

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 117^(*)

ב ד ב ר

תיקון תקן ביקורת 110 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל"

תוכן עניינים

סעיפים

| | |
|-----|------------------------------|
| 1-2 | מבוא |
| 3-7 | תיקון תקן ביקורת 110 |
| 8 | כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה |

^(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 12.1.2016 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 26.1.2016 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 1.2.2016.

1. בחודש יולי 2015 פרסמה הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) מספר תיקונים לתקני ביקורת כחלק מפרויקט המכונה "Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements" (להלן "הפרויקט"). הפרויקט נועד להבהיר ולתת דגש לגבי ההתייחסות לגילויים בביקורת דוחות כספיים.

חלק מהתיקונים שבוצעו במסגרת הפרויקט קיבלו ביטוי בתקנים 114⁽¹⁾ ו-115⁽²⁾ אשר התפרסמו לאחרונה. הלשכה מצאה לנכון לבצע גם תיקונים בתקן ביקורת 110 בעקבות תיקונים שנכללו בפרויקט האמור.

2. כמו כן, הלשכה החליטה לתקן את ההגדרות של "מסגרת של הצגה נאותה" ושל "מסגרת של קיום הוראות" לשם צמצום פערים בין תקן ביקורת 110 לבין התקן הבינלאומי שעליו הוא מבוסס (ISA 200).

תיקון תקן ביקורת 110

3. סעיף 13(ב) בתקן ביקורת 110 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

"דוחות כספיים (Financial statements) - הצגה מובנית של מידע כספי היסטורי, לרבות הביאורים הקשורים גילויים, שמיועדת להעביר מידע על המשאבים או המחויבויות הכלכליים של ישות בנקודת זמן, או על השינויים בהם בתקופת זמן, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי. הביאורים הקשורים כוללים, בדרך כלל, את עיקרי המדיניות החשבונאית ודברי הסבר אחרים. המונח "דוחות כספיים" מתייחס, בדרך כלל, למערכת של דוחות כספיים כפי שנקבע בהוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, אך יתכן שיתייחס גם לדוח כספי בודד. גילויים כוללים דברי הסבר או מידע תיאורי, אשר מוצגים כפי שנדרש או כפי שמותר במפורש על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, על גבי דוח כספי, או בביאורים, או שהם נכללים בדרך של הפניה. (ר' סעיפים 1א-1א1)"

⁽¹⁾ תקן ביקורת 114 "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

⁽²⁾ תקן ביקורת 115 "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

4. סעיף 13(ה) בתקן ביקורת 110 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

”**הצגה מוטעית** (Misstatement) – פגרה בדל בין הסכום, הסיווג, ההצגה, או הגילוי המדווחים של פריט המדווח בדוחות הכספיים לבין הסכום, הסיווג, ההצגה או הגילוי שנדרש לגבי הפריט בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מטעות או מתרמית.

כאשר מסגרת הדיווח הכספי היא מסגרת של הצגה נאותה ורואה החשבון המבקר מחווה דעה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות, הצגות מוטעות כוללות גם את אותן התאמות של סכומים, סיווגים, הצגה, או גילויים, אשר לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר נחוצות כדי שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות מכל הבחינות המהותיות.”

5. סעיף 13(ט) בתקן ביקורת 110 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

”**מסגרת של הצגה נאותה** (Fair presentation framework) - מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, וכן:

(1) מכירה במפורש או במשתמע בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן שיהיה זה נחוץ לספק בדוחות הכספיים גילויים מעבר לאלה הנדרשים באופן ספציפי על פי המסגרת, או להפעיל שיקול דעת ביישום עקרונות המסגרת מעבר למפורט בה באופן ספציפי; או

(2) מכירה במפורש בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן ויהיה זה נחוץ לסטות מהוראה של המסגרת. סטיות כאלה צפויות להיות נחוצות רק בנסיבות נדירות ביותר.”

6. סעיף 13(י) בתקן ביקורת 110 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

”**מסגרת של קיום הוראות** (Compliance framework) - מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, אך אינה מכילה הכרה באמור ב- (1) או (2) בסעיף (ט) לעיל.”

7. בתחילת פרק הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים בתקן ביקורת 110 יתווספו הסעיפים הבאים וסעיף א1 הקיים ימוספר כסעיף א1ב (ובהתאם לתוקן ההפניה הקיימת לסעיף א1):

"הגדרות"

דוחות כספיים (ר' סעיף 13/ב)

א1. מסגרות דיווח כספי מסוימות עשויות להתייחס למשאבים כלכליים של ישות או למחויבויות שלה במונחים אחרים. לדוגמה, יתכן שיתייחסו אליהם כאל הנכסים וההתחייבויות של הישות, ויתכן שיתייחסו להפרש השאריתי ביניהם כהון או כזכויות הוניות.

א1א. יתכן שדברי הסבר או מידע תיאורי, שנדרשים להיכלל בדוחות הכספיים על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ייכללו בהם בדרך של הפניה למידע במסמך אחר כגון דוח דירקטוריון או דוח תיאור עסקי התאגיד. "נכלל בדרך של הפניה" משמעו הפניה מהדוחות הכספיים למסמך האחר אבל לא הפניה מהמסמך האחר לדוחות הכספיים. כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה מתירה במפורש לבצע הפניה למיקום שבו דברי ההסבר או המידע התיאורי מצויים, וההפניה אליהם בוצעה באופן נאות, אזי אלה יהוו חלק מהדוחות הכספיים.^(א20)

כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

8. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2015 או לאחר מכן לגבי דוח רואה חשבון מבקר הנחתם לאחר 15 בפברואר 2016.

^(א20) ר' הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 110 בדבר "מידע המוצג בדוחות הכספיים בדרך של הפניה למסמך אחר", המספקת הנחיות נוספות לגבי מצבים כאמור.