

שיעור 12

חו"ד שלילית

חו"ד שלילית תינתן בהתאם לס' 19 לתקן ביקורת 72 כאשר ההשפעה של הסיבות לאי הסכמת המבקר היא מהותית עד כדי כך שלא ניתן להסתפק בהסתייגות, כלומר שהדו"חות הכספיים בכללותם הם בלתי נאותים.

הימנעות ממתן חו"ד

לפי ס' 20 לתקן ביקורת 72, יימנע המבקר ממתן חו"ד כאשר:

1. ההשפעה האפשרית של ההגבלה המוצדקת שלא היו לגביה נהלי ביקורת או שכן היו נהלי ביקורת אך אלה לא הניחו את דעתו של רו"ח המבקר- הם מהותיים עד כדי כך שלא ניתן להסתפק בהסתייגות.
2. במקרה שבו הוטלה הגבלה שאינה מסיבה מוצדקת, שלא הוסרה, אז רו"ח המבקר ימנע ממתן חו"ד מבלי לבחון את היבט המהותיות.

הפניית תשומת לב (הדגש עניין)

בתקן ביקורת 72 נקבע סטייה נוספת מחו"ד בנוסח האחד שמפנה לביאור כדי להדגיש עניין מסוים עבור קוראי הדו"חות הכספיים (ס' 10 לתקן ביקורת 72). בתקן נקבעו 4 מקרים:

1. **ס' 11- "עסק חיי"** - כאשר קיימים ספקות משמעותיים לגבי המשך קיום מוסמכת העסק החי וניתן גילוי נאות לכך בביאורים לדו"חות הכספיים, רו"ח המבקר חייב להפנות את תשומת הלב לכך (תואם את סעיפים 17, 18 בתקן ביקורת 58).
 - אם לא ניתן גילוי נאות, הרי שזו סטייה מכללי חשבונאות מקובלים שאם לא תתוקן כך שתוצג באופן נאות רו"ח מבקר יסתייג או ייתן חו"ד שלילית בהתאם לנסיבות.
2. **ס' 12- אי וודאות** - למשל תביעה משפטית שתלויה ועומדת כנגד הגוף המבוקר, כמו כן רפורמה שצפויה במשק הגז לדוגמה. עפ"י ס' 11 ישקול רו"ח מבקר אם לדעתו יש להפנות את תשומת הלב לביאור
 - אם לא ניתן הגילוי הנאות והדו"חות הכספיים לא מתוקנים, רו"ח יסתייג בחו"ד בשל היעדר הגילוי הנאות וטיפול חשבונאי לא מתאים.
 - עפ"י ס' 13 לתקן ביקורת 72, כאשר אי הוודאות היא מאד קיצונית בהשפעה האפשרית או שישנם ריבוי אי וודאויות שהן כה מהותיות לישות המבוקרת, ישקול רו"ח המבקר להימנע ממתן חו"ד במקום להפנות את תשומת הלב.
3. **הצגה מחדש Restatement** - כאשר הייתה טעות בדו"חות כספיים השוואתיים, הכלל החשבונאי הוא שחובה להוסיף ביאור המתייחס לאותו תיקון טעות. ס' 14 בתקן ביקורת 72 קובע את החובה של רו"ח המבקר להפנות את תשומת הלב לביאור המתייחס לתיקון הטעות (ההצגה מחדש).
4. **ס' 15 בנוגע לביקורת** - המקרה המפורט בס' 15 נקשר לביקורת בלבד ולגביו אין ביאור. מדובר במקרה שבו רו"ח המבקר ביקר את מספרי ההשוואה ונתן עליהם חו"ד נניח בנוסח האחד. בשנה העוקבת הוא מגלה טעות מהותית בדו"חות הכספיים ההשוואתיים שאם לא תתוקן מצביעה על טעות בחו"ד. אם החברה מסכימה לתקן את הטעות החשבונאית במספרי ההשוואה אז יפנה את תשומת הלב לביאור על ההצגה מחדש (מקרה 3). אם ההנהלה מסרבת לתיקון מספרי ההשוואה, נוצר מצב שבוודאות חו"ד שגויה ועל כן עליו כעת להוציא חו"ד חדשה על מספרי ההשוואה שסוטה מהנוסח האחד ולהפנות את תשומת לב קוראי חו"ד שהוא שינה את סוג חו"ד על מספרי ההשוואה.

