

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 570(*)ב ד ב ר

העסק החי

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 58 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 6.3.1994 ועל ידי המועצה המקצועית המייעצת מיום 9.3.1994 ואושר לפרסום על ידי הוועד המרכזי בישיבתו מיום 4.4.1994. תקן ביקורת זה נכלל במסגרת פרויקט הארגון מחדש של התקינה הישראלית בביקורת. פרסומו במסגרת זו אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום XXX ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום XXX ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום XXX.

תוכן עניינים

סעיפים

א. מבוא	1 - 5
ב. השיקולים בקשר למוסכמת העסק החי	6 - 10
ג. השיטה לאיסוף ראיות	11 - 13

(*) תקן ביקורת זה חל גם על מבוקרים הכפופים לפיקוח של המפקח על הבנקים או של המפקח על הביטוח, אולם - בטרם ינהג מבקר החשבונות בהתאם לסייפא של סעיף 17 לתקן ביקורת זה - מן הראוי שיוודיע על כך לאותו מפקח (תוך קבלת הסכמת הנהלת המבוקר לכך, אם דרושה למבקר החשבונות הסכמה כזו על פי דין).

20 - 14	ביקורת במהלך הביקורת ד. ההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר	
21	ה. השלכות על דוח סקירה של המבקר על דוחות כספיים לתקופות ביניים	
22	ו. <u>אחילה כניסה לתוקן</u> נספחים (אינם מהווים חלק מתקן הביקורת)	

א. מ-ב-ו אמבוא

1. העיקרון שהדוח הכספי מבטא את מצב המפעל ופעולותיו כ"עסק חי" (GOING CONCERN) הינו אחד מהעקרונות החשבונאיים המקובלים. **דבר זה קיבל את ביטויו בהנחיה 11(ב) מההנחיות לנוהלי ביקורת שפורסמו על ידי הלשכה.**
2. תקן ביקורת זה בא להנחות את המבקר (להלן המבקר) בדבר חובותיו בעת ביקורת דוחות כספיים, לגבי נאותות הנחת העסק החי כבסיס להכנת הדוחות הכספיים.
3. בעת תכנון הביקורת, יישום נוהלי ביקורת והערכת ממצאי הביקורת, על המבקר לשקול את נאותות מוסכמת העסק החי המונחת ביסוד הכנת הדוחות הכספיים.
4. דוח רואה החשבון המבקר- מסייע לביסוס אמינות הדוחות הכספיים. יחד עם זאת, אין דוח רואה החשבון המבקר מהווה ערובה להמשך קיומו של העסק המבוקר בעתיד הנראה לעין.

בתקן ביקורת זה הניב "עתיד הנראה לעין", משמעו - תקופה שלא תעלה על שנה מיום המאזן אלא אם היו נסיבות המורות אחרת. **יובהר¹ טווח "עתיד הנראה לעין" הוא תקופה של שנה מיום המאזן, אלא אם היו נסיבות המורות בעליל אחרת. קדם יום המאזן ביותר משנה ממועד החתימה על דוח המבקרים, תוארך התקופה האמורה עד תאריך החתימה על דוח המבקרים.**

5. ניתן להניח כי העסק המבוקר ימשיך להתקיים בעתיד הנראה לעין אם אין מידע משמעותי הסותר הנחה זו. בהתאם לכך, נרשמים הנכסים וההתחייבויות בהנחה שהעסק המבוקר יוכל לממש את נכסיו ולפרוע את התחייבויותיו במהלך הרגיל של העסקים. אם הנחה זו אינה מוצדקת, ייתכן והעסק המבוקר לא יוכל לממש את נכסיו בסכומים בהם הם רשומים ויתכנו שינויים במועדי הפירעון

¹ ההבהרה אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 29.12.1996 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 16.1.1997 ופירסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 27.1.1997.

של ההתחייבויות ובסכומיהן. כתוצאה מכך יתכן כי בדוחות הכספיים יידרשו התאמות של סכומי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם.

ב. השיקולים בקשר למוסכמת העסק החי

6. על המבקר לשקול את הסיכון שמוסכמת העסק החי ייתכן ואינה תואמת עוד את העסק המבוקר.

