

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 125 (*)

ב ד ב ר

תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה

תוכן עניינים

סעיפים

1	מבוא
2-21	תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה
22	כניסה לתוקף

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

1. תקן ביקורת זה נועד לקבוע תיקונים מסוימים הנדרשים בתקני ביקורת שונים ובתקן סקירה 1, לקראת פרסום מערכת הפרסומים המקצועיים של לשכת רואי חשבון בישראל לאחר ארגון מחדש. תיקונים אלה כוללים הן ביטול של סעיפים, נספחים או הבהרות שאינם רלוונטיים עוד והן עדכונים הנדרשים בתקנים מסוימים, לרבות עקב ביטולן של הבהרות מסוימות או עקב צירופן של הבהרות אחרות כנספחים לתקני הביקורת שאליהם מתייחסות ההבהרות.

תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה

2. בתיקונים המפורטים להלן, טקסט המוצג עם קו תחתון הינו טקסט חדש שנוסף ואילו טקסט המוצג עם קו חוצה הינו טקסט שבוטל.

3. סעיף 1 בתקן ביקורת 93 יתוקן כלהלן:

1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן (ISA) מס' 315 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC):

"Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement"

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר שיאפשרו לו להשיג הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הבקרה הפנימית שלו, ולהעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המבוקרים.

~~הלשכה מתעתדת לפרסם תקן ביקורת נוסף שעניינו יהיה "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" המבוסס על תקן (ISA) מס' 330 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).~~

~~"THE AUDITOR'S PROCEDURES IN RESPONSE TO ASSESSED RISKS"~~

~~עם כניסתם לתוקף של תקן ביקורת זה ושל תקן הביקורת הנוסף כאמור יתבטל תוקפם של תקן ביקורת 66 בדבר "הנחיות ליישום תקני ביקורת בסביבה של מערכת מידע ממוחשבת" ושל תקן ביקורת 80 בדבר "הערכת סיכונים ובקרה פנימית".~~

4. סעיף 18 בתקן ביקורת 93 יתוקן כלהלן :

18". בהתאם לתקן הביקורת בדבר "מטרות הביקורת ועקרונות כלליים לעריכת הביקורת", על המבקר לתכנן את הביקורת ולבצעה תוך גישה של ספקנות מקצועית. הדיונים בין חברי צוות הביקורת מבליטים את הצורך לקיים ספקנות מקצועית לאורך תקופת הביקורת, כדי שהצוות יהיה ער למידע או למצבים אחרים המצביעים על כך שיתכן שהצגה מוטעית מהותית עקב תרמית או טעות התרחשה, ויקפיד על מעקב אחר סימנים כאלה. בהתאם לתקן ביקורת 110 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", על רואה החשבון המבקר לתכנן ולבצע את הביקורת בגישה של ספקנות מקצועית, המכירה בכך שיכולות להתקיים נסיבות הגורמות לכך שתהיה בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית."

5. ההקדמה בתקן ביקורת 72 תימחק כלהלן :

"הקדמה"

(1) תקני ביקורת 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 תקני הביקורת 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 תקני ביקורת 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 עדכונם.

להלן עיקרי העדכונים:

א. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (restatement), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פסקת הפניית תשומת לב לכך. פסקת 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 בפסקת הפניית תשומת לב;

ג. במקרה של הימנעות:

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

2) פסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או יערכו בה שינויים.

ד. הדוגמאות המובאות בנספח הותאמו לשינויים כאמור.

6. סעיפים 20 ו-21 בתקן ביקורת 90 והכותרת שלפניהם יימחקו כלהלן:

הוראות מעבר

20. תאגידים שגילווי דעת 36 ו-50 של הלשכה לא חלו עליהם ואשר בחרו בעבר שלא ליישם את הוראותיהם, פטורים (בהתאם להוראות תקן חשבונאות מס' 12) מחובת הצגת נתוני השוואה בדוח רווח והפסד ובדוח על תזרימי המזומנים בשנת המעבר (השנה הראשונה שלאחר יום המעבר).

21. דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של תאגידים המצויינים בסעיף 20 לעיל, לשנת המעבר (לשנה הראשונה שלאחר מועד המעבר) ינוסח (הנוסח מתייחס לתאגידים שתאריך המאזן שלהם הינו 31 בדצמבר), כלהלן:

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 2004 ו-2003 ואת הדוחות על השינויים בהון העצמי לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים ואת דוח רווח והפסד והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2004. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות

דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ג-1973. על פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו 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 לימים 31 בדצמבר 2004 ו-2003 ואת השינויים בהונה העצמי לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים ואת תוצאות פעולותיה ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2004.

