

גילוי דעת 83 (*)

ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים

תוכן עניינים

סעיפים

1 - 3	מבוא
4 - 18	תצפית המבקר בעת מפקד מלאי
19 - 25	בירורים ביחס להתדיינויות משפטיות ולתביעות
26 - 29	הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך
30 - 33	מידע מגזרי
34	ביטולים
35	תחילה

נספח - רשימת תיוג לנוכחות המבקר בעת מפקד מלאי
(אינו מהווה חלק מגילוי הדעת)

(*) גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 9.11.2003 ו-26.11.2003, בהתאמה ועל-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 15.12.2003.

מבוא

1. גילוי דעת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 501 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"AUDIT EVIDENCE - ADDITIONAL CONSIDERATIONS FOR SPECIFIC ITEMS"

2. מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בנוסף לאלה שנכללו בגילוי דעת 82 בדבר "ראיות ביקורת" בקשר לסעיפים מסוימים הנכללים בדוחות הכספיים ולגילויים הנדרשים בגינם.

3. גילוי הדעת מתייחס לנושאים הבאים:

- (א) תצפית המבקר על ספירת מלאי;
- (ב) בירורים ביחס להתדיינויות משפטיות ולתביעות;
- (ג) הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך;
- (ד) מידע מגזרי.

תצפית המבקר על ספירת מלאי

4. הנהלת הגוף המבוקר קובעת בדרך כלל נהלים שעל-פיהם נערכת ספירת מלאי המתקיימת לפחות אחת לשנה, כדי לשמש בסיס להכנת הדוחות הכספיים או, כדי לוודא את מהימנות מערכת המלאי המנוהלת לפי שיטת המלאי התמידית.

5. כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על-ידי תצפית על ספירת המלאי, אלא אם הדבר אינו מעשי. תצפית כזאת תאפשר למבקר לבחון את תהליך ספירת המלאי, לוודא שהנהלים לרישום תוצאות הספירה והבקרה עליהן, מופעלים בהתאם לנהלים שנקבעו על-ידי ההנהלה, וכן כדי לספק ראיות באשר למהימנותם של נהלים אלה.

6. אם המבקר אינו יכול להיות נוכח בספירת המלאי במועד שתוכנן מחמת נסיבות בלתי צפויות, עליו לבצע מספר ספירות מלאי, במועד חלופי או לפקח עליהן, ולפי הצורך לערוך בדיקות לגבי עסקאות שבוצעו בין שני המועדים.

7. כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו האופי והמיקום של המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים

אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום המלאי ומצבו. לדוגמה, תיעוד של מכירה לאחר ספירת פריטי מלאי מסוימים שהושגו או נרכשו לפני ספירת המלאי, עשוי לספק ראיות ביקורת נאותות.

8. בתכנון תצפית המבקר על ספירת מלאי או ביישום נהלים חלופיים, עשוי המבקר לשקול:

- את אופי המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית בקשר למלאי.
- את הסיכון המובנה, סיכון הבקרה וסיכון החשיפה בקשר למלאי ואת מהותיות המלאי.
- האם צפוי שיקבעו נהלים מתאימים וינתנו הוראות מתאימות לספירת המלאי.
- עיתוי הספירה.
- האתרים שבהם מוחזק המלאי.
- אם נחוצה עזרת מומחה.

9. במקרים בהם יש לקבוע את הכמויות על-פי ספירת המלאי והמבקר נוכח במפקד כזה, או כאשר הגוף המבוקר מנהל מערכת מלאי תמידי והמבקר נוכח בספירה פעם אחת או יותר במשך השנה, הרי שבדרך כלל על המבקר יהיה לפקח על נהלי הספירה ולבצע ספירות מדגמיות.

10. אם הגוף המבוקר משתמש בנהלים לאומדן הכמות בפועל, כמו אומדן תבואה בתפזורת, על המבקר להניח את דעתו באשר לסבירות הנהלים שנקטו.

11. כאשר מלאי ממוקם במספר אתרים, על המבקר לשקול באילו אתרים עדיפה נוכחותו, כאשר הוא מביא בחשבון את מהותיות המלאי והערכת הסיכון המובנה וסיכון הבקרה באתרים השונים.