7. במהלך הביקורת עשויים להגיע לידיעת המבקר סימני אזהרה בקשר להמשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי. סימני אזהרה כאלו יכולים להתקבל מהדוחות הכספיים עצמם וכן ממקורות אחרים. על המבקר לשקול בזהירות ראויה את חשיבותם של סימנים אלה ולבחון אם הם מצביעים לכאורה על ספק ניכר (Substantial Doubt) בדבר המשך קיומו של העסק ועל הצורך בבדיקות נוספות. להלן רשימת דוגמאות של סימני אזהרה, אולם רשימה זו אינה כוללת את כל הסימנים האפשריים וכמו כן קיום של סימן אחד או יותר אינו מצביע בהכרח על קיום בעייה בהנחת היסוד של העסק החי.

יובהר¹ כי משמעות סימני האזהרה אינה אחידה בכל החברות. בהחלט יתכן שבחברות מסוימות קיומם של סימנים אלו לא ילמד בהכרח על קיום בעיה בהנחת היסוד של העסק החי. לפיכך, יש לנתח את משמעות סימני האזהרה בחברות שונות בזהירות הראויה ובהתאמות המתחייבות, לדוגמה:

א. בחברות פרטיות קיימת, לעתים, מדיניות עיסקית של חלוקת רווחי החברה בדרך של תשלומי שכר, דמי ניהול, בונוס חד פעמי למנהלים ו/או לבעלי שליטה בחברה, לפיכך, יתכן ויש לקחת בחשבון תשלומים אלה כאשר בוחנים את נושך הרווחיות של החברה.

ב. בחברות פרטיות קיימת, לעיתים, מדיניות עיסקית של מתן הלוואות בעלים ושטרי הון לחברה. לפיכך, יתכן ויש לקחת בחשבון גורמים אלה כאשר בוחנים את איתנותה הפיננסית של החברה.

8.1 דוגמאות לסימני אזהרה שניתן לשאוב מתוך הדוחות הכספיים: 8.

תקן ביקורת (ישראל) 570

- 8.1.1 גרעון בהון העצמי, דהיינו - סך כל ההתחייבויות עולה על סך כל הרכוש.
- 8.1.2 גרעון בהון החוזר, דהיינו - סך כל ההתחייבויות השוטפות עולה על סך כל הרכוש השוטף.

יובהר¹ כי משמעות הסעיפים 8.1.1 ו-8.1.2 היא כי מדובר על יחסים פיננסיים עיקריים המצביעים על קשיים כספיים, לדוגמה - גירעון בהון העצמי או גירעון בהון החוזר.

8.1.3 פיגורים בפירעון התחייבויות שמועדן הגיע, או שמועד הפירעון של התחייבויות שיש להן מועד פירעון קבוע קרב, מבלי שיש תחזית ריאלית לפירעון או לחידושן.

8.1.4 מימוש נכסים קבועים - תפעוליים לצורך פירעון התחייבויות. —

יובהר¹ כי מדובר על מימוש מהותי של נכסים קבועים תפעוליים.

8.1.5 הסתמכות נמשכת על אשראי לטווח קצר למימון רכוש קבוע.

8.1.6 תביעות משפטיות תלויות נגד החברה שאם יאושרו על ידי בית המשפט לא יוכל העסק להמשיך בקיומו.

8.1.7 הפסדי הפעלה כבדים.

8.1.8 תזרים מזומנים שלילי מפעולות.

יובהר¹ כי מדובר על תזרים מזומנים שלילי מתמשך מפעילות שוטפת.

8.1.9 יחסים פיננסיים עיקריים המצביעים על קשיים כספיים.

8.2 דוגמאות לסימני אזהרה שניתן לשאוב ממקורות אחרים:

8.2.1 שינוי לרעה בתנאי אספקת סחורות.

8.2.2 שינוי לרעה בתנאי אשראי ספקים.

8.2.3 אבדן שוק ראשי, אבדן סוכנות או אבדן ספק

- ראשי.
- 8.2.4 מחסור בחומר גלם.
 - 8.2.5 אבדן אנשי מפתח בדרג המנהלי או התפעולי.
 - 8.2.6 קשיים ביחסי עבודה.
 - 8.2.7 אי עמידה בדרישות חוקיות (סטטוטוריות).
 - 8.2.8 אי יכולת לגייס הון או לגייס מימון אחר לשם הרחבת המפעל או פיתוח מוצר חדש.
 - 8.2.9 התקשרויות ללא הצדקה כלכלית נראית לעין.
 - 8.2.10 תלות בהצלחת פרויקטים מסוימים כשהצלחה מוטלת בספק.
 - 8.2.11 חקיקה ומדיניות ממשלתית הפוגעות בכושר פעולתו של העסק.
 - 8.2.12 כוונת הבעלים לא להמשיך בעסקים (כגון בעת חילופי בעלות).
 - 8.2.13 ליקויים בתפקוד ההנהלה (לדוגמה - חילוקי דעות בדירקטוריון המונעים תפעול תקין של העסק).