כמוסבר בביאור _____, הדוחות הכספיים הנ"ל מוצגים בסכומים מזווחים, בהתאם לתקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[תאריך] _____ [חתימת רואה החשבון המבקר]

7. תוכן סעיפים 14 ו-15 בתקן ביקורת 90 יימחק כלהלן :

"14. לגבי דוחות כספיים המיועדים להיכלל בתשקיף

נוסח זה יפורסם בנפרד עם השלמת עריכתו [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

15. לגבי דוחות כספיים מאוחדים המוצגים יחד עם דוחות החברה ומיועדים להיכלל בתשקיף

נוסח זה יפורסם בנפרד עם השלמת עריכתו [מספר סעיף זה אינו בשימוש]."

8. נספחים א' ו-ב' לתקן ביקורת 90 יימחקו. תוכן העניינים של התקן יתוקן בהתאם לכך.

9. הבהרות 2 ו-3 לתקן ביקורת 99 וכן הבהרות 4, 5 ו-6 לתקני ביקורת 99 ו-108 תצורפנה כנספחים 1-5 לתקן ביקורת 90. תוכן העניינים של התקן יתוקן בהתאם לכך.
10. פסקת המבוא בנספח 8 לתקן סקירה 1 תתוקן כלהלן:
- " סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות מאוחדות (להלן - החברה), הכולל את הדוח התמציתי המאוחד על המצב הכספי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח או הפסד",
11. שמו של תקן ביקורת 67 יתוקן כלהלן:
- "תדרג בדרג בקרת איכות במשרדי רואי חשבון".
12. הבהרה מספר 1 לתקן ביקורת 110 תבוטל, וכן תבוטל הערת שוליים 20א הכוללת הפניה להבהרה זו.
13. הבהרה מספר 1 לתקן ביקורת 78 תבוטל.
14. בתקן ביקורת 78 יתווסף סעיף 12ב. שנוסחו כלהלן:

" 12ב. מעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS הינו בעל היקף נרחב מהותית מאשר התאמות הנדרשות לצורך הצגה מחדש של דיווח כספי (Restatement) עקב הצגה מוטעית בדוחות הכספיים ההשוואתיים.

לפיכך, במקרה בו המבקר הקודם ביקר את הדוחות הכספיים לתקופות הקודמות שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) והמבקר הנוכחי מתבקש לבקר דוחות כספיים לתקופה השוטפת הנערכים לראשונה לפי תקני IFRS (ובמסגרתם נדרשים דוחות כספיים השוואתיים שגם הם ערוכים לפי תקני IFRS), לא ניתן לפעול בהתאם לסעיף 9 (א) וסעיף 12 לעיל.

במקרה כזה, של חילופי רואי חשבון מבקרים אגב המעבר ממסגרת דיווח כספי אחת למסגרת דיווח כספי אחרת, המבקר הנוכחי אינו יכול לתת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים הערוכים לפי מסגרת הדיווח

הכספי החדשה מבלי לבצע לגבי אותם דוחות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת מלאים. לחילופין, ניתן לפעול בהתאם לסעיף 9 (ב) לעיל, כאשר המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים הערוכים לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד. "

15. הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 104 תצורף כנספח ה' לאותו תקן. תוכן העניינים של התקן יתוקן בהתאם לכך.

16. בתקן ביקורת 104 יתווסף סעיף 11א. שנוסחו כלהלן:

"11א. כאשר התאגיד המדווח רכש בשנת הדיווח השוטפת תאגיד אחר המאוחד לראשונה בדוחות הכספיים לאותה שנה, יתכן שהערכת האפקטיביות המבוצעת על ידי הדירקטוריון וההנהלה לא תתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש (אשר היו נכללים בהערכת האפקטיביות במצב דברים רגיל). בפרסום של סגל רשות ניירות ערך בהקשר זה, נאמר כי כאשר לא עלה בידי הדירקטוריון וההנהלה להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש, עליהם לתת גילוי נאות בעניין זה בהערכת האפקטיביות שלהם, כמפורט באותו פרסום. במקרים אלה, רואה החשבון המבקר יפעל כאמור בנספח ה' לתקן ביקורת זה."

17. הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 9 תצורף כנספח לאותו תקן.

18. בסוף סעיף 13 בתקן ביקורת 9 תתווסף הפסקה הבאה:

"על אף האמור לעיל בסעיף 13 זה, כאשר מבקר החברה האם מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר (שיעור העולה על 50%) מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים, הוא נדרש לבצע נהלים נוספים כמפורט בנספח לתקן ביקורת זה."

19. הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 58 תצורף כנספח ג' לאותו תקן. תוכן העניינים של התקן יתוקן בהתאם לכך.

20. בסוף כל סעיף בתקן ביקורת 58 שהבהרה האמורה לעיל מתייחסת אליו תתווסף (בתוך סוגריים) הפניה להבהרה כלהלן:
"ר' נספח ג'")

21. הערת השוליים הנכללת תחת סימול (*) א. בדף השער של תקן ביקורת 58 - תימחק.

כניסה לתוקף

22. תקן ביקורת זה חל מיום 30 בדצמבר 2019 ואילך.

ניתן ליישם תקן ביקורת זה לפני 30 בדצמבר 2019 ובלבד שבאותו מועד ייושמו כל התקנים לאחר הארגון מחדש.