

שעור 8 תקני דיווח , דוח רואה החשבון המבקר

כללי

דוח רואה החשבון המבקר

התוצר הסופי של תהליך הביקורת הינו דוח רואה חשבון המבקר על הדוחות הכספיים מבוקרים.

רואה החשבון ממונה בתוקף סעיף 154 לחוק החברות על מנת "..... שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים שלה ויחווה דעתו עליהם".

אחריות רואה החשבון בשל חוות דעתו נקבעה בסעיף 170 לחוק החברות:

- א. "רואה החשבון כמבקר אחראי כלפי החברה ובעלי מניותיה לאמור בחוות דעתו לגבי הדוחות הכספיים.."
- ב. "אין בהוראת סעיף קטן א, כדי למנוע קיומה של אחריות רואה החשבון המבקר לפי כל דין אחר" (רשות המסים, נותני אשראי, ספקים וכד').

המחוקק העניק לרואה החשבון סמכויות לביצוע תפקידו ובין היתר לעיין בכל עת במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם.....

חוות דעת או אישור

האם רואה החשבון מאשר את הדוחות הכספיים או מחווה דעתו עליהם? ההבדל בין "אישור" ל"חוות דעת":

עד תחילת המאה ה-20 רואי החשבון אישרו דוחות כספיים. החל מ-1908 שונה הדבר בחוק החברות באנגליה – הוחלף המונח אישור במונח חוות דעת. בישראל בתחילת הדרך – חוק רואי חשבון 1955 – ראיית חשבון פירושו:.... אישורם של כל מאזן. אח"כ השתמשו המונח חוות דעת..

אישור – משמע דרגה גבוהה של וודאות עובדתית, שלא ניתן לספקה בדרך הרגילה של בדיקת רשומות. אין בטחון שנתקבל כל המידע ושהוא נכון ב-100%.

דוחות מיוחדים

ניתן להוציא אישור שנתון מסויים מתאים לאמור במסמך או רשומה כל שהיא - ר"ח אינו מאשר נכונות או נאותות המידע, אלא את התאמתו בלבד
דוחות מיוחדים- תקן ביקורת 7 שתוקן ע"י ת.ב. 70 בדבר "דוחות מיוחדים של רואה החשבון"
סעיף 11 בנוסח המשולב של ג.ד. מתייחס למצבי "אישור" – התאמת נתונים סטטוטוריים, לרבות פרוטוקולים...

בבדיקת דוחות כספיים רואה החשבון אינו יכול לאשר נכונותם, אלא רק לחוות דעתו עליהם, שכן הדוחות הכספיים ערוכים עפ"י כללים ומוסכמות ומתבססים על אומדנים, שערוכים, הערכות וכד'.

אין אפשרות לאשר, למשל, את יתרת החייבים, או הרכוש הקבוע במאזן, כי הם לאחר הפרשה לחו"מס ולפחת. אין אפשרות גם לאשר חלקים מדו"ח כספי...

סטנדרטיות של דוח רואה החשבון המבקר

שפת דיווח סטנדרטית ותקנית – שפת קשר אחידה בין רואי החשבון המבקרים וציבור המשתמשים בדוחות הכספיים ובין רואי החשבון המבקרים לבין עצמם (הסתמכות על רואי חשבון אחרים).

סטנדרט בינלאומי – שכן ישנה הסתמכות על חוות הדעת בארצות שונות. מצב לא רצוי שהסטנדרטים יהיו שונים מארץ לארץ- היום הנוסח הינו פחות או יותר אחיד בעולם.

גם הסטיה מהנוסח האחיד (מסוייגת, שלילית או הימנעות) – חייבת להיות סטנדרטית, כדי שמשמעות תהיה ברורה ואחידה.

דרישה נוספת מהדוח – ניסוח תמציתי בלי תוספות מיותרות שעלולים שעלולים להסיק מהן פרשנויות שונות.

תקני הדיווח

תקני הדיווח הוגדרו בפרק ג' של תקני הביקורת והדיווח של הלשכה משנת 1971 ונכללו והורחבו בפרק 3 בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון) תשל"ג – 1973 – להציג התקנות.

פרק ג' – תקני הדיווח - תקנים 11-14 (פרק ב' – תקני ביקורת)

תקן 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" [נוסף במשך השנים- השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים].

תקן 12. "אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן 11, יסתייג, יתן חוות דעת שלילית, או יימנע לפי המקרה".

תקן 13. "הדין וחשבון הכספי ייחשב כערוך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, אלא אם כן צויין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים, שבהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ניתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו".

תקן 14. "מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי, תיחשב כנאותה, אלא אם יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר".

תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), תשל"ג-1973

פרק 3 - תקנות 11-19 בדבר דוח רואה חשבון מבקר

תקנה 11. חוות הדעת

חוות דעת כתובה, הביקורת נערכה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים והדוח הכספי משקף....

תקנה 12. הימנעויות והסתייגויות

כאשר לא ניתן לחוות דעה באמור בתקנה 11.

תקנה 13. חובת הסתייגות

עילות להסתייגות:

- אינו עפ"י כללי חשבונאות מקובלים
- העדר גילוי נאות
- הסכום אינו נכון או האופן בו הוצג
- העדר עקביות ביישום כללי חשבונאות
- אינו בהתאם לספרי החשבונות

תקנה 14. חובת מתן חוות דעת שלילית

אם ההסתייגויות כה רבות ו/או מהותיות עד כדי היות הדוח הכספי בכללותו בלתי נכון.

