאנה בחשבון בעריכת תוכנית הביקורת וקביעת היקף הבדיקות.
 10. רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שימשו עדות לעבודה שבוצעה וביסוס לחוות דעתו."
4. תקן ביקורת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים (SOLE PRACTITIONER) העוסק בראיית חשבון. לעניין רואה חשבון יחיד יתקיים תקן ביקורת זה בהתאמות המתחייבות.

5. בתקן ביקורת זה :

- (1) "ראיית חשבון" או שירותי "ראיית חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955^(*)
- (2) "בקרת איכות" - האמצעים אשר משרד רואה חשבון נוקט על מנת שיוכל לקבוע במידה סבירה של בטחון ששירותי ראיית חשבון הניתנים על ידיו בוצעו לפי תקני ביקורת מקובלים תוך התייחסות להוראות על-פי כל דין.
- (3) "הצוות המקצועי" (או "הצוות") - שותפי המשרד ועוזריהם המקצועיים המבצעים שירותי ראיית חשבון בין במשרד ובין בעקיפין.
- (4) רואה חשבון יחיד - רואה חשבון שאין לו שותפים ועוזרים מקצועיים.

ב. המרכיבים של בקרת איכות

6. מערכת בקרת איכות מורכבת מנהלים לאופן מתן שירותי ראיית חשבון על ידי המשרד, ומהנהגת מערכת בקרה פנימית בתוך המשרד כדי לפקח על כך שהנהלים שנקבעו אכן מיושמים כהלכה.
7. משרד רואה חשבון יקבע נהלי בקרת איכות. אופיים של הנהלים והיקפם מושפע בין היתר מגודל המשרד, מסוג הלקוחות, ממהות השירותים הניתנים, מהמבנה הארגוני, ועוד.

הנהלים יכול שיהיו בכתב ויכול שיהיו בעל-פה.

8. הנהלים של בקרת איכות יתייחסו, בין היתר, לכל אחד מאלה:
 - (1) התקשרות עם לקוחות;
 - (2) כללי התנהגות מקצועית;
 - (3) מיומנות ויכולת מקצועית;
 - (4) הפעילות המקצועית במשרד;
 - (5) פיקוח ומעקב.

ג. התקשרות עם לקוחות

^(*) לפי סעיף 1 לחוק רואי חשבון, "ראיית חשבון" פירושו - בדיקתם, ביקורתם או אישורם של כל מאזן, חשבון רווח והפסד, חשבון הכנסות והוצאות, חשבון תקבולים ותשלומים וכל חשבון כיוצא בהם, ומילוי כל תפקיד אחר שנתייחד או שיתייחד בחיקוק לרואה חשבון, להוציא ניהול חשבונות.

9. משרד רואה חשבון יקבע נהלים בקשר עם קבלת לקוחות חדשים או המשך מתן שירותים ללקוחות קיימים אשר יתייחסו, בין היתר, לאופיו של עסק הלקוח, להערכת הסיכונים שבמתן השירות ללקוח, ולאפשרויות המשרד להיערך לספק שירות ברמה המתאימה ללקוח ולאי-תלות.

ד. כללי התנהגות מקצועית

10. משרד רואה חשבון יקבע נהלים כדי לגרום לכך כי הצוות המקצועי ינהג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית החלים על רואי חשבון. כללים אלה קובעים, בין היתר, כי יש לשמור בכל המעשים על מידת היושר, ההגיונות והרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב.

11. משרד רואה חשבון יקבע נהלים כדי לגרום לכך שהצוות המקצועי יהיה מודע להנחיות בדבר אי-תלות של רואה חשבון.

ה. מיומנות ויכולת מקצועית

12. משרד רואה חשבון יקבע נהלים באשר לעדכון אנשי הצוות המקצועי בהתפתחויות חדשות במקצוע הנוגעות לתחומי פעילותו של המשרד, בנושאים מקצועיים ובנהלי עבודה, איש איש בתחומו.

ו. הפעילות המקצועית במשרד

13. משרד רואה חשבון יקבע נהלים כיצד עליו לפעול בכל עת בה דרושות התייעצויות מקצועיות.

14. משרד רואה חשבון יקבע נהלים כדי לגרום לכך כי יקויים פיקוח מתאים על שירותי ראיית חשבון כדי להבטיח שזו תבוצע בהתאם לתקנים מקובלים, ותתועד בצורה נאותה וכדי להבטיח שמסקנות העבודה תומכות בדוח המבקר.

ז. פיקוח ומעקב על בקרת האיכות

15. משרד רואה חשבון יקיים פיקוח ומעקב, בהתאם לנסיבות שמטרתם לבחון היישום הנאות של הנהלים שנקבעו לצורך בקרת האיכות במשרד.
16. משרד רואה חשבון יערוך תיעוד נאות שיאפשר פיקוח ומעקב על יישום בקרת האיכות שבוצעה בפועל במשרד.

ח. תחילה

17. תקן ביקורת זה ייכנס לתוקף 12 חודש מיום פירסומו. הלשכה מעודדת יישומו במועד מוקדם יותר.
18. עם פירסומו של תקן ביקורת זה, בטל תקן ביקורת 62 בעניין "תדריך בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון".

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 70 (*)

ב ד ב ר

תיקון תקן ביקורת 7 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון

1. מבוא

תקני ביקורת 61 ו-63 בדבר הנוסח האחיד של דוח מבקרים בלתי מסוייג קבעו מתכונת עדכנית של דוח המבקרים השונה מזו שהיתה קיימת עד לפירסומם של תקני ביקורת אלה.

תקן ביקורת זה מתאים את נוסחם של דוחות מיוחדים של רואי חשבון, כמתבקש מהמתכונת העדכנית של דוח המבקרים.

2. המלצות

סעיף 10 בתקן ביקורת 7 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן:

10. (א) הדוח המיוחד ייערך וינוסח במתכונת דוח המבקרים על דוחות כספיים ויכלול את כל המרכיבים הכלולים בדוח המבקרים בשינויים המחוייבים לפי העניין.

(ב) בהתאם לכך, הדוח המיוחד יכלול את המרכיבים הבאים:

פיסקת מבוא

פיסקה זו תכלול זיהוי של הדוח המיוחד והבחנה בין אחריות ההנהלה לדוח המיוחד לבין אחריות רואה החשבון לחוות דיעה עליו.

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 19.4.1999 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 10.3.1999 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 19.4.1999.

פיסקת היקף הביקורת

בפיסקה זו יש להתייחס לביצוע הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אך אין לציין את המילים "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973", באשר תקנות אלו חלות רק על דוח מבקרים על דוחות כספיים.

הפיסקה תכלול את כל המרכיבים הכלולים בפיסקה המקבילה בדוח המבקרים על דוחות כספיים, ובלבד שהם רלבנטיים בנסיבות הדוח המיוחד.

כך למשל:

- אין צורך לאזכר בפיסקה זו "...בין שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים ובין שמקורה בהטעייה הכלולה בהם", וניתן להסתפק באמירה כי מטרת הביקורת היא "...להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוח הצגה מוטעית מהותית".
- אם נדרשת בדיקה מלאה של המצגים שבדוח המיוחד, אין לציין כי "ביקורת כוללת בדיקה מדגמית..."
- אם הדוח המיוחד משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים (או על בסיס כללי חשבונאות אחרים שהוסכמו), אין לציין כי "...ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישמו..."
- אם הדוח המיוחד אינו מבוסס על אומדנים חשבונאיים אין לציין "...ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו..."

פיסקת חוות הדעת

יש לנסח את פיסקת חוות הדעת בהתאם לנסיבות העניין, דהיינו - יש לציין כי הדוח המיוחד משקף באופן נאות את המצגים הכלולים בו בהתאם לבסיס עליו מושתת הדוח המיוחד. אם הדוח המיוחד משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים, יש לציין את הבסיס שעליו מושתת הדוח המיוחד ולא את כללי החשבונאות המקובלים.

בפיסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח המבקרים כאמור. זאת מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של וודאות עובדתית אשר לא ניתן לספקה בדרך הרגילה של ביקורת רשומות, וכן מאחר שרואה החשבון אינו יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לכל העובדות שמאחורי הרשומות.

תקן ביקורת זה יחול על דוחות מיוחדים של רואי חשבון הנחתמים אחרי 31 בדצמבר 1999. הלשכה מעודדת יישום תקן ביקורת זה אף קודם לכן.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 72(*)

ב ד ב ר

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד

תוכן העניינים

סעיפים	הקדמה
-	מבוא
7 - 1	סוגי דוחות רואה חשבון מבקר
8	דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד
9	דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד
20 - 10	עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב
16 - 10	עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר
20 - 17	חוות דעת מסוייגת
18 - 17	חוות דעת שלילית
19	הימנעות מחוות דעת
20	חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים
21	תוכנן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת
22	ביאורים לדוחות הכספיים
23	חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות
25 - 24	ביטולים
26	תיקונים עקיפים בתקני ביקורת אחרים
28 - 27	תחילה
29	

נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום תקן הביקורת (אינו מהווה חלק מתקן הביקורת)

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מהימים 27.11.2001 ו-19.12.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.1.2002.

הקדמה

(1) גילויי דעת 49 ו-54 בדבר "הסתייגויות והימנעויות בדוח מבקר החשבונות" שפורסמו בשנים 1989 ו-1991 בהתאמה, קבעו את הכללים לשינוי אפשרי מהנוסח האחד של דוח רואה החשבון המבקר, בנסיבות משתנות.

(2) מאז פרסומם של גילויי הדעת כאמור, פורסם תקן ביקורת 71 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר" אשר קבע מתכונת עדכנית של דוח רואה חשבון מבקר השונה מזו שהיתה קיימת עת פורסמו גילויי דעת 49 ו-54.

כמו כן, פורסם תקן האיפ"ק בנושא בגירסה מתוקנת:

ISA - 700: "THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENTS"

(3) פרסום תקן ביקורת 71 ותקן האיפ"ק (גירסה מתוקנת) יחד עם הניסיון הרב שנצבר ביישומם של גילויי הדעת 49 ו-54, הצריך את עידכונם.

להלן עיקרי העידכונים:

א. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (RESTATEMENT), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פיסקת הפניית תשומת לב לכך. פיסקת הפניית תשומת לב זו נדרשת רק בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שבהם השנה בה נעשתה ההצגה מחדש הינה שנת הדיווח השוטפת.

ב. במקרה בו חוות הדעת על אחד מהדוחות הכספיים המוצגים לתקופת דיווח קודמת שונה מחוות הדעת שהתפרסמה בעבר - על המבקר לציין זאת ולפרט את הנימוקים לכך בפיסקת הפניית תשומת לב;

ג. במקרה של הימנעות:

(1) המילה "ביקרנו" שבתחילת פיסקת המבוא תוחלף במלים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון בפיסקה זו ("אחריותנו היא לחוות דיעה...") - יושמט.

(2) פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או ייערכו בה שינויים.

ד. הדוגמאות המובאות בנספח הותאמו לשינויים כאמור.

