

שיעור 11

מטרת הביקורת

ס' 3 בתקן ביקורת 110 בדבר מטרות ראשיות של רו"ח המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל קובע שהמטרה של ביקורת היא להגביר את רמת האמון בדו"חות הכספיים אצל משתמשים שעבורם מיועדים הדו"חות. המטרה מושגת על ידי חו"ד של רו"ח מבקר בשאלה אם הדו"חות הכספיים משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. ס' 11 קובע שהמטרות הראשיות של רו"ח המבקר הינן:

- א. להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדו"חות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית בין עקב טעות ובין עקב תרמית, וע"י כך לאפשר לרו"ח המבקר לחוות דעה בשאלה האם הדו"חות הכספיים משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות את המצב הכספי, תוצאות הפעולות, השינויים בהון ותזרימי המזומנים בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה.
- ב. לתת דו"ח רו"ח מבקר על הדו"חות הכספיים ולקיים תקשורת כנדרש על פי תקני הביקורת בהתאם לממצאים של רו"ח המבקר.

הדו"חות הכספיים כוללים את הדו"ח על המצב הכספי, דו"ח על הרווח הכולל, דו"ח על השינויים בהון העצמי ודו"ח על תזרימי המזומנים. הביאורים מהווים חלק בלתי נפרד מהדו"חות הכספיים. בהתאם לס' 3 לתקן ביקורת 72- "כאשר הנסיבות מחייבות זאת, אפשר שהמבקר ייתן חו"ד מסויגת או שלילית או ימנע ממתן חו"ד או יכלול עסקת הפניית תשומת לב לגבי אחד או יותר מהדו"חות, בחו"ד שונה לגבי יתר הדו"חות הכספיים או לתקופות שונות." המשמעות היא שכל דו"ח עומד בפני עצמו וכולם יחד כמקשה אחת.

קיימים 2 תקני ביקורת של לשכת רו"ח באשר לדו"ח רו"ח המבקר:

1. **תקן ביקורת 108 (משולב עם תקני ביקורת 90 ו99) בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דו"ח רו"ח מבקר על דו"חות כספיים- מתייחס לנוסח האחיד וכולל דוגמאות.**
2. **תקן ביקורת 72 בדבר דו"ח רו"ח מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד- כל כולו עוסק רק בסטייה מהנוסח האחיד**

קיימים 4 סוגים של חו"ד:

1. חו"ד בנוסח האחיד [אופטימלי- תקן ביקורת 108 (משולב עם תקני ביקורת 90 ו99)]
 2. חו"ד מסויגת
 3. חו"ד שלילית
 4. הימנעות ממתן חו"ד
- [72] <----2+3+4 תקן ביקורת
- הפניית תשומת לב

נקודה לציון: חברות פרטיות בישראל עורכות את הדו"חות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל בעקבות פס"ד שניתן כאשר חברת החשמל תבעה את המוסד לתקינה חשבונאית בנושא. בחוק החברות רשום רק שעל החברות לפעול בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ולא רשום אילו.

חו"ד בנוסח האחיד

את התשובה לשאלה מתי תינתן חו"ד בנוסח האחיד אנו מוצאים בס' 9 לתקן ביקורת 72 לפיו: "המבקר יוכל לתת חו"ד בלתי מסויגת אם ביצעה את בדיקתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ותוצאות בדיקתו הניחו את דעתו כי הדו"חות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל לתקני דיווח כספי בינלאומיים [IFRS], מכל הבחינות המהותיות, תוך יישום עקיב של כללים אלה וניתן בהם גילוי נאות"

תקן ביקורת 108 מציג את מבנה של דו"ח רו"ח מבקר וכן כולל 5 נספחים המהווים 5 דוגמאות לחוות דעת בנוסח האחיד.
נספח א'- חברה פרטית בשנת הפעילות הראשונה.
נספח ב'- חברה פרטית מעבר לשנת פעילות ראשונה (כל שנה שאחרי השנה הראשונה).
נספח ג'- חברה פרטית העורכת דו"חות כספיים מאוחדים ולפחות חברה בת אחת מביקורת על ידי רו"ח אחרים.
נספח ד'- חו"ד לחברה ציבורית שאין לה חברות בנות שבוקרו על ידי רו"ח אחרים.
נספח ה'- חו"ד לחברה ציבורית שיש לה חברות בנות [לפחות אחת] שבוקרו על ידי רו"ח אחרים.

כאשר לא מדובר בחברה, אלא בעמותה, אגודה שיתופית וכד'- יש לבצע את ההתאמות הנדרשות בשמות של בעלי התפקידים ושמות הדו"חות.

מדוע קבעו נוסחים אחידים?

1. **סטנדרט דיווח אחיד**- שתהייה אחידות ולמנוע אי הבנות בין קוראי החו"ד.
2. **ניסוח**- כל הקטעים הסוטים מן הנוסח האחיד (חו"ד מסויגת, הימנעות, שלילית...) מתחיל בנוסח האחיד.

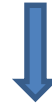
סטייה מהנוסח האחיד יכולה לנבוע מ2 סיבות:

1. מסיבה חשבונאית
2. מסיבה של הגבלה בעבודת הביקורת

(בעיה)

מסלול חשבונאות

פירושה רו"ח המבקר לא מסכים לטיפול החשבונאי שיושם בדו"חות הכספיים



פנייה לדירקטוריון ולהנהלה בדרישה לתיקון הדו"חות הכספיים לקבלת הסברים שיניחו את הדעת [ס' 24 תקן ביקורת 72, תקן ביקורת 76].