9. המבקר ישקול בזהירות ראויה את השפעתם של סימני האזהרה תוך התייחסות למכלול הפעולות של העסק. על המבקר להביא בחשבון בשיקוליו גם סימנים המצביעים על סיכוייו של העסק להמשיך כעסק חי (להלן גורמים מקלים) וכן עליו לשקול את תוכניות ההנהלה לטיפול במצב.

דוגמאות לגורמים מקלים:

- 9.1 תחזית סבירה של תזרים מזומנים חיובי מפעולות בעתיד הנראה לעין.
- 9.2 תחזית סבירה לרווחים בעתיד הנראה לעין.
- 9.3 כוונות ותוכניות מגובשות להסדר חובות.
- 9.4 מקורות לאשראי נוח חדש.
- 9.5 ערבויות אישיות של הבעלים.
- 9.6 אפשרויות לגיוס הון.
- 9.7 תחזית להתייעלות ולחסכון בהוצאות עקיפות ובהוצאות מנהליות.
- 9.8 תכניות לצמצום בכוח אדם.
- 9.9 אפשרות לקבל עובדים חדשים מעולים בתפקידי מפתח בדרג המינהל או התפעולי.

- 9.10 מספר השנים בהן החברה פעילה.²
9.11 יציבות בפעילותה של החברה בשנים קודמות.²
9.12 בטחונות וערבויות שהחברה קיבלה מבעלי עניין, מאחרים או שניתנו בעבורה ע"י צד ג'.²
9.13 הלוואות בעלים, לרבות שטרי הון שנתנו ללא תנאי פירעון.²

10. ברור שגורמים מקלים חייבים להישקל בזהירות ראויה, לדוגמה:

- האם לא יפגעו תוכניות לצמצום בכח אדם בכושר ההישרדות של העסק המבוקר ?
- כשמסתמנת אפשרות להסדר חובות, כמה כספים יוכל העסק להפריש, מבלי לפגוע במהלך העסקים הרגיל, על מנת לפרוע את התחייבויותיו במועדן ?

ג. השיטה לאיסוף ראיות ביקורת במהלך הביקורת

11. כשמתעוררת שאלה בקשר לנאותות מוסכמת העסק החי כבסיס לעריכת הדוחות הכספיים על המבקר לאסוף ראיות ביקורת מספיקות בניסיון להניח את דעתו בקשר ליכולת העסק המבוקר להמשיך בפעילות בעתיד הנראה לעין.
12. תקן מס' 10 מתקני הביקורת והדיווח של לשכת רואי חשבון בישראל – מחייב את המבקר לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נוהלי ביקורת מקובלים.
- בהתעורר ספק משמעותי בדבר יכולתו של העסק המבוקר להמשיך כעסק חי, מקבלים כמה מהנהלים חשיבות רבה יותר ולעיתים יש צורך ליישם נהלים נוספים או לעדכן מידע שנתקבל קודם לכן.
13. בבואו לאסוף ראיות בדבר המשך קיומו של העסק כעסק חי, עשוי המבקר למצוא סיוע באחד או יותר מנוהלי הביקורת הבאים:

² דוגמאות אלה נוספו לתקן ביקורת זה במסגרת הבהרה (ראה הערת שוליים 1 לעיל).