מ ב ו א

1. תקנים 11-14 מתקני הביקורת והדיווח קובעים :
"11. דוח המבקר יציין כי :
(1) בדיקתו של רואה החשבון נערכה לפי תקני הביקורת המקובלים ;
(2) הדין וחשבון הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו תאריך.
12. אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן מס' 11 יסתייג או יימנע לפי המקרה.
13. הדין וחשבון הכספי ייחשב כערוך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, אלא אם כן יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים בהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ניתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו.
14. מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי תיחשב כנאותה, אלא אם יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר".
2. "דוחות כספיים" משמעותם בתקן ביקורת זה : מאזן, דוח רווח והפסד, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים וכן הביאורים המצורפים אליהם (הן כל דוח בפני עצמו והן כל הדוחות כמקשה אחת), ובנפרד לגבי כל תקופת דיווח הכלולה בדוחות הכספיים.
3. מטרת הדיווח של המבקר היא להביע דיעה על כל אחד מהדוחות הכספיים המתייחס לכל תקופה מדווחת מוצגת. לכן, כאשר הנסיבות מחייבות זאת, אפשר שהמבקר ייתן חוות דעת מסוייגת, או שלילית, או יימנע ממתן חוות דעת או יכלול פיסקת הפניית תשומת לב, לגבי אחד או יותר מהדוחות הכספיים לתקופה אחת או יותר וחוות דעת שונה לגבי יתר הדוחות הכספיים.
4. על המבקר להפעיל שיקול דעת כדי להחליט, אם יש צורך להסתייג בחוות דעתו על דוחות כספיים שביקר, לתת חוות דעת שלילית עליהם או להימנע ממתן חוות דעת עליהם.
- מטרת תקן ביקורת זה היא להבהיר את יישומו של תקן 12 מתקני הביקורת והדיווח ולקבוע קווים מנחים לקבלת החלטה בנושאים דלהלן :

- 4.1 סוגי דוחות רואה חשבון מבקר הסוטים מהנוסח האחד ;
4.2 זיהוי הנסיבות העלולות לחייב את המבקר להסתייג, לתת

חוות דעת שלילית או להימנע;
4.3 קביעת הצורה והתוכן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות.

5. תקן ביקורת זה, בנוסח הניתן כאן, מתייחס לדיווח על דוחות כספיים של חברות בע"מ אולם, הוא חל גם בשינויים המתחייבים, על דיווח על דוחות כספיים של כל גוף מדווח אחר.

6. אין גילוי הדעת מחייב לגבי סכומים, פריטים או עניינים שבנסבות המקרה אינם מהותיים. קביעת המהותיות של עניין, שממנו מבקש המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, נתונה לשיקול דעתו של המבקר. הגורם העיקרי בשיקול זה הוא ההשפעה, או ההשפעה האפשרית, שיש לעניין הנדון במונחים כספיים על הדוחות הכספיים. עם זאת, אין מהותיות נקבעת רק בהתחשב בגודל הסכום שבו מדובר. על המבקר לשקול את מהותיות הנושא גם בשים לב לחשיבות שיש לנושא מבחינת המשתמש המצוי בדוחות הכספיים המבקש לקבל החלטות על סמך דוחות אלה.

7. דוח רואה החשבון המבקר חייב למלא אחר דרישות חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 ותקנותיו, חוק החברות, התשנ"ט-1999 ותקנותיו, חוקים ותקנות אחרים ודרישות של רשויות מוסמכות אחרות, לפי העניין, וכן אחר דרישות נוספות, שמצאו את ביטויין בהנחיות המקצועיות, שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל.

סוגי דוחות רואה חשבון מבקר

8. דוח רואה חשבון מבקר יכול לכלול אחד מאלה:

- 8.1 דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד;
- 8.2 דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד:
 - 8.2.1 במקרים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) הפניית תשומת לב.
 - 8.2.2 במקרים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) חוות דעת מסוייגת;
(ב) חוות דעת שלילית, או
(ג) הימנעות מחוות דעת.

דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחיד

9. הנוסח האחיד של דוח רואה חשבון מבקר, הממלא אחר הדרישות הנ"ל, כולל חמישה מרכיבים: פיסקת מבוא, פיסקת היקף (תיאור

מהות הביקורת), פיסקת חוות הדעת, תוספות לנוסח האחיד ופיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.

המבקר יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אם ביצע את בדיקתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ותוצאות בדיקתו הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, תוך יישום עקיב של כללים אלה, וניתן בהם גילוי נאות. במקרה זה תהיה חוות דעתו "חוות דעת בלתי מסוייגת", לאמור: דוח שבו הוא מחווה דעתו, ללא הסתייגות, כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה.

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד

עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב

10. לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בביאור לדוחות הכספיים.

תוספת של פיסקת הפניית תשומת לב כאמור אינה משפיעה על חוות דעתו של המבקר. לכן, פיסקה זו תבוא בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותתייחס לעובדה שחוות דעתו של המבקר אינה מסוייגת בהקשר זה.

11. על המבקר להוסיף פיסקת הפניית תשומת לב גם במקרה בו הגיע למסקנה שקיימים ספיקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים (סעי' 18 לתקן ביקורת 58 בדבר "העסק החי").

12. במקרים בהם לתוצאות אי-ודאות (מלבד הנחת העסק החי) עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, ישקול המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב קוראי הדוחות הכספיים לאותו עניין על-ידי הוספת פיסקת תשומת לב. "אי-ודאות" הוא

עניין שתוצאותיו תלויות בפעולות עתידיות או באירועים שאינם בשליטתו הישירה של הגוף המבוקר.

13. הוספת פיסקת הפניית תשומת לב המדגישה בעיית העסק החי או אי-ודאות משמעותית כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש

למשתמשים בדוחות הכספיים. על-אף האמור לעיל, במקרים קיצוניים, כגון, במקרה של אי-ודאות שהשלכותיה על הדוחות הכספיים היא קיצונית או ריבוי אי-ודאויות שהשלכתן המצטברת על הדוחות הכספיים הינה קיצונית, ישקול המבקר להימנע ממתן חוות דעת במקום להפנות את תשומת הלב.

14. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (RESTATEMENT), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פיסקת הפניית תשומת לב לכך. פיסקת הפניית תשומת לב זו נדרשת רק בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שבהם השנה בה נעשתה ההצגה מחדש הינה שנת הדיווח השוטפת.

15. כאשר חוות הדעת על אחד מהדוחות הכספיים המוצגים לתקופת דיווח קודמת שונה מחוות הדעת שהתפרסמה בעבר, על המבקר לציין זאת ולפרט את הנימוקים לכך בפיסקת הפניית תשומת לב.

לדוגמה, כאשר במסגרת הביקורת השוטפת הגיעו לידיעתו של המבקר נסיבות או אירועים המשפיעים באופן מהותי על הדוחות הכספיים של תקופות קודמות.

16. כדי למנוע את הרושם כי יש בהוספת פיסקת הפניית תשומת לב משום הסתייגות, תבוא פיסקה זו כאמור בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותחל במילים: "מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב ל...".

עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר

חוות דעת מסוייגת

17. חוות דעת מסוייגת תינתן כשקיימת סיבה מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אך ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית כדי שתידרש חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת.

18. המבקר יסתייג בחוות דעתו במקרים הבאים:

18.1 אי-הסכמה של המבקר בקשר ליישום כללי חשבונאות ודיווח בדוחות הכספיים:

18.1.1 - נתונים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

- להדגמה: (א) בדוחות הכספיים לא נזקף פחת מרכוש בר-פחת.
(ב) סכום העתודה לפיצויי פרישה אינו מספיק, לדעת המבקר, לכיסוי התחייבויות החברה בנדון.
(ג) סכום ההפרשה לחובות מסופקים אינו נאות, לדעת המבקר.
(ד) סכום ההפרשה להפסד בגין מצב של אי-ודאות אינו נאות, לדעת המבקר.

18.1.2 - אין יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, למעט אם המבקר מסכים לשינוי, משום שלדעתו השינוי מוצדק לאור כללי חשבונאות מקובלים, ובדוחות הכספיים ניתן גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

להדגמה: חל שינוי בשיטת הערכת המלאי כאשר המבקר חולק על נאותות השינוי, או כאשר אין גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

18.1.3 - אין בדוחות הכספיים גילוי נאות של עניין הדרוש כדי לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי או את תזרימי המזומנים שלה.

להדגמה: (א) לא ניתן גילוי נאות של עסקאות עם צדדים קשורים.
(ב) לא ניתן גילוי נאות למצב של אי-ודאות, שלגביו יש לתת גילוי על-פי כללי דיווח מקובלים.
(ג) לא ניתן גילוי נאות להתקשרויות לקנייתו של רכוש קבוע.
(ד) לא ניתן גילוי נאות למדיניות החשבונאית של הפחתת הוצאות נדחות.
(ה) לא ניתן מידע על מגזרי פעילות מקום שבו נדרש מידע זה על-פי כללי חשבונאות מקובלים.

18.1.4 - הדוחות הכספיים אינם כוללים את המידע הנדרש על-פי הוראות החוק החלות על הגוף

המדווח, כגון חוק החברות ותקנותיו, חוק
ניירות ערך ותקנותיו וכדומה.

18.2 הגבלה בביקורת:

18.2.1 המבקר לא נקט נוהלי ביקורת, שחשבים לדרושים בהתאם לנסיבות, כולם או מקצתם, אם מחמת הגבלה על ידי הלקוח ואם מסיבות אחרות.

להדגמה: (א) העדר אפשרות של ביקורת בסניפים בארצות חוץ בהיקף הדרוש לדעת המבקר.
(ב) דרישת הלקוח שלא לשלוח בקשות לאישורי יתרות ללקוחות מסוימים, כשלדעת המבקר אישורים אלה נחוצים כחומר ראיות.
(ג) המבקר מונה לאחר תום שנת הכספים, מה שמנע ממנו להיות נוכח בעת מפקד המלאי לסוף השנה, ולא היה באפשרותו ליישם נוהלי ביקורת חלופיים.
(ד) המבקר לא קיבל את כל המידע והראיות הניתנים להשגה והדרושים לדעתו, כדי לבסס את הערכת ההנהלה לגבי מצב של אי-ודאות או את הגילוי שניתן לגביו בדוחות הכספיים.

הוטלה על ידי הלקוח הגבלה בביקורת, שלדעת המבקר אינה מסיבה מוצדקת, יימנע המבקר ממתן חוות דעת (סעיף 20 להלן).

18.2.2 נוהלי הביקורת, שיושמו, לא הניבו ראיות מספקות.

להדגמה: (א) הראיות בדבר קיומם של נכסים או ביחס לזכויות הבעלות עליהם אינן מספקות.
(ב) בקשות לאישורי יתרות, שנשלחו, לא נענו ולא נמצאו דרכים חלופיות לאימות אותן יתרות.

חוות דעת שלילית

19. חוות דעת שלילית תינתן כשהשפעה של הסיבות לאי-הסכמת המבקר, כמפורט בסעיף 18.1 לעיל, היא מהותית עד כדי כך

שלדעת המבקר הדוחות הכספיים בכללותם הם בלתי נאותים.

הימנעות מחוות דעת

20. המבקר יימנע ממתן חוות דעת כשהשפעה האפשרית של הגבלה בביקורת, היא מהותית עד כדי כך שהמבקר אינו יכול לחוות דיעה על הדוחות הכספיים, וכן במקרה של הגבלה שהוטלה על ידי הלקוח מסיבות שאינן מוצדקות (סעיף 18 לעיל).

חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים

21. אין לתת חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים (piecemeal opinion) כשהמבקר נותן דוח שלילי על דוחות כספיים או נמנע מלחוות דיעה עליהם, מאחר וחוות דעת כזו עלולה להאפיל על חוות דעת שלילית או על הימנעות מחוות דעת או לעמוד בסתירה להן.

תוכנן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת

22. הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת, מן הדין שתהיה ברורה, מפורטת ומנוסחת בצורה שלא תשאיר ספק לגבי משמעותה.

22.1 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת תגדיר את הפריטים והנסיבות שאליהם היא מתייחסת. הפריטים והנסיבות יתוארו בפיסקת ביניים (שתבוא לאחר פיסקת ההיקף) תוך התייחסות בפיסקת חוות הדעת לנאמר בפיסקת הביניים.

22.2 במקרה של הסתייגות בשל הגבלה בביקורת תיכלל גם בסוף פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) הפנייה לנאמר בפיסקת הביניים. הפנייה זו תבוא לידי ביטוי במילים "פרט לאמור להלן".

22.3 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת צריכה להבהיר ככל האפשר את השפעתם של הפרטים והנסיבות על הדוחות הכספיים. ההשפעה תצויין בסכומים, ולו גם על בסיס אומדן, להוציא מקרים שכימות ההשפעה אינו מעשי או שהוא חסר משמעות בנסיבות העניין. כשהשפעה אינה ניתנת לכימות, תצויין עובדה זו.