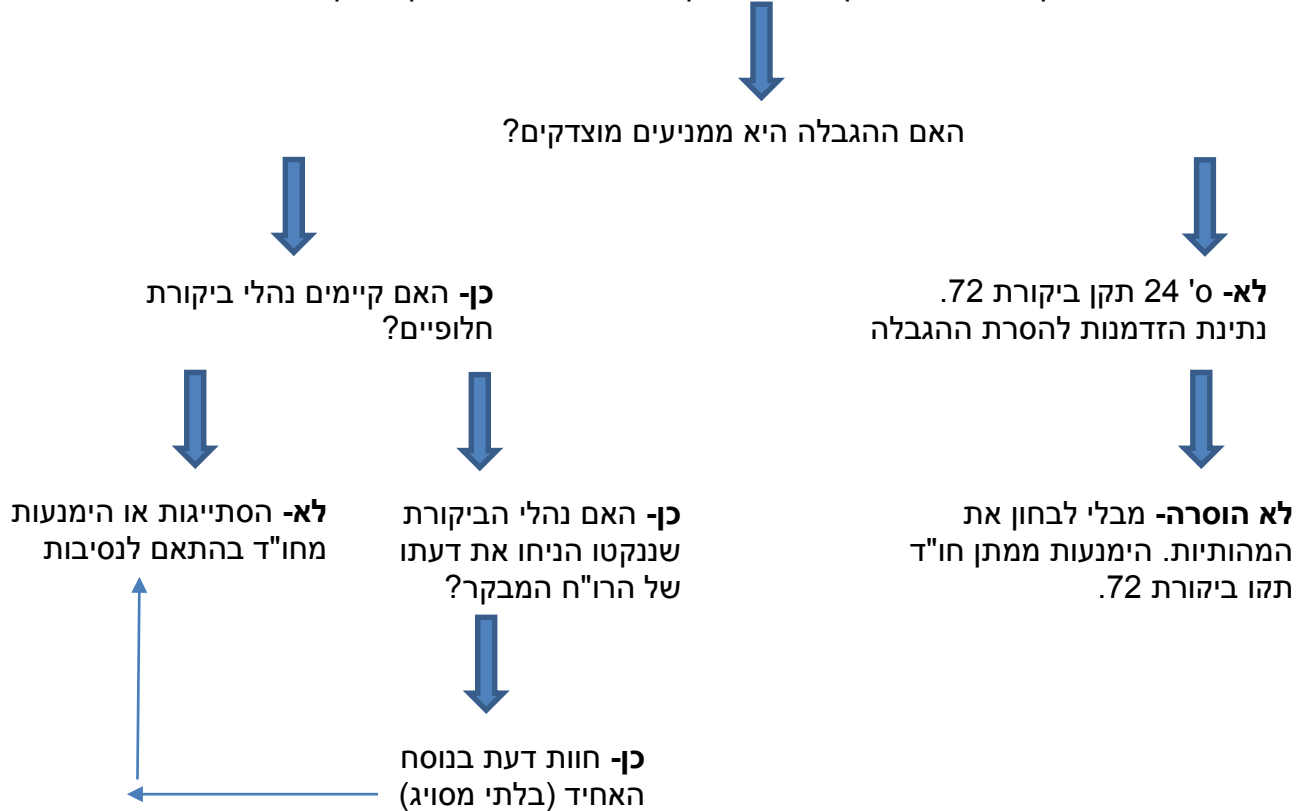


הדו"חות הכספיים לא תוקנו ולא סופקו הסברים שיניחו את דעתנו.
חו"ד מסויגת או חו"ד שלילית בהתאם לנסיבות- תקן ביקורת 72.

הדו"חות הכספיים תוקנו והתקבלו הסברים שיניחו את דעתנו.
ניתן חו"ד בנוסח האחיד (בלתי מסויג)- תקן ביקורת 108.

מסלול ביקורת

פירושו שרו"ח המבקר לא הצליח לנקוט בנהל ביקורת אחד או יותר שביקש לנקוט.



- מסלול ביקורת מדבר על בעיה בלבצע את הביקורת עצמה, בעוד מסלול חשבונאות הבעיה היא בממצאים של הביקורת. בחשבונאות אין הימנעות מחו"ד ובביקורת אין חו"ד שלילית. בחשבונאות יש לנו את כל המידע ועל כן אנחנו יכולים לשלול את ההצגה. הימנעות פירושה שלא ניתן לדעת מה צריך להיות. אנחנו יכולים להגיד שאנחנו לא יודעים כאשר קיימת הגבלה וחסר מידע, אין את יכולת השיפוט להגיד אם נכון או לא נכון.

חו"ד מסויגת- יכולה להינתן ב2 מקרים:

1. במסלול חשבונאות כאשר רו"ח פנה בבקשה לתיקון הדו"ח הכספיים או לקבלת הסברים שיניחו את דעתו, וההנהלה לא סיפקה את אותם הסברים וסירבה לתיקון הדו"חות הכספיים, וההשפעה על הדו"חות הכספיים היא מהותית, אך לא עד כדי כך מהותית שתידרש חו"ד שלילית.
2. במסלול ביקורת כאשר קיימת הגבלה בהיקף הביקורת וההגבלה היא ממניעים מוצדקים אך לא קיימים נהלי ביקורת חלופיים או שכן קיימים נהלי ביקורת חלופיים אך אלה שננקטו לא הניחו את דעתו של רו"ח המבקר- ולגבי 2 האפשרויות האמורות ההשפעה היא מהותית אך לא עד כדי כך שנדרשת הימנעות ממתן חו"ד.

תגיות: מטרת הביקורת, חוות דעת רו"ח, שינוי מהנוסח האחיד, חו"ד בנוסח האחיד, חו"ד מסויגת, חו"ד שלילית, הימנעות ממתן חו"ד