- 13.1— עיון בתחזיות של תזרים מזומנים, בתחזיות של רווח ובתחזיות אחרות.
- 13.2— סקירת אירועים לאחר תאריך הדוחות הכספיים, העשויים להשפיע על יכולת העסק להמשיך כעסק חי.
- 13.3— קריאת נתונים כספיים לתקופות ביניים שלאחר תאריך הדוחות הכספיים שהם נשוא הביקורת.
- 13.4— עיון בדוחות סטטיסטיים ובנתונים אחרים שהופקו הן למטרות פנימיות וכן למטרות חיצוניות.
- 13.5— קריאת חוזי הלוואות שנתקבלו ותנאי אגרות חוב שהונפקו, על מנת לברר אם העסק עמד בתנאיהן.
- 13.6— קריאת פרוטוקולים על מנת לגלות קשיי מימון או סימני אזהרה אחרים.
- 13.7— קבלת מידע בנושאים משפטיים מעורך דין החברה.
- 13.8— בדיקת הסדרי מימון שנעשו עם אחרים, האפשרויות למימוש הסדרים אלה והערכת יכולת הצד האחר למילוי התחייבויותיו.
- 13.9— קריאת הסכמים על מנת לבדוק את מצב העסק בקשר למילוי תנאי ההסכמים, כגון ביצוע הזמנות של לקוחות.
- 13.10— סקר תכניות פיתוח חדשות של ההנהלה.
- 13.11— ברורים עם ההנהלה לגבי משמעותם של סימני האזהרה והשפעתם על העסק וכן תוכניות ההנהלה לשיפור המצב העסקי.

ד. ההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר

14. לאחר שהמבקר יישם את הנהלים הנוספים הדרושים לדעתו, קיבל את כל המידע שביקש ובחן את השפעת תכניות ההנהלה וגורמים מקלים אחרים, יחליט אם הספקות המשמעותיים שהתעוררו בדבר המשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי באו על פתרונם באופן משביע רצון, ובהתאם לכך ינהג כאמור להלן.

15. הגיע המבקר למסקנה כי ההנחה של העסק החי ששימשה בסיס להכנת הדוחות הכספיים היא נאותה בנסיבות המקרה, ייתן עליהם חוות דעת בלתי מסוייגת בנוסח האחיד.

16. הגיע המבקר למסקנה כי ההנחה של העסק החי היא נאותה בגלל קיומם של גורמים מקלים, במיוחד תכניות ההנהלה לפעולות בעתיד, ישקול אם יש לתת גילוי בדוחות הכספיים לתוכניות אלו ולגורמים המקלים. לא ניתן בדוחות הכספיים הגילוי הדרוש לדעתו, יסייג המבקר את חוות דעתו.

17. הגיע המבקר למסקנה כי הספקות המשמעותיים בדבר המשך קיומו של העסק המבוקר כעסק חי נשארו בעינם, יוודא שניתן גילוי בדוחות הכספיים בדבר הגורמים העיקריים שהעלו ספקות משמעותיים לגבי סיכויי של העסק המבוקר להמשיך בפעילותו העסקית בעתיד הנראה לעין.

הגילוי כולל:

17.1 תאור הגורמים העיקריים שגרמו להעלאת ספק משמעותי בדבר יכולתו של העסק המבוקר להמשיך בפעילותו העסקית בעתיד הנראה לעין.

17.2 ציון שקיימים ספקות משמעותיים אם העסק המבוקר יוכל להמשיך כעסק חי ובשל כך ייתכן שלא יוכל לממש את נכסיו או לסלק את התחייבויותיו במהלך העסקים הרגיל.

17.3 ציון שהדוחות הכספיים אינם כוללים התאמות בקשר לאפשרות המימוש של הנכסים ושל סילוק ההתחייבויות בערכים בהם הם מוצגים בדוחות הכספיים וכן שאינם כוללים התאמות בדבר סיווגם של הנכסים וההתחייבויות שיתכן ותהיינה דרושות אם לא יוכל העסק המבוקר להמשיך כעסק חי. מקום שקיימות תוכניות מגובשות של ההנהלה לטיפול בקשר לעניינים הנ"ל, מן הראוי שינתן בדוחות הכספיים גילוי גם על כך. אם לדעת המבקר הגילוי הניתן בדוחות הכספיים הוא נאות, ייתן חוות דעת בלתי מסוייגת וינהג כאמור בסעיף 18 להלן. הגיע המבקר למסקנה שלא ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יסייג את חוות דעתו או ייתן חוות דעת שלילית מחמת העדר גילוי כאמור.

18. הגיע המבקר למסקנה שקיימים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יוסיף פיסקה, בסוף דוח רואה החשבון המבקר, בה הוא יפנה תשומת לב לביאורים בדוחות הכספיים המתארים את העניינים שפורטו בסעיף 17 לעיל^(*).