22.4 הסתייגות תבוא לידי ביטוי בפיסקת חוות הדעת במלים "פרט ל...".

במקרה של הסתייגות עקב הגבלה בביקורת, ההסתייגות תתייחס להשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים אילו לא היתה קיימת ההגבלה בביקורת. ההסתייגות לא תהיה מעצם קיומה של ההגבלה.

22.5 במקרה של חוות דעת שלילית יציין המבקר כי לדעתו הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לתאריך המאזן הרלבנטי, ו/או את תוצאות פעולותיה ו/או השינויים בהונה העצמי ו/או תזרימי המזומנים שלה בתקופת הדיווח הרלבנטית.

22.6 במקרה של הימנעות בדוח רואה החשבון המבקר :

22.6.1 המילה "ביקרנו" שבתחילת פיסקת המבוא תוחלף במילים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון של פיסקה זו ("אחריותנו היא לחוות דיעה...") - יושמט.

22.6.2 פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או ייערכו בה שינויים, בהתאם לנסיבות.

22.6.3 בפיסקה שתבוא במקום פיסקת חוות הדעת יציין המבקר במפורש כי, בשל ההשפעה המהותית האפשרית על הדוחות הכספיים עקב הנסיבות או הפרטים המתוארים בפיסקת הביניים, אין הוא מחווה דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

ביאורים לדוחות הכספיים

23. הביאורים לדוחות הכספיים אינם מהווים תחליף להסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת. גם אם נדונו בהם העובדות המתאימות בהרחבה, על המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע במפורש בדוח שלו, לפי הצורך. נדונו העובדות בבהירות מספקת ובניסוח מתאים בביאורים, אין הכרח, שהמבקר יחזור במפורט בדוח שלו על תיאורן המלא. הרשות בידו להסתפק, במקרה זה, באיזכור העניין, שלגביו הוא מסתייג, נותן חוות דעת שלילית או נמנע מחוות דעת בדרך של התייחסות לביאור המתאים.

חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות

24. התכוון המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, יודיע על כך להנהלת החברה כדי לאפשר לה להכניס את השינויים הדרושים בדוחות הכספיים או לנקוט צעדים הדרושים להשגת הראיות החסרות למתן חוות דעת בלתי מסוייגת.

25. חובתו של המבקר היא להביע דיעה בלתי תלויה ולהביא לידי ביטוי את חוות דעתו, ואין הוא יכול להימנע מלמלא אחר חובה זו. לא תהא זאת גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.

ביטולים

26. גילויי הדעת 49 ו-54 בדבר "הסתייגויות והימנעויות בדוח מבקר החשבונות", בטלים לגבי דוחות כספיים שתאריך דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם נושא תאריך של 1.1.2002 או לאחר מכן.

תיקונים עקיפים בתקני ביקורת אחרים

27. בכל תקן ביקורת או פירסום מקצועי מחייב אחר של הלשכה:

א. המילה "מבקר" או המילה "המבקר", בהתאם לעניין, תבוא בכל מקום במקום המילים "מבקר חשבונות", "מבקרי חשבונות", "מבקר החשבונות" או "מבקרי החשבונות".

ב. המילים "דוח רואה חשבון מבקר" או "דוח רואה החשבון המבקר", בהתאם לעניין, תבואנה בכל מקום במקום המילים "דוח מבקר", "דוח מבקרים", "דוח המבקר", "דוח המבקרים", "דוח מבקר החשבונות", "דוח מבקרי חשבונות", "דוח מבקר החשבונות" או "דוח מבקרי החשבונות".

28. בתקן ביקורת 11 "אירועים לאחר תאריך הדוח הכספי" יושמט המשפט השני בסעיף 9 בו נאמר:

"לא נקט המבקר דרך זו, עליו לציין בדוח שלו שחוות דעתו מתבססת על ביקורת שנערכה ונסתיימה בתאריך מוקדם מתאריך חתימתו של הדוח".

תחילה

29. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31.12.2001 או לאחר מכן ושתאריך דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם הוא 15.2.2002 ואילך.

נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום תקן הביקורת
(אינו מהווה חלק מתקן הביקורת)

הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר למצבי אי-ודאות
(סעיף 12)

א. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר**, יבוא כדלקמן:
מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר תביעה משפטית שהוגשה נגד החברה בגין הפרת זכות פטנט ואי-תשלום תמלוגים. הדיונים נמצאים בשלבים ראשוניים, ולא ניתן לאמוד את תוצאותיה הסופיות של התביעה. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין תביעה זו.

ב. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר**, יבוא כדלקמן:
מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר ערעור שהגישה החברה לבית המשפט המחוזי ב- _____ על שומות מס הכנסה לשנים _____ עד _____. אין בשלב זה אפשרות להעריך את תוצאותיו הסופיות של הערעור. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין הסכום השנוי במחלוקת.

התאמה בדרך של הצגה מחדש (RESTATEMENT)
(סעיף 14)

בסוף דוח רואה החשבון המבקר, יבוא כדלקמן:
מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים בדבר התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים לשנים _____ ו- _____ על מנת לשקף בהם למפרע את השפעת תיקון הטעות בחישוב ההתחייבות בגין סיום יחסי עובד-מעביד.

הסתייגות בחוות הדעת עקב אי-הסכמה של המבקר בקשר ליישום

כללי חשבונאות ודיווח בדוחות הכספיים הכוללים מספרי השוואה⁽¹⁾
(סעיף 18.1)

בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים
31 בדצמבר 20X2 ו-20X1

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

לא נכללה במאזן החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ובדוח הרווח וההפסד
לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הפרשה בסך _____ ש"ח לחוב מסופק
(ראה ביאור _____ לדוחות הכספיים).

בפיסקת חוות הדעת:

לדעתנו, פרט לאי-הכללת הפרשה לחוב מסופק כאמור לעיל, הדוחות
הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים,
מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה לימים
31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי
ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

הסתייגות בחוות הדעת עקב הגבלה בביקורת
(סעיף 18.2)

בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזן של _____ (להלן החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת
דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי
המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם
באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה
על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.
דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך
בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר אחר שחיווה עליהם דיעה _____
בתאריך _____ .

בפיסקת ההיקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא: " , פרט לאמור להלן."

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

כיוון שנתמנינו כרואה חשבון מבקר של החברה לאחר שנת 20X2, לא

⁽¹⁾ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות
הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

יכולנו להיות נוכחים בעת מיפקד המלאי לסוף שנה זו, ולא היה באפשרותנו לנקוט נהלים חלופיים לאימות כמויות המלאי.

בפיסקת חוות הדעת:

לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו נכחנו בעת מיפקד המלאי כאמור לעיל, הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

הסתייגות בחוות הדעת עקב שילוב של סיבות בדוחות כספיים הכללים מספרי השוואה⁽¹⁾ (סעיפים 18.1 ו-18.2)

בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1

בפיסקת ההיקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא: " פרט לאמור להלן."

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

כמה מלקוחות החברה הגישו נגדה תביעה בסך של _____ ש"ח עקב נזקים, שנגרמו להם, לטענתם, מחמת הספקת תוצרת המפעל אשר, לטענתם, לקויה. לא הוצגו בפנינו ראיות שמהן ניתן לאמוד את סיכווי החברה לא להתחייב בתביעה הנ"ל ואם יש צורך ביצירת הפרשה בגין התביעה.

כמו כן, לא ניתן בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך גילוי לתביעה האמורה לעיל, כנדרש על-פי כללי חשבונאות מקובלים.

בפיסקת חוות הדעת:

לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו הומצאו לנו מסמכי התביעה הנ"ל ופרט לכך שלא ניתן גילוי לתביעה הנ"ל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות. . . .

⁽¹⁾ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

חוות דעת שלילית על דוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה⁽¹⁾
(סעיף 19)

א. בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

החברה הציגה את השקעותיה בחברות מוחזקות ליום 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 לפי העלות בסך _____ ש"ח ובסך _____ ש"ח בהתאמה, בעוד שעל-פי תקן ביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך _____ ש"ח ובסך _____ ש"ח, בהתאמה.

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר שההשקעות בחברות שיש להציגן לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות⁽²⁾, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות

ב. בפיסקת המבוא:

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

עד ליום 31 בדצמבר 20X1 הציגה החברה את השקעותיה בחברות מוחזקות על פי שיטת השווי המאזני בהתאם לתקן ביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל. החל מיום 1 בינואר 20X2 הוצגו השקעות אלה על

⁽¹⁾ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח. השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

פי שיטת העלות בסך _____ ש"ח בעוד שעפ"י תקן ביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך _____ ש"ח כשההשפעה על הרווח (ההפסד) הינה בסך של _____ ש"ח, כאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים.

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר והשפעת השוני בין השיטה בה נהגה החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 לבין השיטה הנדרשת בהתאם לתקן ביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל, כאמור לעיל הינה ניכרת⁽³⁾, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך. יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

הימנעות מחוות דעת (סעיף 20)

א. בפיסקת המבוא:

נתבקשנו לבקר את המאזן המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה.

פיסקת ההיקף (נערכים שינויים, בהתאם לנסיבות):

ערכנו את ביקורתנו בהתאם ... , התשל"ג-1973. על פי תקנים אלה ... וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה, פרט לאמור להלן. (המשפט האחרון: "אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו" - מושמט).

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

⁽³⁾ השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

החברה נתנה ערבויות בסכומים ניכרים⁽³⁾, כאמור בביאור ____ לדוחות הכספיים, להבטחת הלוואות שקיבלו צדדים קשורים. לא קיבלנו מידע על מצבם הכספי של הצדדים הקשורים ועל יכולתם לעמוד בהתחייבויותיהם.

בפיסקה שתבוא במקום פסקת חוות הדעת:

בשל ההשפעה הניכרת⁽³⁾ האפשרית על הדוחות הכספיים, העלולה להיגרם מחמת מצבם הכספי של הצדדים הקשורים, שעליו לא נתקבל מידע כנ"ל, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים: תבוא ללא שינוי.

ב. בפיסקת המבוא:

נתבקשנו לבקר את המאזן המצורף של חברת _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. כמו כן, ביקרנו את הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים שבוקרו על ידינו.

פיסקת היקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא:
אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שנסתיימה באותו תאריך, פרט לאמור להלן.

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

כאמור בביאור ____ לדוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, הנתונים על השווי המאזני של השקעה בחברה מוחזקת בסך ____ ש"ח והנתונים על חלקה של החברה ברווחי החברה המסונפת המוחזקת בסך ____ ש"ח מבוססים על דוחות כספיים בלתי מבוקרים.

⁽³⁾ השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

בפיסקת חוות הדעת :

מאחר שההשקעה האמורה בחברה מוחזקת היא ניכרת⁽³⁾, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה הסתיימה באותו תאריך. יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה הסתיימה באותו תאריך, משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה הסתיימה באותו תאריך.

פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים : תבוא ללא שינוי.

⁽³⁾ השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 73^(*)

ב ד ב ר

מטרת ביקורת דוחות כספיים ועקרונות
כלליים לעריכת ביקורת

תוכן העניינים

סעיפים

2 - 1	א. מ ב ו א
4 - 3	ב. מטרת הביקורת
7 - 5	ג. עקרונות כלליים לעריכת הביקורת
8	ד. היקף הביקורת
12 - 9	ה. מידה סבירה של ביטחון
13	ו. אחריות לדוחות הכספיים
14	ז. תחילה

^(*) אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 27.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 2.1.2002.

א. מ ב ו א

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 200 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"OBJECTIVE AND GENERAL PRINCIPLES GOVERNING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS"

לאחר התאמתו לחקיקה, לתקינה ולמקובל בישראל.