12. על המבקר לסקור את הוראות ההנהלה בנוגע:

(א) ליישום נהלי בקרה, לדוגמה, איסוף של גיליונות ספירה שנעשה בהם שימוש, התחשבות בגיליונות ספירה שלא נעשה בהם שימוש ונהלי ספירה וספירה חוזרת;

(ב) לזיהוי מדויק של שלב הגמר של עבודות בתהליך ביצוע, של פריטים שתנועתם איטית, פריטים שהתיישנו או פריטים

- פגומים, וכן זיהוי מלאי הנמצא אצל הגוף המבוקר אך
בבעלותו של צד שלישי לדוגמה, מלאי במשגור; וכן
- (ג) להיערכות מתאימה בקשר לתנועת מלאי ממקום למקום
ומשלוח של מלאי וקבלתו לפני תאריך המאזן ולאחריו (נהלי
חתך - CUT OFF).
13. על המבקר לשקול ביצוע הנהלים על-ידי הפוקדים ולבצע ספירות
מדגמיות כדי להשיג ביטחון שנהלי ההנהלה מבוצעים במידה
מספקת. בעת ביצוע ספירות אלה על המבקר לבדוק הן את
השלמות והן את הדיוק של רשומות הספירה וזאת על-ידי מעקב
אחר פריטים שנבחרו מתוך רשומות אלו והשוואתם למלאי בפועל
וכן אחר פריטים שנבחרו מתוך המלאי בפועל והשוואתם לרשומות
הספירה.
14. על המבקר לשקול גם ביצוע נהלי חתך (CUT OFF), כולל פריטים על
תנועה של מלאי סמוך לספירה, במהלכה ולאחר מכן וזאת על
מנת שניתן יהיה לבדוק מאוחר יותר אם הובאו בחשבון תנועות
אלה.
15. מסיבות מעשיות, ניתן יהיה לערוך את ספירת המלאי במועד שונה
מתום התקופה. דבר זה עשוי, בדרך כלל, לספק את מטרות
הביקורת רק אם סיכון הבקרה מוערך פחות מגבוה.
16. כאשר הגוף המבוקר מפעיל מערכת מלאי תמידי המשמשת
לקביעת יתרת המלאי לתום התקופה, יעריך המבקר, על-ידי ביצוע
נהלים נוספים, אם הסיבות להפרשים משמעותיים כלשהם בין
הספירה בפועל לבין רשומות המלאי התמידי הובנו או, לחילופין,
הרישומים תוקנו בהתאם.
17. המבקר יבדוק את עריכת רשימת המלאי הסופית כדי להעריך אם
היא משקפת במדויק את ספירות המלאי.
18. כאשר המלאי נמצא במשמרת אצל צד שלישי ובשליטתו, השגת
אישור על-ידי המבקר מאת הצד השלישי באשר לכמויות המלאי
המוחזק עבור הגוף המבוקר ולמצבו תספק, בדרך כלל, ראיית
ביקורת נאותה. יחד עם זאת, בהתייחס למהותיות מלאי זה על
המבקר לשקול גם:

- את אי-התלות של הצד השלישי.
- להיות נוכח או לבקש שמבקר אחר יהיה נוכח בספירה בפועל של המלאי.
- לקבל דוח של מבקר אחר על כך שהמערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית של הצד השלישי מתאימות כדי להבטיח שהמלאי נספר באופן מדויק ומאובטח באופן נאות.
- בדיקת תיעוד בנוגע למלאי המוחזק על-ידי צדדים שלישיים לדוגמה, אישורי כניסה למחסן, או השגת אישור מצדדים אחרים כאשר מלאי כזה שועבד כבטחון.

בנספח לגילוי דעת זה מובאת דוגמה לרשימת תיוג לתצפית המבקר על ספירת מלאי (אינו מהווה חלק מגילוי הדעת).

בירורים ביחס להתדיינויות משפטיות ולתביעות

19. התדיינויות משפטיות ותביעות אחרות שבהן מעורב הגוף המבוקר, ייתכן שתהיה להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, ולכן יתכן שיהיה צורך לגלותן ו/או לרשום הפרשה בגינן בדוחות הכספיים.

20. **המבקר ינקוט בנהלים כדי להיות מודע להתדיינויות משפטיות ותביעות שבהן מעורב הגוף המבוקר, ושייתכן ותהיה להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.** נהלים כאלה יכללו, בין היתר:

- עריכת בירורים עם ההנהלה, לרבות קבלתם של מצגים רלבנטיים.
- סקירת פרוטוקולים של הדירקטוריון והתכתבויות ההנהלה עם יועציו המשפטיים של הגוף המבוקר.
- בחינת חשבוניות של הוצאות משפטיות.
- שימוש במידע כלשהו שהושג אודות עסקי הגוף המבוקר, כולל מידע שהושג מדיונים עם מחלקה משפטית פנימית של הגוף מבוקר, אם קיימת.