19. הוברר שהמבוקר לא יוכל להמשיך בפעולתו העסקית (כגון במקרה שבעלי המניות או בית משפט החליטו על הפסקת פעולתו של העסק או שהדוחות הכספיים מוצאים לאחר שהפסיק העסק את פעילותו) וניתן גילוי על כך בדוחות הכספיים, כאמור בסעיף 17- לעיל, ינהג המבקר כלהלן:

^(*) הפניית תשומת לב למצבי אי-וודאות בדוח רואה החשבון המבקר, כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש למשתמשים בדוחות הכספיים. עם זאת, אין באמור לעיל כדי למנוע מהמבקר את האפשרות להימנע ממתן חוות דעת במצבים בהם קיימות אי-וודאויות. נמנע המבקר ממתן חוות דעת במצבים של אי-וודאות, יציין בדוח רואה החשבון המבקר שלו את הנימוקים להימנעותו.

19.1^א נערכו הדוחות הכספיים בהתאם לבסיס דיווח של עסק בחיסול, יוסיף המבקר בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, שבהם השתנה לראשונה בסיס הדיווח, פיסקת הפניית תשומת לב לביאור בדוחות הכספיים העוסק בשינוי זה ונסיבות השינוי (ר' דוגמה בנספח ב' לתקן ביקורת זה). בתקופות עוקבות ישקול המבקר האם נדרש להוסיף פיסקה כאמור בדוח רואה החשבון המבקר.

19.2 נערכו הדוחות הכספיים על בסיס הנחת העסק החי, יסייג המבקר את חוות דעתו או ייתן חוות דעת שלילית בהתאם לנסיבות.

20. הוברר שהעסק המבוקר לא יוכל להמשיך בפעילותו העסקית ולא ניתן גילוי על כך בדוחות הכספיים שנערכו על בסיס מוסכמת העסק החי, יסייג המבקר את חוות דעתו או ייתן חוות דעת שלילית מחמת העדר גילוי כאמור.

ה. השלכות על דוח סקירה של המבקר על דוחות כספיים – לתקופות ביניים

21. סעיפים 18-20 לעיל יחולו, בשינויים המתחייבים, גם על דוח סקירה של המבקר על דוחות כספיים לתקופות ביניים.

ו. תחילת הכניסה לתוקף

22. תחילת תקן הביקורת – תהיה לאחרי ביקורת זה חל שלושה חודשים מיום פרסומו – המקורי (1994).

^א הסעיף חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2016, או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.

נספחים לתקן הביקורת בדבר העסק החי
(שאינם מהווים חלק מתקן הביקורת)

נספח א' - דוגמה להפניית תשומת הלב לגבי ספקות ניכרים בדבר המשך קיומו של המבוקר כעסק חי (סעיף 18)

בסוף דוח רואה החשבון המבקר יבוא כדלקמן:

מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לביאור ... בדוחות הכספיים. לחברה נגרמו הפסדים בסך ... ש"ח בשנה שנסתיימה ב-31 בדצמבר 19XX ולה גרעון בהון החוזר לאותו תאריך בסך ... ש"ח. גורמים אלה, יחד עם גורמים נוספים המפורטים בביאור הנ"ל, מעוררים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כ"עסק חי". תוכניות ההנהלה בקשר לעניינים אלה מפורטים בביאור ...

בדוחות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

נספח ב' - דוגמה לנוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שבהם יושמה לראשונה הנחה של עסק בחיסול וכאשר במספרי השוואה יושמה הנחת העסק החי (סעיף 19.1)³

ביקרנו את הדוח על הנכסים נטו בחיסול של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו בחיסול לשנה שהסתיימה באותו תאריך. כמו כן, ביקרנו את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה⁴. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון והנהלה של החברה² וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את הנכסים נטו בחיסול של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת השינויים בנכסים נטו בחיסול שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). כמו כן, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, **מכל הבחינות**

³ הנספח חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2016, או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.

³ הדוגמה שלהלן מתייחסת לדוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). שמות הדוחות הכספיים הנכללים בדוח רואה החשבון המבקר עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בדוגמה זו בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. להתאמות הנדרשות - ר' את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע **בתקני ביקורת 90-1-99** ~~על-תיקניהם-בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים"~~.

⁴ במידה ומונה לחברה מפרק, ניתן לשנות את המילה "הנהלה" למילה "מפרק" בהתאם לנסיבות.