תקנה 15. חובת הימנעות

עילות להימנעות:

- לא נתקבל המידע הדרוש
- הגבלה בביקורת
- לא נתקבל מידע להערכת תוצאותיו של אירוע משפיע על מצב כספי ו/או תוצאות פעילות
- אין אפשרות לקבוע על פי רישומי המבוקר אם הדוח נאות/משקף

תקנה 16. חובת הימנעות כללית

כאשר ההימנעות כה רבות ו/או מהותיות עד כדי ספק בדבר המהימנות הכוללת של הדוחות הכספיים.

תקנה 17. חוות דעת שלילית

כאשר הדוחות הכספיים אינם משקפים או מטעים.

תקנה 18. תוכן הסתייגות, הימנעות או חוות דעת שלילית

ברורים וללא השארת ספק ביחס למשמעותם- הגדרת הפריטים והנסיבות והשפעתם על הדוחות הכספיים.

תקנה 19. חובת חזרה על הסתייגויות והימנעויות

חזרה על הסתייגות או הימנעות בדוחות הכספיים שלאחר מכן, כל עוד קיימת העילה ושיש לה השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

פרק 4 הוראות שונות

תקנה 20. חובת הודעה למבקר
על כוונה לסטות מהנוסח האחיד- הסתייגות, הימנעות או שלילית.

תקנה 21. סטיות
ניתן לסטות מתקני ביקורת ו/או תקני דיווח לאור שיקולים מקצועיים – יצוין בחוות הדעת, כולל הנימוקים (מתקשר למושג –"הסטנדרט הכפול").

תקנה 22. הוספת פרטים בחוות הדעת
מתן מידע נוסף ("פיסקת הביניים") ובלבד שלא בהם כדי להטעות.

אחריות לנאותות הדוחות הכספיים

הבחנה בין אחריות הדירקטוריון וההנהלה לאחריות המבקר
ההנהלה והדירקטוריון אחראים בלבדיים לנכונות הדוחות הכספיים ולמידע המובא בהם. המבקר אחראי על חוות דעתו המובאת בדוח המבקרים על הדוחות הכספיים.

האחריות אינה מתחלקת ואינה מצטלבת
הנושא בא לידי ביטוי בולט בנוסח חוות הדעת - "דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו".

גילגולו של דוח רואה החשבון המבקר

התחיל בגילוי דעת 4 – הנוסח האחיד של דוח מבקר , תוקן/הוחלף בגילויי דעת 102, 24,28,29,61,63,71,90,99.

התקן החדש מבוסס על תקן בינלאומי ISA700 של האיפ"ק, ושנועד להתייחס גם להיבטים של החלטת תקני הדיווח הבינלאומיים [IFRS] במדינות רבות בעולם.

התקן הרלבנטי הינו תקן ביקורת 99, הכולל נספח של דוגמאות לנוסחים של חוות הדעת (תחולה לגבי דוחות שאושרו אחרי 25/1/2009) .

לגבי מבנה של דוח המבקר- ראה תקן ביקורת 90 סעיף 8.

המאפיינים המיוחדים של דוח רואה החשבון המבקר-הנוסח האחיד

מפורט בסעיף 8 בתקן ביקורת 90

כולל כותרת והפניה ו- 3 פיסקאות: פסקת המבוא, פסקת ההיקף ופיסקת חוות דעת

1. כותרת והפניה

- בחברה- דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של חברת.....
- בעמותה- דוח רואה החשבון המבקר לחברי העמותה.....

2. פסקת המבוא

זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו
הבחנה בין אחריות הנהלת הגוף המבוקר לבין אחריות המבקר.

3. פיסקת היקף (תאור מהות הביקורת)

4. פיסקת חוות הדעת (תוקן בת.ב. 99)

"לדעתנו הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל [ISRAELI GAAP], או בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים [IFRS], מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום..., ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שנסתיימה באותו תאריך".

יצויין בהקשר זה: (ס. בת.ב. 99) כי עפ"י ס. 16 ב-IAS 1 חייבת ישות שהדוחות הכספיים שלה ערוכים לפי IFRS לתת לכך גילוי מפורש בביאורים לדוחות הכספיים, וכן אוסר הסעיף על יישות לתאר דוחות כספיים כערוכים עפ"י IFRS אלה אם הם מקיימים את כל הדרישות של תקנים אלה.

תוספות לנוסח האחיד (עקב דרישות מיוחדות של רשויות או חוקים בארץ או בחו"ל).

1. פיסקת בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.

האם בערכים נומינליים היסטוריים, ערכים מותאמים או ערכים מדווחים.

2. פיסקת ביניים

לאחר פסקת היקף הביקורת ולפני פסקת חוות הדעת.
כוללת את הפרטים והנסיבות להסתייגויות, חוות דעת שלילית או להימנעות בפסקת חוות הדעת. הפניה לביאור.

דגשים

1. **תאריך החתימה על חוות הדעת** – מהותי ביותר מבחינת אחריות המבקר.

2. **חתימת רואה החשבון המבקר**

3. **חתימת המשרד – חתימה אישית- אורגינלים.**

סטיות מהנוסח האחיד

דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד [תקן ביקורת 72 מ1/2002]:

1. מקרה שאינו משפיע על חוות הדעת

הפניית תשומת הלב

2. מקרים המשפיעים על חוות הדעת

• חוות דעת מסוייגת

• חוות דעת שלילית

• הימנעות מחוות הדעת

נוסחים של סטיות מהנוסח האחיד – ראה תקן ביקורת 72