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר ביקורת דוחות כספיים וקביעת עקרונות כלליים לעריכת הביקורת.

ב. מטרת הביקורת

3. מטרת הביקורת היא לאפשר למבקר לחוות דעתו אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי של המבוקר, תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו.

4. על אף שחוות דעת המבקר תורמת להגברת ביסוס אמינות הדוחות הכספיים המבוקרים, אל לו למשתמש להניח שחוות הדעת מהווה ערובה להמשך קיומו של המבוקר. כמו כן, אל לו להניח כי היא מתייחסת ליעילות ולאפקטיביות שבהן ניהלה ההנהלה את עסקי המבוקר.

ג. עקרונות כלליים לעריכת הביקורת

5. על המבקר לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל.

כללי ההתנהגות המקצועית החלים על המבקר מטפלים בעיקר בנושאים הבאים:

א. יושר, הגינות ורמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב.
ב. הימנעות מכל מעשה או מחדל העשוי לפגוע באי תלותו.

ג. אי גילוי דברים שהובאו לידיעת המבקר תוך כדי מתן

השירות ללקוח ללא הסכמת הלקוח, אלא אם הגילוי נדרש לצורך מילוי תפקידו או על-פי דין.
ד. מתן דוחות או חוות דעת רק על סמך בדיקות שנערכו לפי כללים מקצועיים.
ה. התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתים במקצוע.
ו. הקפדה על רמה מקצועית גבוהה ועל מהימנות גבוהה של המסמכים ושל המידע הניתנים על ידו.

6. על המבקר לבצע את הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ובכללם אלה שנקבעו בחוק ובכללים שפורסמו על-ידי לשכת רואי חשבון בישראל.

7. על המבקר לתכנן את הביקורת ולבצע מתוך גישה של ספקנות מקצועית (PROFESSIONAL SKEPTICISM) שלפיה יתכן וקיימות נסיבות הגורמות לדוחות הכספיים להיות מוצגים באופן מוטעה מהותית. לדוגמה - על המבקר לאסוף ראיות התומכות במידע שקיבל מההנהלה מבלי להניח מראש שמידע זה בהכרח נכון.

ד. היקף הביקורת

8. המונח "היקף הביקורת" קשור לנהלי הביקורת הדרושים, בהתאם לנסיבות, להשגת מטרת הביקורת. על המבקר לקבוע נהלים הדרושים לעריכת ביקורת בהתאם לחקיקה, בהתאם להמלצות פרסומים מקצועיים של לשכת רואי חשבון ובהתאם לדרישות הדיווח.

ה. מידה סבירה של ביטחון

9. הביקורת מתוכננת להשגת מידה סבירה של ביטחון, שאין בדוחות הכספיים, הצגה מוטעית מהותית. "מידה סבירה של ביטחון" הוא מושג הקשור לצבירת ראיות ביקורת הדרושות למבקר כדי להגיע למסקנה שהדוחות הכספיים אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית. מידה סבירה של ביטחון קשורה לתהליך הביקורת כולו.

10. אולם, קיימות בביקורת מגבלות מובנות (INHERENT LIMITATION) המשפיעות על יכולת המבקר לחשוף הצגה מוטעית מהותית. מגבלות אלו נובעות מגורמים שונים, כגון:

- השימוש בבדיקה מדגמית;
- מגבלות מובנות הקיימות בכל מערך חשבונאי ובכל

מעריך בקרה פנימית (לדוגמה, האפשרות לקנוניה);
- העובדה שמרבית ראיות הביקורת יש בהן כדי לשכנע את
הן אינן ראיות מוחלטות.

11. כמו כן, העבודה המבוצעת על ידי המבקר, לצורך מתן חוות
דעת, כוללת יסודות של שיפוט ושיקול דעת ובמיוחד לגבי -

- (א) צבירת ראיות ביקורת, כגון החלטה לגבי אופיים של
נהלי הביקורת, עיתויים והיקפם.
- (ב) הסקת מסקנות המבוססות על ראיות ביקורת
שנאספו, כגון, הערכת סבירות האומדנים שנעשו על
ידי ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

12. יתר על כן, אפשר שמגבלות אחרות תשפענה על מידת
השכנוע של הראיות בדבר מצגים מסוימים הכלולים
בדוחות הכספיים (לדוגמה - עסקות בין צדדים קשורים).
במקרים אלה קיימים כללים שפורסמו על-ידי לשכת רואי
חשבון בישראל המפרטים את נהלי הביקורת המתאימים
שיש ליישם, אלא אם:

- (א) קיימות נסיבות חריגות המגדילות את הסיכון
שקיימת הצגה מוטעית מהותית מעבר לצפוי, או
- (ב) קיימת ראייה שהצגה מוטעית מהותית התרחשה.

ו. אחריות לדוחות הכספיים

13. הדוחות הכספיים, עריכתם והכנתם הינם בכל מקרה
באחריות הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר.
אחריותו של המבקר הינה לחוות דעה על הדוחות הכספיים
המבוקרים. הביקורת של הדוחות הכספיים אינה פוטרת
את הדירקטוריון ואת הנהלת הגוף המבוקר מאחריותם.

ז. תחילה

14. תוקף תקן ביקורת זה הוא ממועד פרסומו.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 74(*)

ב ד ב ר

תכנון הביקורת

תוכן העניינים

סעיפים

4 - 1	מבוא
8 - 5	תכנון העבודה
10 - 9	התכנון הכולל של הביקורת
12 - 11	תוכנית הביקורת
13	שינויים בתכנון הכולל של הביקורת ובתוכנית הביקורת
14	מונחים
15	תחילה

(*) אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 27.11.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 2.1.2002.

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 300 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק): ISA - 300: PLANNING לאחר התאמתו לחקיקה, לתקינה ולמקובל בישראל.
2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות לגבי תכנון הביקורת של דוחות כספיים. המסגרת של תקן ביקורת זה נקבעה בהקשר של ביקורת חוזרת ונשנית. בביקורת שנערכת לראשונה, המבקר עשוי להידרש להרחיב את תהליך תכנון הביקורת מעבר לעניינים הנדונים להלן.
3. **על המבקר לתכנן את עבודת הביקורת כך שהביקורת תבוצע ביעילות.**
4. "תכנון" משמעותו פיתוח אסטרטגיה כללית וגישה מפורטת בגין האופי, העיתוי וההיקף הצפויים של הביקורת. המבקר מתכנן לבצע את הביקורת ביעילות ובעיתוי המתאים.

תכנון העבודה

5. תכנון של הביקורת מסייע להבטיח שמוקדשת תשומת לב נאותה לתחומים חשובים של הביקורת, שמזוהות בעיות אפשריות ושהעבודה תושלם במועד המתוכנן. תכנון מסייע גם בהקצאה נאותה של העבודה לעוזרים וכן מסייע בתיאום העבודה הנעשית על ידי מבקרים אחרים ומומחים.
6. היקף התכנון ישתנה בהתאם לגודלו של הגוף המבוקר, המורכבות של הביקורת, הניסיון וההיכרות של המבקר עם הפעילות של הגוף המבוקר.
7. הכרה והבנה של פעילות הגוף המבוקר מהווה חלק חשוב של תכנון הביקורת. הידע של המבקר אודות פעילות הגוף המבוקר מסייע בזיהוי אירועים, עסקאות ונהלים שעשויים להיות להם השפעות מהותיות על הדוחות הכספיים.
8. במקרים מסוימים עשוי המבקר למצוא לנכון לדון במרכיבי התכנון הכולל של הביקורת ובנהלי ביקורת מסוימים עם ועדת הביקורת, ההנהלה וצוות העובדים של הגוף המבוקר, כדי לשפר את המועילות (האפקטיביות) והיעילות של הביקורת ולתאם את נהלי הביקורת עם צוות העובדים של הגוף המבוקר. עם זאת,

התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת נשארים באחריותו של המבקר.

התכנון הכולל של הביקורת

9. על המבקר לערוך ולתעד את התכנון הכולל של הביקורת המתאר את ההיקף והביצוע הצפויים של הביקורת. קיים צורך שהרישומים המתייחסים לתכנון הכולל של הביקורת יהיו מפורטים דיים וכוללים הנחיות לגבי תהליך הפיתוח של תוכנית הביקורת, אך צורתה ותוכנה המדויקים ישתנו בהתאם לגודל הגוף המבוקר, מורכבות הביקורת והשיטה (המתודולוגיה) והטכנולוגיה הספציפיות בהן משתמש המבקר.
10. הנושאים בהם על המבקר להתחשב בעת עריכת התכנון הכולל של הביקורת, כוללים, בין היתר:

הכרת הפעילות

- גורמים כלכליים כלליים ומאפיינים ענפיים המשפיעים על פעילותו של הגוף המבוקר.
- מאפיינים חשובים של הגוף המבוקר, עסקיו, ביצועיו הכספיים ודרישות הדיווח שלו, כולל שינויים שחלו ממועד הביקורת הקודמת.
- הרמה הכללית של כישורי ההנהלה.

הבנת מערכות החשבונאות והבקרה הפנימית

- המדיניות החשבונאית המיושמת על ידי הגוף המבוקר ושינויים שחלים בה.
- ההשפעה של פרסומים חדשים בחשבונאות או ביקורת.
- הידע הכולל שנצבר בידי המבקר לגבי מערכות החשבונאות ומערכות הבקרה הפנימית והדגש שיש לתת לבחינתן של בדיקות בקרה (TEST OF CONTROL) ובדיקות מבססות (SUBSTANTIVE PROCEDURES).

סיכון ומהותיות

- ההערכות הצפויות של הסיכון המובנה (INHERENT RISK) ואלה הקשורים לבקרה והזיהוי של תחומי ביקורת משמעותיים.
- הקביעה של רמות מהותיות לצורכי ביקורת.
- האפשרות של הצגה מוטעית מהותית, כולל ניסיון העבר בקשר לכך, או מעשי מרמה.

- הזיהוי של תחומי חשבונאות מורכבים, כולל אלה הכרוכים באומדנים בחשבונאות.

האופי, העיתוי וההיקף של נהלים

- שינוי אפשרי בדגש על תחומי ביקורת ספציפיים.
- ההשפעה של מידע טכנולוגי על הביקורת.
- העבודה המבוצעת במסגרת ביקורת פנימית והשפעתה הצפויה על נהלי ביקורת חיצונית.

תיאום, הכוונה, פיקוח וסקירה

- המעורבות של מבקרים אחרים בביקורת של מרכיבים מסוימים, לדוגמה, חברות בנות, סניפים ואגפים.
- המעורבות של מומחים.
- מספר האתרים.
- הדרישות לגבי איוש עובדים.

נושאים אחרים

- האפשרות שמוסכמת העסק החי עשויה לעורר סימני שאלה.
- מצבים המחייבים תשומת לב מיוחדת, כגון קיומם של צדדים קשורים.
- תנאי ההתקשרות ואחריות חוקית כלשהי הקשורה בכך.
- האופי והעיתוי של דיווחים או תקשורת אחרת עם הגוף המבוקר הצפויים במסגרת ההתקשרות.

תוכנית הביקורת

11. **על המבקר לפתח ולתעד תוכנית ביקורת הקובעת את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת מתוכננים הנדרשים כדי ליישם את התכנון הכולל של הביקורת.** תוכנית הביקורת משמשת כמערכת של הוראות לעוזרים המעורבים בביקורת וכאמצעי בקרה ורישום של הביצוע הנאות של העבודה. תוכנית הביקורת עשויה גם לכלול את מטרות הביקורת בגין כל תחום וכן משך הזמן שבו מתקצבות השעות בגין תחומי הביקורת או הנהלים השונים.
12. בהכנת תוכנית הביקורת, המבקר מתחשב בהערכות הספציפיות של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה ושל רמת הביטחון הנדרשת אשר תסופק על ידי בדיקות מבססות. המבקר יתחשב בעיתוי של

בדיקות בקרה ובדיקות מבססות, את התיאום של סיוע כלשהו הצפוי להתקבל מהגוף המבוקר, הזמינות של עוזרים והמעורבות של מבקרים אחרים או מומחים. יתכן ויהיה צורך להתחשב ביתר פירוט גם בנושאים האחרים שצוינו בסעיף 10 במשך תקופת הפיתוח של תוכנית הביקורת.