נספח ב' - (המשך)

מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1, ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ לדוחות הכספיים, שבו מוסבר כי ביום 25 באוקטובר 20X2 אישרה אסיפת בעלי המניות של החברה תכנית לחיסול החברה. כתוצאה מכך, החברה שינתה את בסיס הדיווח שלה לתקופות שלאחר יום 31 בדצמבר 20X1 מבסיס של עסק חי לבסיס של עסק בחיסול.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 58(*)

1. בעקבות הניסיון שנצבר בפרקטיקה של יישום תקן הביקורת מתברר כי התעוררו כמה שאלות לגבי הדרך בה יש להבין את תקן הביקורת מעבר למבחנים הטכניים המפורטים בו. לפיכך, דנה הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת באותן שאלות ומבהירה לחברים את משמעותם, כמפורט להלן.

2. הבהרות:

	<u>הנושא</u>	<u>סעי' בגילוי הדעת</u>	
<u>הבהרה</u>			
משמעות האמור הוא כי טווח "עתיד הנראה לעין" הוא תקופה של שנה מיום המאזן, אלא אם היו נסיבות המורות בעליל אחרת. קדם יום המאזן ביותר משנה ממועד החתימה על דוח המבקרים, תוארך התקופה האמורה עד תאריך החתימה על דוח המבקרים.	"עתיד הנראה לעין"	4	2-1
משמעות סימני האזהרה אינה אחידה בכל החברות. בהחלט יתכן שבחברות מסוימות קיומם של סימנים אלו לא ילמד בהכרח על קיום בעיה בהנחת היסוד של העסק החי. סימני האזהרה בחברות שונות בזהירות הראויה ובהתאמות המתחייבות, לדוגמה:	משמעות סימני האזהרה הסעיף דן במידת הזהירות שעל המבקר לנקוט שעה שהוא שוקל השלכות סימני האזהרה על המשך קיום העסק המבוקר כעסק חי.	7	2-2

(*) ההבהרה אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 29.12.1996 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 16.1.1997 ופירסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 27.1.1997.

סעי' בגילוי הדעת	הנושא	הבהרה
8-1 2-3	<p>“דוגמאות לסימני אזהרה שניתן לשאוב מתוך הדוחות הכספיים”</p> <p>בסעיף 8.1.1 ו-8.1.2 לתקן הביקורת נאמר: “8.1.1 גרעון בהון העצמי, דהיינו— 8.1.2 גרעון בהון החוזר, דהיינו— סך כל ההתחייבויות השוטפות עולה על סך כל הרכוש שוטף.”</p>	<p>א. בחברות פרטיות קיימת, לעתים, מדיניות עיסקת של חלוקת רווחי החברה בדרך של תשלומי שכר, דמי ניהול, בונוס חד פעמי למנהלים ו/או לבעלי שליטה בחברה, לפיכך, יתכן ויש לקחת בחשבון תשלומים אלה כאשר בוחנים את נושר הרווחיות של החברה.</p> <p>ב. בחברות פרטיות קיימת, לעיתים, מדיניות עיסקת של מתן הלוואות בעלים ושטרי הון לחברה. לפיכך, יתכן ויש לקחת בחשבון גורמים אלה כאשר בוחנים את איתנותה הפיננסית של החברה.</p> <p>משמעות הסעיפים 8.1.1 ו-8.1.2 היא כי מדובר על יחסים פיננסיים עיקריים המצביעים על קשיים כספיים; לדוגמה – גרעון בהון העצמי או גרעון בהון החוזר.</p>

סעי'

<u>הבהרה</u>	<u>הנושא</u>	<u>בגילוי הדעת</u>
משמעות הסעיף 8.1.4 היא כי מדובר על מימוש מהותי של נכסים קבועים תפעוליים.	בסעיף 8.1.4 לתקן הביקורת נאמר: "8.1.4 מימוש נכסים קבועים- תפעוליים לצורך פירעון התחייבויות".	
משמעות הסעיף 8.1.8 היא כי מדובר על תזרים מזומנים שלילי מתמשך מפעילות שוטפת.	בסעיף 8.1.8 לתקן הביקורת נאמר: "8.1.8 תזרים מזומנים שלילי מפעולות".	
ניתן להוסיף על הדוגמאות לגורמים המקלים כלהלן: 9.10 מספר השנים בהן החברה פעילה.	"גורמים מקילים"	9 2-4
9.11 יציבות בפעילותה של החברה בשנים קודמות.		
9.12 בטחונות וערבויות שהחברה קיבלה מבעלי עניין, מאחרים או שניתנו בעבורה ע"י צד ג'.		
9.13 הלוואות בעלים, לרבות שטרי הון שנתנו ללא תנאי פירעון.		