21. **עם זיהוי התדיינויות משפטיות או תביעות או כאשר המבקר סבור שיתכן שהן קיימות, המבקר יבקש קיום תקשורת ישירה עם היועצים המשפטיים של הגוף מבוקר.** תקשורת כזו תסייע למבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לעניין קיום תביעות משפטיות ותביעות ידועות, וכן אם אומדני ההנהלה לגבי השלכותיהן הכספיות, הם נאותים.

22. המבקר יבקש מההנהלה להכין מכתב שישלח על-ידי המבקר, שבו יתבקשו היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר לתקשר ישירות עם המבקר.
23. המבקר ישקול את מצבם של עניינים משפטיים עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר (או בסמוך אליו). במקרים מסוימים, יתכן שהמבקר יזדקק להשיג מידע מעודכן מיועציו המשפטיים של הגוף המבוקר.
24. בנסיבות מסוימות לדוגמה, כאשר הנושא מורכב או שקיימת אי הסכמה בין ההנהלה לבין היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר, יתכן שיהיה צורך שהמבקר ייפגש עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר כדי לדון בתוצאות הצפויות של תביעות משפטיות ואחרות. פגישות כאלה תתקיימנה בהרשאת ההנהלה, ורצוי - בנוכחות נציג ההנהלה.
25. סירבה ההנהלה להרשות למבקר לתקשר עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר, יחשב הדבר כהגבלה בהיקף הביקורת ועל המבקר לנהוג כאמור בגילוי דעת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד". כאשר מסרבים היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר להגיב בצורה הולמת לפניית המבקר והמבקר אינו מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות בדרכים חלופיות, גם בנסיבות אלה יהיה על המבקר לנהוג כאמור בגילוי דעת 72.

הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך

26. כאשר השקעות לזמן ארוך הן מהותיות לדוחות הכספיים, ישיג המבקר מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות ביחס לערכן וגילויין.
27. נהלי ביקורת בקשר להשקעות לזמן ארוך כוללים, בדרך כלל, בחינת ראיות לגבי השאלה אם לגוף המבוקר יש את היכולת להמשיך ולהחזיק בהשקעות לטווח ארוך, וכן קיום דיון עם ההנהלה לגבי השאלה אם הגוף המבוקר ימשיך להחזיק בהשקעות לזמן ארוך וקבלת מצגים בכתב בהקשר לכך.
28. נהלים אחרים עשויים לכלול, בדרך כלל, התייחסות לדוחות כספיים של הגופים בהם קיימת השקעה לזמן ארוך ומידע אחר כמו שערי שוק, שמספקים אינדיקציה לגבי ערך ההשקעות,

והשוואת ערכים אלה לסכום ההשקעות הפנקסני עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר.

29. אם הערכים כאמור אינם עולים על הסכום הפנקסני, יבחן המבקר אם יש צורך לתת ביטוי לירידת הערך. אם קיימת אי-וודאות באשר לסוגיה אם הסכום הפנקסני יחזור לסכום שלפני ירידת הערך, יבחן המבקר אם נכללו התאמות נאותות ו/או ניתן גילוי מתאים.

שיקולי המבקר במקרים אלה יתבססו על ההנחיות אשר בכללי החשבונאות והדיווח המקובלים בנושא.

מידע מגזרי

30. כאשר מידע מגזרי הוא מהותי לדוחות הכספיים, ישיג המבקר מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות ביחס לגילויים הנדרשים בדוחות הכספיים בהתאם לכללי דיווח מקובלים החלים על הגוף המבוקר.

31. המבקר ישקול את המידע המגזרי בהתייחס לדוחות הכספיים בכללותם ואינו נדרש, בדרך כלל, ליישם נהלי ביקורת אשר היו דרושים לו ניתנה חוות דעת נפרדת על המידע המגזרי כעומד בפני עצמו. עם זאת, תפיסת המהותיות מקיפה הן גורמים כמותיים והן גורמים איכותיים ונהלי הביקורת בהם ינקוט המבקר יביאו זאת בחשבון.

32. נהלי ביקורת ביחס למידע מגזרי מורכבים בדרך כלל מנהלים אנליטיים ובדיקות אחרות המתאימים לנסיבות.