שינויים בתכנון הכולל של הביקורת ובתוכנית הביקורת

13. **התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת יבחנו מחדש, כפי שידרש, במהלך הביקורת.** התכנון הוא תהליך מתמשך על פני תקופת ההתקשרות, בשל שינויים בתנאים או בשל תוצאות בלתי צפויות של נהלי ביקורת. בהתאם לתוצאות הבחינה מחדש יתכנו לעיתים שינויים בתוכנית הביקורת.

מונחים

14. למונחים בדבר סיכוני ביקורת (AUDIT RISKS) על מרכיביהם יהיו המשמעויות כמובא בתקן ביקורת (המיועד להתפרסם בנפרד) בדבר "בקרה פנימית וסיכוני ביקורת"^{(*) (1)}.

תחילה

15. תקן ביקורת זה יחול לגבי ביקורת של דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31.12.2002 או לאחר מכן.

⁽¹⁾ הצעת תקן ביקורת בעניין זה נמצאת בשלבי דיון מתקדמים.
^(*) פורסם תקן ביקורת 80 בדבר "הערכת סיכונים ובקרה פנימית" ב-21.7.2003.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 75 (*)

ב ד ב ר

מידע אחר במסמכים המכילים דוחות
כספיים מבוקרים

תוכן העניינים

סעיפים	
4 - 1	א. מבוא
6 - 5	ב. התייחסות המבקר למידע האחר
10 - 7	ג. אי-התאמה מהותית
15 - 11	ד. הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר
16	ה. תחילה

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 2.2.2003 ו-29.1.2003, בהתאמה, ופירוטו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 10.2.2003.

1. בתקן ביקורת זה "מידע אחר" הוא מידע שעליו אין המבקר מחווה דיעה, ואשר מתפרסם על-פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים.

בהתאם לכך, דוגמה למידע אחר הינה מידע הכלול בדוח דירקטוריון או בדוח תקופתי של חברה ציבורית (מכוח חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968). מאידך, מידע הכלול בתשקיף, במיתאר, בהצעת רכש או מכר וכיוצ"ב ושאינו הדוחות הכספיים עצמם^(*) הינו דוגמה למידע שאינו בגדר מידע אחר כמשמעותו בתקן ביקורת זה. גם מידע המתפרסם באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים - אך פרסומו אינו מחוייב על-פי דין - הינו דוגמה למידע שאינו בגדר מידע אחר כמשמעותו בתקן ביקורת זה.

2. מטרת ביקורת דוחות כספיים והיקפה נקבעים על יסוד העיקרון שאחריות המבקר מוגבלת למידע שאליו מתייחס דוח רואה החשבון המבקר, דהיינו - לדוחות הכספיים עצמם. לפיכך, למבקר אין כל אחריות להתייחס לשאלה אם מידע אחר מוצג באופן נאות.

עם זאת, מאחר שיתכן כי אמינות הדוחות הכספיים המבוקרים תפגע בשל אי-התאמה בין המידע הכלול בהם לבין המידע האחר, על המבקר להיות מודע למידע האחר בעת מתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים.

3. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות לגבי התייחסות המבקר למידע אחר כמשמעותו בתקן ביקורת זה.

תקן ביקורת זה אינו מתייחס למצב בו המבקר מתבקש על-ידי הגוף המבוקר לדווח ספציפית על מידע אחר.

4. "אי-התאמה מהותית" הינה מצב בו מידע אחר סותר מידע מהותי הכלול בדוחות הכספיים המבוקרים. אי-התאמה מהותית יכולה להעלות ספק לגבי מסקנות הביקורת שנגזרו

^(*) התייחסות המבקר למידע כזה מיועדת להידון במסגרת פרסום נפרד.

מראיות ביקורת שנתקבלו לפני כן, ולעיתים גם לגבי הבסיס לחוות הדעת של המבקר על הדוחות הכספיים.

ב. התייחסות המבקר למידע האחר

5. על המבקר לקרוא את המידע האחר כדי להיות מודע לאפשרות שקיימת אי-התאמה מהותית.

המבקר אינו נדרש ליישם נהלי ביקורת לגבי המידע האחר.

6. כדי שהמבקר יוכל להתייחס למידע אחר לפני שיתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים, מידע זה חייב להימסר לו בעוד מועד. במקרה שמידע זה לא נמסר לו בעוד מועד, המבקר לא יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים אלא לאחר שיהיה סיפק בידי להתייחס למידע האחר כאמור בתקן ביקורת זה.

ג. אי-התאמה מהותית

7. אם כתוצאה מקריאת המידע האחר התגלתה למבקר אי-התאמה מהותית, עליו לבחון אם הדוחות הכספיים המבוקרים או המידע האחר טעונים תיקון.

8. דרוש תיקון כאמור בדוחות הכספיים המבוקרים והמבוקר מסרב לבצע את התיקון, על המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

9. דרוש תיקון כאמור במידע האחר והמבוקר מסרב לבצע את התיקון, על המבקר להודיע בכתב ליו"ר הדירקטוריון של המבוקר על התיקון הנדרש במידע האחר ועל כך שפרסום המידע האחר ללא תיקון זה עלול להטעות. אם התיקון הנדרש לא בוצע, על המבקר לדווח בישיבת הדירקטוריון שבה נדון אישור הדוחות הכספיים על התיקון הנדרש במידע האחר ועל כך שפרסום המידע האחר ללא תיקון זה עלול להטעות.

10. במקרה שבוצעו כל הנהלים כמפורט בסעיף 9 לעיל והמבוקר לא ביצע את התיקון הנדרש במידע האחר, על המבקר לפנות לקבלת ייעוץ משפטי בטרם יחתום על דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים.

בכל מקרה, מאחר שהמידע האחר הינו בלתי מבוקר, אין לכלול התייחסות למידע האחר בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

ד. הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר

11. "הצגה מוטעית מהותית של עובדה" הינה מצב בו מידע אחר שאינו קשור לעניינים המופיעים בדוחות הכספיים המבוקרים מוצג באופן מוטעה מהותית.

12. לעיתים יתכן שיגיע לידי המבקר מידע שאינו קשור לעניינים המופיעים בדוחות הכספיים. כאשר המבקר קורא - כאמור בסעיף 5 לעיל - את המידע האחר, יתכן שיתגלה לו דבר הנראה לו כהצגה מוטעית מהותית של עובדה.

13. **התגלה למבקר דבר הנראה לו כהצגה מוטעית מהותית של עובדה, עליו לדון בעניין עם הנהלת המבוקר.** יתכן שהמבקר לא יוכל להעריך את תקפות המידע האחר ותשובות ההנהלה לשאלותיו ויהיה עליו לשקול אם קיימים עדיין חילוקי דעות בינו לבין הנהלת המבוקר בעניין זה.

14. אם המבקר עדיין סבור שקיימת, לכאורה, הצגה מוטעית מהותית של עובדה, עליו לבקש מהנהלת המבוקר שתיוועץ עם צד שלישי שהוא גורם מקצועי מוסמך בנושא והמבקר ישקול את משמעות הייעוץ שיתקבל.

15. **הגיע המבקר למסקנה שקיימת הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר והמבוקר מסרב לתקנה, על המבקר לפעול על פי אותם הנהלים המפורטים בסעיפים 9 ו-10 לעיל.**

ה. תחילה

16. תקן ביקורת זה יחול על מידע אחר המתפרסם יחד עם דוחות כספיים מבוקרים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31.12.2003 או לאחר מכן.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 76 (*)

ב ד ב ר

תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים
על בקרת העל בגוף המבוקר

תוכן העניינים

סעיפים

3 - 1	א. מבוא
5 - 4	ב. הגדרות
10 - 6	ג. הגורמים המופקדים על בקרת העל
12 - 11	ד. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדון בהם
14 - 13	ה. עיתוי התקשורת
18 - 15	ו. דרכי התקשורת
20 - 19	ז. עניינים אחרים
21	ח. חוקים ותקנות
22	ט. תחילה

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 2.2.2003 ו-13.2.2003, בהתאמה, ופירוטו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 24.2.2003.

א. מבוא

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 260 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"COMMUNICATIONS OF AUDIT MATTERS WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE"

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות, בדבר תקשורת בין המבקר לבין אלה המופקדים על בקרת העל (GOVERNANCE) בגוף המבוקר, בנושאי ביקורת העולים אגב ביקורת דוחות כספיים. התקשורת מתייחסת לנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל כמוגדר בתקן ביקורת זה. תקן ביקורת זה אינו מספק הנחיות בדבר תקשורת על ידי המבקר עם צדדים שהם מחוץ לגוף המבוקר, לדוגמה, רשויות חיצוניות הממונות על חקיקה או פיקוח.

3. **על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל העולים מביקורת שביצע לשם מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, עם אלה המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר.**

ב. הגדרות

4. למטרות תקן ביקורת זה, "בקרת העל" הינה המונח המתאר את תפקידם של הגורמים המופקדים על הפיקוח, הבקרה וההכוונה של הגוף המבוקר. בחברה, הגוף המופקד על בקרת העל הינו הדירקטוריון ו/או גורם אחר שהוסמך לכך על-פי החוק וביישויות אחרות - הגוף המקביל, כגון: הוועד המנהל בעמותות או גוף אחר המופקד על כך מטעם הבעלים. אלה המופקדים על בקרת העל אחראים בדרך כלל גם לנושאים הבאים:

- א. להבטיח שהגוף המבוקר ישיג את מטרותיו;
- ב. דיווח כספי;
- ג. דיווח לגופים הרלוונטיים.

5. למטרת תקן ביקורת זה, "נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל" הינם נושאים העולים מהביקורת של דוחות כספיים ולדעת המבקר, הינם חשובים ורלבנטיים למופקדים על בקרת העל בהקשר לתהליך הדיווח הכספי והגילוי. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל כוללים

רק את העניינים שהגיעו לתשומת לבו של המבקר אגב ביצוע הביקורת. במהלך ביקורת על-פי תקני ביקורת ונוהלי ביקורת מקובלים, המבקר אינו נדרש לתכנן נהלים למטרה הספציפית של זיהוי נושאים הקשורים לענייני בקרת העל.

ג. הגורמים המופקדים על בקרת העל

6. **על המבקר לבחון מיהם הגורמים בגוף המבוקר אשר מופקדים על בקרת העל ועם מי מהם עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.**
7. המבנה של בקרת העל שונה מגוף מבוקר אחד למשנהו בהתאם לסביבה העסקית, החוקית וכדומה בה הוא פועל. השונות הנ"ל עשויה לעיתים להקשות על זיהוי הגורמים בגוף המבוקר המופקדים על בקרת העל ואשר איתם על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל. המבקר מפעיל שיקול דעת כדי לקבוע מיהם הגורמים אשר איתם עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, תוך התחשבות במבנה בקרת העל בגוף המבוקר, נסיבות ההתקשרות עם הלקוח והדין הרלבנטי.
- בנסיבות בהן חייב המבקר לפנות ליו"ר הדירקטוריון כדוגמת הנקבע בסעיף 169(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999^(*) (להלן "חוק החברות"), יפעל המבקר כחוק. בנסיבות אחרות - בגופים בהם קיימות ועדות ביקורת על-פי חוק, יכול המבקר להחליט לדון עם הדירקטוריון כולו או עם ועדת הביקורת, בהתאם למהות נושאי הביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.
8. במקרים בהם הגורמים המנויים בסעיף 7 לעיל אינם מוגדרים ו/או אינם מזוהים באופן ברור, על המבקר להגיע להסכמה עם הגוף המבוקר בסוגיה עם מי עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל. דוגמאות לכך כוללות יישויות או חברות פרטיות המנוהלות על ידי הבעלים וכן מלכ"רים מסוימים.
9. כדי למנוע אי-הבנות עם הלקוח רצוי להגדיר ולהבהיר מראש שהתקשורת של המבקר עם הגורמים המופקדים על

^(*) סעיף 169(א) לחוק החברות מטיל חובת דיווח על רואה חשבון מבקר לדווח על ליקויים מהותיים בבקרה הפנימית ליו"ר הדירקטוריון כהי לישנא: "נודע לרואה החשבון המבקר אגב פעולת ביקורת, על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית של החברה, ידווח על כך ליושב ראש הדירקטוריון".