5. פס"ד הבנקאים (כבוד השופט מרים נאור) - לא נקבע בתקן ביקורת 72 אלא עפ"י פס"ד של העליון- נקבע עיקרון הסטנדרט הכפול לפיו יש לסטות מכללי חשבונאות מקובלים ובלבד שיינתן בראש ובראשונה שיקוף נאות למצב העסקים ותוצאות הפעולות של הישות. רו"ח המבקר במקרה של אותה סטייה מכללי חשבונאות מקובלים לצורך שיקוף נאות חייב להפנות את תשומת הלב לאותו ביאור שעוסק באותה סטייה מכללי חשבונאות כאמור.

מסלול חשבונאות – הסתייגות

- כאשר הסטייה מכללי החשבונאות היא אי מתן גילוי בלבד (שלא תוקן), הכלל הוא שיש להסתפק בהסתייגות ולא מגיעים לדרגה של חו"ד שלילית.
- **יוצא מן הכלל** – עקרון העסק החי. בסעיפים 17, 18 לתקן ביקורת 57 נקבע שאי מתן גילוי יוביל למתן חו"ד מסויגת או שלילית.

דוגמאות למניעים מוצדקים במקרים של הגבלה בעבודת הביקורת

1. לקוחות לא השיבו לבקשות לאישורי יתרה.
2. רו"ח המבקר של החברה הפרטית מונה ב-8.6.15 ולא היה נוכח במפקד המלאי לתאריך המאזן (ניתן להסתמך על נהלי ביקורת חלופיים).
3. מפעל בטחוני מסרב למסור מידע למבקר בטענה שהמידע מסווג וחיפיתו עלולה לפגוע בביטחון המדינה.
4. למבוקר יש קשרים עם מדינות שאין לישראל עמם יחסים דיפלומטיים, ובהסכם ההתקשרות בין המבוקר ללקוח כתוב שלא תישלח בקשה לאישור יתרה.
5. למבוקר יש חברה בת או לקוח או ספק במדינה שיש בה הגבלות מוניטריות.
6. חקירת הממונה על ההגבלים העסקיים- הממונה רשאי לאסור על נחקרים למסור מידע בקשר לחקירה לרבות רו"ח המבקר. במקרה כזה מוצע לעכב את החתימה על חו"ד עד להתבהרות החקירה כדי שהמידע הרלוונטי בסופו של דבר כן יכלל בדו"חות הכספיים.
7. אסונות טבע- למשל שהמלאי נמצא בחו"ל.

הרכב דו"ח רו"ח המבקר

א. כותרת והפנייה

- ב. פסקת המבוא**- מתחילה במילה "ביקרנו". הפסקה כוללת שני חלקים:
 1. זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו
 2. חלוקת האחריות בין הדירקטוריון וההנהלה מצד אחד, לבין רו"ח המבקר על חו"ד מצד שני.
- אין הפסקת המבוא כדי לקבוע את האחריות, שכן האחריות נקבעה בחוק החברות בדינים השונים. המטרה כאן היא צמצום הפער הציפיות והבהרה בלבד לחלוקת האחריות.
- ג. פסקת הסתמכות על רו"ח אחרים** - מופיעה רק כאשר ישנה לפחות חברה בת אחת המבוקרת על ידי רו"ח אחר **(לא במסגרת לימודי התואר)**
- ד. פסקת ההיקף**- מטרתה לצמצם את פער הציפיות, ומסבירה לקוראי חו"ד באופן כללי כיצד נעשתה עבודת הביקורת.
- ה. פסקת חו"ד**- מתחילה במילה "לדעתנו".
- ו. פסקת קישור**- פסקת קישור לחו"ד על אפקטיביות הבקרה הפנימית **(לא בקורס)**.