33. על המבקר לדון עם ההנהלה לגבי השיטות ששימשו בקביעת המידע המגזרי ולשקול אם שיטות אלה יביאו לגילוי נאות בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות ודיווח מקובלים החלים על הגוף המבוקר, וכן יבחן את יישומם של שיטות אלה. על המבקר להביא בחשבון מכירות, העברות וחיובים בין מגזרים וביטול סכומים בין-מגזריים, ולהשוואות עם תקציבים ותוצאות צפויות אחרות לדוגמה, רווחים תפעוליים כאחוז ממכירות, וההקצאה של נכסים ועלויות בין המגזרים, כולל עקיבות עם תקופות קודמות ונאותות הגילויים לגבי מקרים של היעדר עקיבות.

ביטולים

34. עם פרסומו של גילוי דעת זה בטל פרק "נוהלי ביקורת לפריטים מסוימים" שבמקבץ הנחיות לנוהלי ביקורת שפורסם על-ידי הלשכה, וכן גילוי דעת 1 בדבר "נוכחות המבקר בעת מפקד המלאי".

תחילה

35. גילוי דעת זה יחול על ביקורת דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31.12.2004 או לאחר מכן.

נספח
(אינו מהווה חלק מגילוי הדעת)

רשימת תיוג לתצפית המבקר על ספירת מלאי

שם הלקוח: _____ מקום הספירה: _____
 המבקר: _____ מאזן ליום: _____
 יום ושעת הגעת המבקר: _____ זמן עזיבת המבקר: _____

<u>מספר</u>	<u>יום ושעה</u>	<u>כמות</u>	<u>ספק לקוח (ארץ/חו"ל)</u>
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

תעודת כניסה
 אחרונה(*)
 תעודת משלוח
 אחרונה(*)

(*) יש לצרף צילום התעודות:

שמות הסופרים	תפקיד הסופרים	מקום הספירה	מועד תחילת הספירה	מועד סיום הספירה	הערות
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____

^(*) מחצית הבדיקות תעשה בדרך של בדיקת התאמת הכמויות בספירת הלקוח לספירה בפועל ע"י המבקר ואלו המחצית השנייה בדרך של ספירה בפועל ולאחר מכן השוואה לרשימות.

**א. היה נוכח בעת ספירת המלאי ובדוק האם מתקיימים הנהלים
והדרישות הבאות:**

ממצאים והערות	לא רלוונטי	לא	כן	
				1. האם קיימות הנחיות בכתב לספירת המלאי? (אם לא, המלץ כי ינתנו הוראות מתאימות בע"פ)
				2. האם ההנחיות לספירת המלאי נאותות בהתאם לנסיבות? (אם לא, דון בנושא עם הלקוח והצע תיקונים)
				3. א. האם תוכננה הספירה בהתאם לסידור הסחורה במחסן? ב. האם סודר המלאי בצורה שתקל על הספירה?
				4. א. האם הסופרים אינם אלו העוסקים במלאי? ב. אם התשובה שלילית, האם נבדקת הספירה ע"י אחר?
				5. האם עובדי הלקוח מקיימים את ההנחיות לגבי ספירת המלאי?
				6. א. האם קיבלת מהלקוח רשימה חתומה המפרטת את כל המקומות ב. האם סופרים את כל פרטי המלאי בכל החנויות והמחסנים המפורטים בסעיף א'?
				ג. האם נכחת בכל הספירות המצוינות בסעיף ב'?
				7. האם לסופרים ידע מספיק לספירת המלאי הספציפי?
				8. האם מכיל העמוד הראשון ברשימה את תאור מקום הספירה ושם הסופר וחתימתו?

ממצאים והערות	לא רלוונטי	לא	כן

- 9. א. האם דפי הספירה מסופררים מראש ומצויין בעמוד הראשון מספר העמוד האחרון?
- ב. האם רשומים על הטופס
- 10. האם נערכת הרשימה במקור והעתק (צילום)?
- 11. האם הרישום נעשה בעט בלתי מחיק? (לא בעיפרון)
- 12. האם מחיקות נשארות קריאות?
- 13. תוכן הרשימות – האם הן מצוינות:
 - א. תאור מספיק לזיהוי וליחוס
 - ב. היחידה (ק"ג, ליטר, עשיריה וכו')
 - ג. מס היחידות
 - ד. שלב גמר של עבודות בביצוע
 - ה. מרכיבים עיקריים של עבודות
 - ו. אריזות
 - ז. חומר גלם
 - ח. מלאי בתהליך
 - ט. מוצרים גמורים
 - י. משומש, החזרים
 - יא. מלאי שהסיכויים למכירתו נמוכים
- 14. א. האם המלאי שנספר מסומן?
 - ב. האם נערכת בדיקה לוודא שכל המלאי סומן (נספר)?
- 15. האם אין תזוזה של פרטי מלאי בעת הספירה?
- 16. אם התשובה ל-15 היא שלילית: האם נרשמת תנועת מלאי בזמן הספירה להבטחת חתך קניות ומכירות?