בקרת העל תתייחס רק לאותם נושאי בקרת העל העולים
אגב ביצוע הביקורת וכי המבקר אינו מחויב לתכנן נהלים
שמטרתם זיהוי נושאים הקשורים לענייני בקרת העל.

ההבנות עם הלקוח עשויות להתייחס גם לנושאים הבאים :

א. תיאור האופן בו יידונו נושאי ביקורת הקשורים
לענייני בקרת העל ;

ב. זיהוי הגורמים איתם תיעשה התקשורת האמורה ;

ג. זיהוי נושאי ביקורת מסוימים הקשורים לענייני
בקרת העל שהוסכם עם הלקוח שיובאו לדיון.

10. פיתוח של יחסי עבודה קונסטרוקטיביים בין המבקר לבין
אלה המופקדים על בקרת העל משפר את המועילות
(האפקטיביות) של התקשורת. פיתוח יחסים כאמור ייעשה
תוך קיום גישה של אי-תלות מקצועית ושל אובייקטיביות.

ד. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדון בהם

11. על המבקר לבחון נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת
העל העולים מביקורת דוחות כספיים ולדון בהם עם אלה
המופקדים על בקרת העל.

בדרך כלל, נושאים אלה כוללים את :

א. הגישה הכללית וההיקף הכולל של הביקורת, לרבות
הגבלות צפויות כלשהן, או דרישות נוספות ;

ב. עיקרי המדיניות החשבונאית ונהגים שנקבעו, או
שינויים בהם, שיש להם, או שעשויה להיות להם,
השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הגוף
המבוקר ;

ג. ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של סיכונים
וחשיפות משמעותיים כלשהם, כדוגמת תביעה
משפטית, שנדרש לגלותם בדוחות הכספיים ;

ד. ההתאמות או התיקונים הנובעים מהביקורת, בין אם
נערכו או תוקנו על-ידי הגוף המבוקר ובין אם לאו,

- שיש להם, או שעשויה להיות להם, השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר ;
- ה. אי-ודאויות מהותיות הקשורות לאירועים ולמצבים העשויים לעורר ספקות משמעותיים בדבר יכולתו של הגוף המבוקר להמשיך לפעול כעסק חי ;
- ו. אי-הסכמות עם הנהלת הגוף המבוקר אודות עניינים אשר, ביחד או לחוד, עשויים להיות משמעותיים לגבי הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר או לגבי דוח רואה החשבון המבקר. התקשורת בנושאים אלה תבחן על ידי המבקר על רקע חשיבותו של הנושא והאם הנושא הוסדר או לא ;
- ז. שינויים צפויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר ;
- ח. קשיים משמעותיים שהתעוררו במהלך הביקורת כגון עיכובים או לוחות זמנים בלתי סבירים שהוכתבו ע"י ההנהלה.
- ט. עניינים אחרים המחייבים תשומת לב של אלה המופקדים על בקרת העל, כגון - ליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית, שאלות בדבר יושרה של ההנהלה, ומעשי הונאה הקשורים בהנהלה ;
- י. עניינים אחרים כלשהם שסוכם אודותם במסגרת ההתקשורת עם הלקוח.
12. כחלק מהתקשורת, על המבקר ליידע את המופקדים על בקרת העל כי :
- א. התקשורת של המבקר כוללת רק אותם נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שהגיעו לתשומת לבו של המבקר אגב ביצוע הביקורת ;
- ב. הביקורת של דוחות כספיים לא נועדה לזהות את כל העניינים שעשויים להיות רלבנטיים לאלה המופקדים על בקרת העל, ועל כן אינה מזהה בדרך כלל את כל אותם העניינים.

ה. עיתוי התקשורת

13. **על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל בעיתוי המתאים.** דבר זה מאפשר לאלה המופקדים על בקרת העל לנקוט בצעדים הדרושים.
14. כדי להגיע למצב של תקשורת בעיתוי המתאים, על המבקר לסכם מראש עם אלה המופקדים על בקרת העל באשר לעיתוי של תקשורת זו. במקרים מסוימים, בשל אופיו של נושא מסוים, עשוי המבקר לדון בעניין זה קודם למועד שסוכם עליו כאמור.

ו. דרכי התקשורת

15. התקשורת של המבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל יכולה להתבצע בעל-פה או בכתב. החלטתו של המבקר אם לדון בעל-פה או בכתב מושפעת מגורמים כגון אלה:
- א. הגודל, המבנה התפעולי, המבנה החוקי, וערוצי התקשורת של הגוף המבוקר;
 - ב. האופי, הרגישות והחשיבות של נושאי הביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדווח עליהם;
 - ג. ההסכמות באשר לאופן הדיווח על נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל;
 - ד. תדירות הקשר ודו-השיח השוטפים שיש למבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל.
16. כאשר נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל נידונים בעל-פה, על המבקר לתעד בניירות העבודה את הנושאים שנדונו ותגובות שנתקבלו לנושאים אלה. התיעוד יכול להתבצע בדרך של העתק מפרוטוקול דיוני המבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל. בנסיבות מסוימות, בהתאם לאופי, רגישות וחשיבות הנושא, רצוי שהמבקר יעביר לאלה המופקדים על בקרת העל תרשומת על הדיון שנעשה בעל-פה בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.
17. כאשר התקשורת נעשית בכתב יש לציין כי היא מיועדת אך ורק לידיעתם ולשימושם של הגורמים המופקדים על בקרת העל, ובמידת הצורך גם ההנהלה, והיא אינה מיועדת לשימוש גורם אחר כלשהו.
18. בדרך כלל, המבקר מקיים דיונים ראשוניים עם הנהלת הגוף המבוקר בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, פרט למקרים בהם נושאים אלו מתייחסים לסוגיות של כישורי ההנהלה או יושרה. דיונים ראשוניים אלה עם ההנהלה הינם

חשובים על מנת להבהיר עובדות ובעיות, וכן לתת להנהלה את ההזדמנות לספק מידע נוסף. אם ההנהלה בוחרת לדון בנושא הקשור לענייני בקרת העל עם אלה המופקדים על בקרת העל, יתכן שלא יהיה צורך בכך שהמבקר יחזור על התקשורת, זאת בתנאי שהמבקר הניח את דעתו שהתקשורת האמורה נעשתה באופן מועיל (אפקטיבי) ונאות.

ז. עניינים אחרים

19. אם המבקר סבור שנדרש שינוי מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כנדרש על-פי תקן ביקורת 72 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", תקשורת בין המבקר לבין אלה המופקדים על בקרת העל אינה מהווה תחליף לכך.

20. על המבקר לבחון האם לנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, שנדונו בעבר, עשויה להיות השפעה על הדוחות הכספיים לשנה השוטפת. על המבקר לבחון האם הסוגייה ממשיכה להיות נושא הקשור לענייני בקרת העל והאם לשוב ולדון בעניין עם אלה המופקדים על בקרת העל.

ח. חוקים ותקנות

21. דרישות של גופי פיקוח תחיקתיים עשויות להטיל חובה על המבקר לדווח על עניינים הקשורים לפיקוח. דרישות אלו לתקשורת נוספת אינן מטופלות במסגרת תקן ביקורת זה. עם זאת, הן עשויות להשפיע על התוכן, הצורה והעיתוי של התקשורת עם אלה המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר.

ט. תחילה

22. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא 31.12.2003 או לאחר מכן.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 77 (*)

ב ד ב ר

ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר
ביקורת לראשונה

תוכן העניינים

סעיפים

4 - 1

מבוא

12 - 5

נהלי ביקורת

16 - 13

סיכום הביקורת וההשלכות על זוח רואה החשבון המבקר

17

תחילה

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 20.7.2003 ו-16.7.2003, בהתאמה ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מבוסס בעיקרו על תקן (ISA) מס' 510 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"INITIAL ENGAGEMENTS - OPENING BALANCES"

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר ביקורת יתרות פתיחה לתחילת התקופה המבוקרת בגוף בו נערכת ביקורת לראשונה או כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על ידי מבקר אחר. כמו כן, על המבקר להיות מודע לקיומן של תלויות והתקשרויות הקיימות בתחילת התקופה המבוקרת. לעניין ביקורת דוחות כספיים השוואתיים - ראה תקן ביקורת 78.

3. במסגרת ביקורת לראשונה, על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות המעידות על כך:

(א) שיתרות הפתיחה אינן כוללות טעויות אשר משפיעות באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת;

(ב) שיתרות הסגירה המתייחסות לתקופה הקודמת הועברו באופן נכון לתקופה השוטפת או שנערכו בהן שינויים מתאימים; וכן

(ג) שהמדיניות החשבונאית הנאותה יושמה באופן עקיב או ששינויים במדיניות החשבונאית יושמו באופן נאות וניתן הגילוי הנאות לגביהן.

4. "יתרות פתיחה" לעניין תקן ביקורת זה: אותן יתרות מאזניות הקיימות לתחילת התקופה. יתרות פתיחה מבוססות על יתרות סגירה לתקופה הקודמת והן משקפות את ההשפעות של:

(א) עסקאות בתקופות קודמות; וכן

(ב) מדיניות חשבונאית שיושמה בתקופות קודמות.

בביקורת לראשונה, אין בידי המבקר ראיות ביקורת המתייחסות לעבר ואשר תומכות ביתרות פתיחה אלה.

נהלי ביקורת

5. על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לגבי יתרות פתיחה. ראיות ביקורת אלה תלויות בעניינים כגון אלה:
- המדיניות החשבונאית אותה מיישם המבוקר.
 - מהות הסעיפים שיתרות הפתיחה מתייחסות אליהם והסיכון להצגה מוטעית מהותית בהן בתקופה השוטפת.
 - מהותיות יתרות הפתיחה ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.
 - אם הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו, ואם כן - האם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם כלל שינוי מהנוסח האחיד.
6. על המבקר לשקול אם יתרות הפתיחה משקפות את יישומה של מדיניות חשבונאית מתאימה ושמדיניות זו יושמה באופן עקיב בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. כאשר חלים שינויים כלשהם במדיניות החשבונאית, או באופן יישומה, יבחן המבקר אם אלה נאותים ואם ניתן להם גילוי נאות.
7. האמור בסעיף 3(א) לעיל נחשב כמתקיים כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על-ידי מבקר אחר שהוא רואה חשבון בישראל ואותו מבקר נתן חוות דעת עליהם וחוות דעתו או הביקורת של התקופה השוטפת לא גילו עניין מהותי כלשהו המטיל ספק בנאותות יתרות הפתיחה.
8. כאשר דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת כלל שינוי מהנוסח האחיד, יוודא המבקר הנוכחי אם העניינים שהביאו לשינוי מהנוסח האחיד הגיעו לכלל פתרון וניתן להם טיפול נאות בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.
9. הנהלים המפורטים בסעיפים 7 ו-8 לעיל מאפשרים, בדרך כלל, למבקר הנוכחי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לגבי יתרות הפתיחה.
10. כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת לא בוקרו⁽¹⁾, או כאשר הביקורת לתקופה השוטפת גילתה עניינים כלשהם המטילים ספק

⁽¹⁾ על-פי הנוהג בחברות שהדיווח הכספי שלהן הינו מכח חוק ניירות ערך ותקנותיו, האמור לעיל בדבר קיום דוחות הכספיים לתקופה קודמת שלא בוקרו - אינו אפשרי.