ז. פסקת הפניית תשומת לב- לא תמיד קיים.

ח. **תאריך**- תאריך חו"ד הוא תאריך סיום הביקורת. בכך מודיע רו"ח המבקר לקוראי חו"ד כי נלקחו בחשבון כל ההשפעות של האירועים שקרו לאחר תאריך המאזן ועד למועד החתימה על חו"ד. תאריך רו"ח המבקר הוא לעולם לאחר שהדירקטוריון אישר כהלכה את הדו"חות הכספיים. נזכור שכל עוד דו"חות כספיים לא נחתמו כהלכה, הרי הם בגדר טיוטה ועל כן רו"ח מבקר לא ייתן חו"ד על טיוטה. רק לאחר חתימה ופרוטוקולים כהלכה, רו"ח מבקר יכול לחתום על חו"ד.

- **תאריך חתימה על הדו"חות הכספיים (A)**
- **תאריך סיום הביקורת למעשה + קבלת הצהרת מנהלים (B)**
- **תאריך חתימה על חו"ד (C)**

בד"כ שלושת התאריכים הללו זהים, אך לעיתים עשויים לחלוף מספר ימים בין תאריך A ל C. הכלל הוא שאם חולפים מספר ימים (פרשנות עד שבוע), הוא רשאי לחתום על חו"ד שנושאת את התאריך "הישן" ולהיות פסיבי, כלומר לא לבצע באופן אקטיבי נהלי ביקורת לארבעת הימים שחלפו (רק אם בא לידיעתו יבצע נהלים). לעומת זאת, אם חולפים יותר ממספר ימים אז הוא יחתום על חו"ד שנושאת תאריך חדש, לא לפני שביצע באופן אקטיבי נהלי ביקורת המתייחסים לאותה תקופה נוספת ובין השאר יקבל הצהרת מנהלים המתייחסת לתקופה הנוספת.

ט. **חתימה**- עפ"י החלטת הועדה לפירוש כללי התנהגות מקצועית של לשכת רו"ח, חתימה על חו"ד תכלול אך ורק את שם רו"ח ללא תוספות כלשהן, אף לא את המילה "מוסמך".

ניסוח קטעים הסוטים מהנוסח האחיד

1. **ניסוח הפניית תשומת לב-** הפסקה תופיע תמיד בסוף דו"ח המבקר ותתחיל במילים "מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל" כדי להבהיר לקוראים שלא מדובר בהסתייגות, ואם חו"ד כן כוללת הסתייגות, אז נשמיט את הפתיח הנ"ל.
דוגמאות ללמוד מתקן ביקורת 72.

2. **ניסוח חו"ד מסויגת-**

- א. הוספת פסקת ביניים שתמוקם בין פסקת ההיקף לפסקת חו"ד. בפסקה זו תתואר בתמציתיות הסיבה לסטייה ועד כמה שניתן יש להוסיף פרטים הודות הסכומים והשפעתם על הדו"חות הכספיים.
- ב. בפסקת חו"ד אחרי המילה "לדעתנו", **פרט ל- האמור לעיל בקשר עם הפרשה לחומ"ס**, הדו"חות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות... המילה "פרט ל..." תופיע בחו"ד מסויגת.
- ג. רק כאשר ההסתייגות היא מסיבה של הגבלה בביקורת, בסוף פסקת ההיקף נוסיף את המילים "פרט לאמור להלן".

תגיות: חו"ד שלילית, הימנעות מחו"ד, הפניית תשומת לב, חוות דעת רואה חשבון מבקר, מסלול חשבונאות – הסתייגות, דוגמאות למניעים מוצדקים במקרים של הגבלה בעבודת הביקורת, הרכב דו"ח רו"ח מבקר.