ממצאים והערות	לא רלוונטי	לא	כן	
				17. א. האם הופרדו פרטי מלאי שהוצאה בגינם ת.מ?
				ב. האם נערכה רשימה מפורטת לפרטי מלאי אלו?
				ג. האם לא נכללו בספירה פרטי מלאי אלו?
				18. א. האם נספר מלאי של אחרים (משגור וכד') בציון מתאים?
				ב. האם הופרד מלאי זה בחישוב
				19. האם נעשו סדורים למפקד מלאי שמחוץ לעסק ומלאי שבדרך לרבות מלאי בהשאלה אצל אחרים?
				20. האם נעשו סידורים לקבלת אישורים מהמחזיקים במלאי (מלאי שבדרך, במשגור, בונדד וכד')
				21. א. האם לא נספרו במלאי פרטי רכוש קבוע?
				ב. האם נספרו פרטי מלאי בסיסי (כגון כלי עבודה) ומלאי לצריכה (כגון מלאי לקידוחי נפט)?
				ג. אם התשובה ל'ב' היא חיובית, האם ניתנה לכך הבחנה נפרדת בניירות העבודה?
				22. במלאי אשר ספירתו דורשת הערכת מומחה האם נכח המומחה בספירה והאם אישר את שביעות רצונו מאופן הספירה והרישומים?
				23. כאשר הספירה מבוצעת באמצעות מסופונים האם וידאת כי: א. המסופונים תקינים ומכויילים (באמצעות מומחה)? ב. הסופרים בקיאים בשימוש במסופונים לספירה?

ממצאים והערות	לא רלוונטי	לא	כן

24. האם נעשו סדורים לעריכת רשימות תיאום עם כרטסת המלאי התמידי (אם ישנה כזאת)?
25. האם נערך בירור ע"י גורם אחראי מתאים, לגבי הפרשים שנמצאו בין רשומי המחשב לספירה?
26. האם ניתנה התייחסות בספירה למלאי מת, מלאי שתנועתו איטית, מלאי בתצוגה, מלאי פגום וכד'?
27. האם נחתמו כל דפי הספירה על-ידי הסופרים?
28. האם סימנת בחתימתך את דפי הרשימות?
29. סיכום - האם להערכתך ספירת המלאי הינה נאותה?

ב. קבל וצרף לדפים אלה:

1. נהלי ספירת המלאי שנמסרו לסופרים בכתב ובע"פ.
2. רשימות הספירה שנערכו על-ידי הסופרים (מומלץ כי הרשימות ימסרו מיד לאחר תום הספירה).

- ג. 1. **בהסתמך על התשובות לשאלות** וכן על ממצאי ספירות המלאי בתקופות קודמות קבע את היקף המדגם שיש לבצע.
2. בחר מדגם (בהסתמך על מסקנותיך בסעיף 1) של X% של פרטי מלאי בעלי מרכיב משמעותי בסך כל המלאי ובדוק הרשימות ע"י ספירת אותם פריטים. בדוק האם רשימות המלאי מתאימות לרישום קבלות ולהנפקות שנעשו סמוך למועד הספירה.

ספירת מלאי - בדיקה מדגמית של רואה החשבון^(*)

חומר גלם מוצר	תאר הפריט	מס' קוד	מיקום במחסן	במערכת מלאי תמדי		כמות בלקוח	כמות בספירת המבקר	הפרש	ממצאים והערות
				עלות עפ"י דוח מחשב	כמות עפ"י דוח מחשב				
.1									
.2									
.3									
.4									
.5									
.6									
.7									
.8									
.9									
.10									
.11									

ערוך פרוטוקול במהלך הספירה שיכיל, מלבד רשימות התיוג, מספר דפי ספירות המלאי והערות כלליות בדבר הספירה.

3. סכם על נייר עבודה ממצאים על נאותות ויעילות נוהלי ספירת המלאי ועל מידת היכולת להסתמך על רשימות המלאי.

^(*) מחצית הבדיקות תעשה בדרך של בדיקת התאמת הכמויות בספירת הלקוח לספירה בפועל ע"י המבקר ואלו המחצית השנייה בדרך של ספירה בפועל ולאחר מכן השוואה לרשימות.