בנאותות הדוחות הכספיים המבוקרים של התקופה הקודמת, על המבקר לנקוט בנהלים אחרים כגון:

התייעצויות עם הנהלת המבוקר, סקירת רשומות, סקירת המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית של התקופה הקודמת. כמו כן, אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על-ידי מבקר אחר, יעיין המבקר הנוכחי בניירות העבודה של קודמו.

כאשר הנהלים שיושמו כאמור לעיל לא הניחו את דעתו של המבקר הנוכחי בדבר נאותות יתרות הפתיחה, או כאשר נבצר ממנו לעיין בניירות העבודה של קודמו, יהיה עליו לבצע בדיקות מבססות של יתרות הפתיחה כמפורט בסעיפים 11-12 להלן.

11. לגבי נכסים והתחייבויות שוטפים ניתן להשיג, בדרך כלל, מידה מסוימת של ראיות ביקורת כחלק מנהלי הביקורת לתקופה השוטפת. לדוגמה - פרעון יתרות פתיחה של חייבים (זכאים) במשך התקופה השוטפת מספק מידה מסוימת של ראיות ביקורת לגבי קיומן של יתרות אלה, זכויותיהן, מחויבויותיהן, שלמותן והערכתן לתחילת התקופה. עם זאת, במקרה של מלאי, קשה יותר למבקר להניח את דעתו באשר למלאי הקיים בפועל לתחילת התקופה. אי-לכך, ידרשו בדרך כלל נהלים נוספים כמו נוכחות במפקד שוטף של המלאי הפיזי והתאמתו לכמויות הפתיחה של המלאי, בדיקת ההערכה של יתרות הפתיחה של פריטי המלאי, ובחינה של רווח גולמי וביצוע בדיקות חתך. שילוב של נהלים אלה עשוי לספק ראיות ביקורת מתאימות ומספיקות.

12. לגבי נכסים והתחייבויות שאינם שוטפים, כמו רכוש קבוע, השקעות והתחייבויות לזמן ארוך, יבדוק המבקר בדרך כלל את רשומות החשבון המבססות את יתרות הפתיחה. במקרים מסוימים, יכול המבקר להשיג אישורים לגבי יתרות הפתיחה מצדדים שלישיים, לדוגמה - בגין התחייבויות לזמן ארוך והשקעות. במקרים אחרים, יתכן שהמבקר יצטרך לנקוט בנהלי ביקורת נוספים.

סיכום הביקורת וההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר

13. אם לאחר ביצוע נהלי ביקורת, לרבות אלה שפורטו לעיל, המבקר אינו משיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע ליתרות פתיחה, ישקול אם להסתייג או להימנע ממתן חוות דעת, לפי העניין בשל הגבלה בהיקף הביקורת.

14. הגיע המבקר למסקנה כי יתרות הפתיחה כוללות יתרות המוצגות באופן מוטעה העשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, יודיע המבקר על כך להנהלה. **אם ההשפעה של ההצגה המוטעית לא טופלה באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג, או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין.**
15. **אם המדיניות החשבונאית לתקופה השוטפת לא יושמה באופן עקיב ביחס ליתרות הפתיחה ואם השינוי במדיניות זו לא טופל באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין.**
16. אם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס לתקופה הקודמת כלל שינוי מהנוסח האחיד, יבחן המבקר הנוכחי את ההשפעה האפשרית של עניין זה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. לדוגמה - אם היתה הגבלה בהיקף הביקורת, כמו זו הנובעת מהעדר אפשרות לקבוע את כמויות מלאי הפתיחה, יתכן שהמבקר לא יצטרך להסתייג בחוות דעתו לתקופה השוטפת או להימנע ממתן חוות דעת אם ההשפעה האפשרית האמורה אינה כבר רלבנטית או מהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. **עם זאת, אם ההשפעה האפשרית האמורה ממשיכה להיות רלבנטית ומהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, על המבקר לשנות בהתאם את נוסח דוח רואה החשבון המבקר לתקופה השוטפת.**

תחילה

17. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנה המסתיימת ביום 31.12.2003 או לאחר מכן.

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 78 (*)

ב ד ב ר

התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים

תוכן העניינים

סעיפים	
5 - 1	מבוא
12 - 6	דוחות כספיים השוואתיים
8 - 6	אחריות המבקר
12 - 9	דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם
13	תחילה
	נספחים - דוגמאות לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות השוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 20.7.2003 ו-16.7.2003, בהתאמה ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003.

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 710 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

COMPARATIVES

2. שתי גישות קיימות בעולם בנוגע למספרי השוואה:

2.1 **גישת המספרים המקבילים** (corresponding figures) לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (הכוונה היא לקריאתם בזיקה לסכומים וגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת). הם אינם מוצגים כדוחות כספיים מלאים העומדים בפני עצמם אם כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

2.2 **גישת הדוחות הכספיים ההשוואתיים** (comparative financial statements) לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת (או תקופות קודמות) נכללים לצורכי השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אולם הם אינם מהווים חלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת אלא רואים בהם כדוחות כספיים העומדים בפני עצמם, בבחינת standing alone.

הלשכה, בתקן ביקורת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר", אימצה למעשה את הגישה המתוארת בסעיף 2.2 הרואה במספרי ההשוואה כדוחות כספיים השוואתיים.

3. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר האחריות של המבקר לגבי דוחות כספיים השוואתיים. דוחות כספיים השוואתיים אלה כוללים סכומים וגילויים אחרים בגין תקופות קודמות, ומוצגים לשם השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

4. תקן ביקורת זה אינו מתייחס לדוחות כספיים השוואתיים בלתי מבוקרים.

5. התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים בדוח רואה החשבון המבקר שלו על הדוחות הכספיים המבוקרים, הן על-פי הנוסח האחיד והן כאשר נדרש שינוי מהנוסח האחיד בשנה השוטפת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לעומת נוסח דוח רואה החשבון המבקר שניתן עליהם במקור, מובאת בתקן ביקורת 71 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר", ובתקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

דוחות כספיים השוואתיים

אחריות המבקר

6. **על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לכך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים עומדים בדרישות של מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית⁽¹⁾.** דבר זה מחייב את המבקר לבחון:

(א) האם המדיניות החשבונאית לתקופה הקודמת הינה עקבית עם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

(ב) האם הסכומים המוצגים בדוחות הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים האחרים שהוצגו בדוחות הכספיים ההשוואתיים, שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

7. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, יבחן המבקר הנוכחי אם הדוחות הכספיים ההשוואתיים עונים על התנאים שנקבעו בסעיף 6, לעיל וכן, על המבקר לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת 77 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

8. הגיע לידיעתו של המבקר מידע, במהלך הביקורת לתקופה השוטפת, המצביע על אפשרות לקיומה של הצגה מוטעית מהותית בנתוני התקופה הקודמת, על המבקר לנקוט בנהלים נוספים בהתאם לנסיבות.

⁽¹⁾ לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספי, אם ישנן כאלה.

דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם

9. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, אזי⁽²⁾ :

(א) ינתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד ובו יצוין:

- (1) שהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם;
- (2) סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על-ידי המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד⁽³⁾ - את הסיבות לכך; וכן
- (3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם; או

(ב) המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לתקופות שבוקרו על ידיו והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

10. במהלך ביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת, יתכן כי, בנסיבות מסויימות יוצאות דופן, יודע למבקר הנוכחי על קיומה של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים ההשוואתיים שעליהם נתן המבקר הקודם דוח רואה חשבון מבקר בלתי מסוייג.

11. בנסיבות האמורות בסעיף 10 לעיל ינהג המבקר הנוכחי כלהלן:

(א) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (ב) לעיל, יודא המבקר הנוכחי שהנהלת המבוקר תעביר למבקר הקודם את המידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה. כמו כן, אם המבקר הקודם פנה אל המבקר הנוכחי בבקשה לקבל ממנו במישרין מידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה, יעביר אליו המבקר הנוכחי את המידע הרלבנטי המצוי בידיו.

⁽²⁾ האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים ההשוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.

⁽³⁾ לרבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

(ב) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (א) לעיל, יבהיר המבקר הנוכחי למבוקר כי באפשרותו של המבוקר לנהוג באחת משתי הדרכים הבאות:

(1) לשנות את מבנה ההתקשרות במטרה להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (ב) לעיל. במקרה שמבנה ההתקשרות שונה כאמור, ינהג המבקר הנוכחי כמצויין בסעיף קטן (א) לעיל.

(2) לבקש מהמבקר הנוכחי לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים. במקרה כזה, ינהג המבקר הנוכחי כאמור בסעיף 12 להלן.

12. בנסיבות האמורות בסעיפים 10 ו-11 (ב)2 לעיל, כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצויינת בסעיף 9 (א) לעיל והמבקר הנוכחי מתבקש על-ידי המבוקר לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, על המבקר הנוכחי ליישם נהלים מספיקים אשר יניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות האמורות⁽⁴⁾.

במקרה כזה יצויין במידע הניתן על פי סעיף 9 (א) לעיל בדוח רואה החשבון המבקר הנוכחי לתקופה השוטפת, כי המבקר הקודם חיווה את דעתו על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לפני הצגתם מחדש. בנוסף לכך, אם המבקר הנוכחי יישם נהלים מספיקים אשר יניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, יכלול המבקר הנוכחי בדוח שלו את הפיסקה הבאה (לאחר פסקת חוות הדעת על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת):

⁽⁴⁾ נהלים אלה יכללו גם פנייה של המבקר הנוכחי אל המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

אם התקבלה התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההתאמות האמורות.

אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, המבקר הנוכחי לא יפרש מצב זה כהסכמה בפועל או כהתייחסות חיובית של המבקר הקודם לעניין ההצגה מחדש.

"ביקרנו גם את ההתאמות המתוארות בביאור X אשר יושמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים לשנת 20X1. לדעתנו, התאמות אלו הינן נאותות והן יושמו באופן נאות".

במקרים מסויימים יתכן שהמבקר הנוכחי יגיע למסקנה כי בשל ריבויין, אופיין ומורכבותן של ההתאמות האמורות, או בשל העדר אפשרות ליישם נהלי ביקורת מספיקים לגבי התאמות אלו בפני עצמן, אין הוא יכול לתת חוות דעת על התאמות אלו כשלעצמן. במקרה כזה יהיה על המבקר הנוכחי להתקשר עם המבוקר לשם ביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים בכללותם.

תחילה

13. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנה המסתיימת ביום 31.12.2003 או לאחר מכן.

נספחים

1. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת בלתי מסוייגת (סעיף 9 (א))

ביקרנו את המאזן המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרס 20X2 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

כמוסבר בביאור _____, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

2. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת מסוייגת (סעיף 9 (א))

ביקרנו את המאזן המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרס 20X2 כלל חוות דעת מסוייגת עקב כך שההפרשה בגין חובות מסופקים היתה בלתי הולמת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

החובות המסופקים הנ"ל טרם נגבו ליום 31 בדצמבר 20X2 ולא נכללה בגינם הפרשה הולמת בדוחות הכספיים. בהתאם לכך, ההפרשה בגין חובות מסופקים לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות גדולה בסך של XXX ש"ח, ויתרת הרווח לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות קטנה בסך של XXX ש"ח.

לדעתנו, פרט להשפעת האמור בפסקה הקודמת על המאזן ליום 31 בדצמבר 20X2 ועל הדוח על השינויים בהון העצמי לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

כמוסבר בביאור _____, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

3. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים לא בוקרו (סעיף 4)⁽⁵⁾

ביקרנו את המאזן המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך לא בוקרו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מיזגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון המבקרים האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך.

כמוסבר בביאור _____, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בערכים המותאמים על-פי השינויים בכוח הקניה הכללי של המטבע הישראלי, בהתאם לגילויי דעת של לשכת רואי חשבון בישראל.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

⁽⁵⁾ מעל הדוחות הכספיים ההשוואתיים יבוא המילים "בלתי מבוקר".

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 79 (*)

ב ד ב ר

נהלים אנליטיים

תוכן העניינים

סעיפים

3- 1	מבוא
7- 4	האופי והמטרה של נהלים אנליטיים
9- 8	נהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת
12- 10	נהלים אנליטיים המהווים בדיקות מבססות
13	נהלים אנליטיים המשמשים בגמר הביקורת
16- 14	היקף ההסתמכות על נהלים אנליטיים
18- 17	בדיקה של פריטים יוצאי דופן
19	תחילה

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 20.7.2003, ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 520 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"ANALYTICAL PROCEDURES"

2. על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלבי תכנון הביקורת ובשלבי הבחינה המסכמת של הביקורת. ניתן גם ליישם נהלים אלה בשלבים אחרים.

3. המשמעות של "נהלים אנליטיים" היא הניתוח של יחסים ומגמות משמעותיים, לרבות בדיקה של תנודות ויחסים שאינם עקביים עם מידע רלבנטי אחר או כאשר נתונים חורגים מנתונים שנצפו.

האופי והמטרה של נהלים אנליטיים

4. נהלים אנליטיים כוללים בחינה של השוואות בין מידע כספי שוטף של המבוקר לבין מידע אחר, לדוגמה:

- מידע השוואתי לתקופות קודמות.
- תוצאות חזויות של המבוקר, כמו תקציבים או תחזיות, או צפי של המבוקר, כמו הערכה של פחת.
- מידע ענפי דומה, כמו השוואה של היחס של מכירות לחייבים של המבוקר, עם הממוצעים הענפיים או עם מבוקרים אחרים בעלי היקף דומה באותו ענף.

5. נהלים אנליטיים כוללים גם בחינה של יחסים:

- בין מרכיבים של מידע כספי שצפוי שיהיו תואמים למתכונת חזויה על-פי הניסיון במבוקר, כמו לדוגמה: שיעורי רווח גולמי.
- בין מידע כספי לבין מידע רלבנטי שאינו כספי, כמו לדוגמה: עלויות שכר למספר עובדים.

6. ניתן להשתמש בשיטות שונות לצורכי הביצוע של הנהלים דלעיל. שיטות אלה נעות מהשוואות פשוטות לניתוחים מורכבים המשתמשים בטכניקות סטטיסטיות מתקדמות. ניתן ליישם

נהלים אנליטיים לגבי דוחות כספיים מאוחדים, לגבי מידע כספי של חברות בת, חטיבות, מגזרים וכיוצא בלבד ולגבי מרכיבים בודדים של מידע כספי. הבחירה של המבקר בנהלים, שיטות ורמת היישום היא עניין של שיקול דעת מקצועי.

7. בנהלים אנליטיים משתמשים לצרכים הבאים :

(א) כדי לסייע למבקר בתכנון האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים ;

(ב) כבדיקות מבססות כאשר השימוש בהם יכול להיות יותר אפקטיבי או יעיל מאשר בדיקה של פרטים (TESTS OF DETAILS) וזאת לצורכי הקטנה של סיכון חשיפה בגין מצגים מסוימים שבדוחות כספיים ; וכן

(ג) כסקירה כוללת של הדוחות הכספיים בשלב הבחינה המסכמת של הביקורת.

נהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת

8. על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלב התכנון כדי לסייע בהבנת הפעילות העסקית וכן לשם סיוע בזיהוי מוקדי סיכון. יישום של נהלים אנליטיים עשוי להצביע על היבטים של הפעילות העסקית שלגביהם המבקר לא היה מודע וכן לסייע בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים.

9. בנהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת נעשה שימוש הן במידע כספי והן במידע שאינו כספי ; לדוגמה - היחס שבין מכירות לבין מספר המטרים הרבועים של שטחי מכירה או לכמות המוצרים שנמכרו.

נהלים אנליטיים המהווים בדיקות מבססות

10. הסתמכות המבקר על בדיקות מבססות לצורכי הקטנת סיכון החשיפה המתייחס למצגים מסוימים שבדוחות הכספיים עשויה להיגזר מבדיקה של פרטים, מנהלים אנליטיים, או משילוב של שני אלה. ההחלטה באשר לאיזה נהלים ישתמש המבקר כדי להשיג מטרת ביקורת מסוימת מבוססת על שיקול דעתו של המבקר באשר לאפקטיביות וליעילות הצפויות של הנהלים הזמינים לצורכי הפחתה של סיכון חשיפה בגין מצגים ספציפיים שבדוחות הכספיים.

11. על פי רוב, יקיים המבקר בירורים עם ההנהלה אודות הזמנות והמהימנות של מידע שנדרש כדי ליישם נהלים אנליטיים. יתכן שיהיה זה יעיל להשתמש בנתונים אנליטיים ובתוצאות של נהלים אנליטיים שהוכנו על ידי המבוקר ובתנאי שהמבקר מניח את דעתו שנתונים אלה הוכנו כיאות.

12. כאשר המבקר מתכוון לנקוט בנהלים אנליטיים כבדיקות מבססות, עליו לבחון מספר גורמים כמו לדוגמה:

- היעדים של נהלים אנליטיים והמידה שבה ניתן לסמוך על תוצאותיהם (סעיפים 14-16).
- האופי של המבוקר והמידה שבה ניתן להפריד מידע למרכיבים; לדוגמה - נהלים אנליטיים עשויים להיות יותר אפקטיביים כאשר הם מיושמים למידע כספי בתחומים בודדים של פעילות, או לדוחות כספיים של יחידות משנה של מבוקר שפעילותו מגוונת, מאשר כשהם מיושמים לדוחות הכספיים של המבוקר בכללותו.
- זמינות של מידע, הן כספי (כמו תקציבים או תחזיות) והן לא-כספי (כמו המספר של יחידות שיוצרו או נמכרו).
- המהימנות של המידע הקיים; לדוגמה - האם תקציבים ערוכים בזהירות ראויה.
- הרלבנטיות של המידע הקיים; לדוגמה - האם תקציבים נקבעו כתוצאות חזויות ולא כמטרות שיש להשיג.
- מקור המידע הקיים; לדוגמה - מקורות בלתי תלויים במבוקר הינם על-פי רוב מהימנים יותר מאשר מקורות פנימיים.
- השוואתיות של המידע הקיים; לדוגמה - יתכן שיהיה צורך להשלים מידע ענפי כללי או לבצע התאמות כדי שיהיה השוואתי לזה של מבוקר המייצר ומשווק מוצרים המחייבים התמחות.
- ידע שנצבר במהלך ביקורת של תקופות קודמות, יחד עם ההבנה שנרכשה על ידי המבקר אודות האפקטיביות של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית וכן סוגי הבעיות שבתקופות קודמות הביאו לצורך בהתאמות חשבונאיות.

נהלים אנליטיים המשמשים בגמר הביקורת

13. על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בגמר הביקורת או בתאריך הסמוך לכך כאשר הוא מגבש מסקנה כוללת האם הדוחות הכספיים בכללותם עולים בקנה אחד עם הכרת המבקר את העסק. המסקנות שהמבקר מגיע אליהן על-פי התוצאות של נהלים כאלה מיועדות לתמוך במסקנות שגובשו במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים ולסייע להגיע למסקנה כוללת בנוגע לסבירותם של הדוחות הכספיים. לעיתים, מסקנות אלה עשויות לזהות גם תחומים המחייבים נקיטת נהלים נוספים.

היקף ההסתמכות על נהלים אנליטיים

14. היישום של נהלים אנליטיים מבוסס על הצפי שקיימים יחסים בין נתונים וכי הם ממשיכים להתקיים בהעדר תנאים המורים את ההיפך. הקיום של יחסים אלה מספק ראיות ביקורת באשר לשלמות, לדיוק ולתוקף של הנתונים שהופקו על ידי המערכת החשבונאית. עם זאת, בהסתמכות על התוצאות של נהלים אנליטיים על המבקר להעריך את הסיכון שנהלים אלה עשויים לזהות יחסים צפויים כאשר, למעשה, קיימת הצגה מוטעית מהותית.

15. מידת ההסתמכות שהמבקר מייחס לתוצאות של נהלים אנליטיים תלויה בגורמים הבאים:

(א) המהותיות של הפריטים הנוגעים בדבר; לדוגמה - כאשר יתרות מלאי הן מהותיות, לא יסתמך המבקר רק על נהלים אנליטיים בגיבוש מסקנותיו. עם זאת, המבקר עשוי לסמוך אך ורק על נהלים אנליטיים לגבי פריטי הכנסות והוצאות מסוימים כאשר הם אינם מהותיים, כל אחד בנפרד.

(ב) נוהלי ביקורת אחרים מכוונים לקראת אותן מטרות ביקורת; לדוגמה - נהלים אחרים שבוצעו על ידי המבקר לצורכי סקירת יכולת הגבייה של יתרות חייבים, כמו הסקירה של תקבולים שנעשו לאחר תאריך המאזן, עשויים לאשש או להפריך חששות שעלו בעקבות היישום של נהלים אנליטיים לגבי גיול של חשבונות לקוחות;

(ג) הדיוק שבו ניתן לחזות את התוצאות הצפויות של נהלים אנליטיים; לדוגמה - המבקר בדרך כלל יצפה ליתר עקיבות בהשוואה של רווח גולמי מתקופה אחת לשניה מאשר בהשוואה של הוצאות הכרוכות בשיקול דעת, כמו מחקר או פרסום; וכן

(ד) הערכות של סיכוני בקרה וסיכונים מובנים; לדוגמה - אם הבקרה הפנימית על העיבוד של הזמנות למכירה היא רופפת ולכן סיכון הבקרה הוא גבוה, יתכן שיהיה צורך בגיבוש מסקנות לגבי החייבים, להסתמך במידה רבה יותר על בדיקות פרטניות לגבי עסקאות ויתרות מאשר על נהלים אנליטיים.

16. המבקר יצטרך לשקול בדיקת הבקרות, אם יש כאלה, על ההכנה של מידע אשר משתמשים בו לצורכי יישום נהלים אנליטיים. כאשר בקרות כאלה הן אפקטיביות תהיה למבקר מידה רבה יותר של אמון במהימנות של המידע ובעקבות זאת, בתוצאות של נהלים אלה. את הבקרות על מידע שאינו כספי ניתן לעתים קרובות לבחון יחד עם בדיקות של בקרות חשבונאיות קשורות. לדוגמה - לצורכי קביעת בקרות על העיבוד של חשבונות מכירה עשוי המבוקר לכלול בקרות על הרישום של יחידות מכירה. בנסיבות אלה, יוכל המבקר לבדוק את הבקרות על הרישום של יחידות מכירה ביחד עם בדיקות של הבקרות על העיבוד של חשבונות מכירה.

בדיקה של פריטים יוצאי דופן

17. **כאשר בעקבות יישום נהלים אנליטיים המבקר מזהה תנודות או יחסים משמעותיים שאינם תואמים מידע רלבנטי אחר או שונים מסכומים שנצפו, עליו לערוך בדיקה ולקבל הסברים מספקים וראיות מסייעות נאותות.**

18. בשלב הראשוני של הבדיקה של תנודות ויחסים יוצאי דופן יקיים המבקר בירורים עם ההנהלה, ולאחר מכן יבצע את הדברים הבאים:

(א) אימות של תגובות המתקבלות מההנהלה, לדוגמה - על ידי השוואתן עם הכרת העסק על ידי המבקר ועם ראיות אחרות שהושגו במהלך הביקורת; וכן

(ב) בחינה של הצורך לנקוט בנוהלי ביקורת אחרים בהתבסס על התוצאות של בירורים כאלה, וזאת אם ההנהלה אינה מסוגלת לספק הסבר או אם ההסבר לא נחשב כמספק.

תחילה

19. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנה המסתיימת ביום 31.12.2003 או לאחר מכן.