

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 510 (*)

ב ד ב ר

ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים	
1 - 4	מבוא
5 - 12	נוהלי ביקורת
13 - 16	סיכום הביקורת וההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר
17 - 17א	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.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסום המקצועי שלהלן:

• **תקן ביקורת 77** בדבר ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

1א. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 510 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

INITIAL ENGAGEMENTS - OPENING BALANCES

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר ביקורת יתרות פתיחה לתחילת התקופה המבוקרת בגוף בו נערכת ביקורת לראשונה או כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על ידי מבקר אחר. כמו כן, על המבקר להיות מודע לקיומן של תלויות והתקשרויות הקיימות בתחילת התקופה המבוקרת. לעניין ביקורת דוחות כספיים השוואתיים - ראה תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".

3. **במסגרת ביקורת לראשונה, על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות המעידות על כך:**

(א) **שיתרות הפתיחה אינן כוללות טעויות אשר משפיעות באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת;**

(ב) **שיתרות הסגירה המתייחסות לתקופה הקודמת הועברו באופן נכון לתקופה השוטפת או שנערכו בהן שינויים מתאימים; וכן**

(ג) **שהמדיניות החשבונאית הנאותה יושמה באופן עקיב או ששינויים במדיניות החשבונאית יושמו באופן נאות וניתן הגילוי הנאות לגביהן.**

4. "יתרות פתיחה" לעניין תקן ביקורת זה: אותן יתרות מאזניות הקיימות לתחילת התקופה. יתרות פתיחה מבוססות על יתרות סגירה לתקופה הקודמת והן משקפות את ההשפעות של:

(א) עסקאות בתקופות קודמות; וכן

(ב) מדיניות חשבונאית שיושמה בתקופות קודמות.

בביקורת לראשונה, אין בידי המבקר ראיות ביקורת המתייחסות לעבר ואשר תומכות ביתרות פתיחה אלה.

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 77 בחודש יולי 2003.

נוהלי ביקורת

5. על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לגבי יתרות פתיחה. ראיות ביקורת אלה תלויות בעניינים כגון אלה:
 - המדיניות החשבונאית אותה מיישם המבוקר.
 - מהות הסעיפים שיתרות הפתיחה מתייחסות אליהם והסיכון להצגה מוטעית מהותית בהן בתקופה השוטפת.
 - מהותיות יתרות הפתיחה ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.
 - אם הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו, ואם כן - האם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס אליהם כלל שינוי מהנוסח האחד.
6. על המבקר לשקול אם יתרות הפתיחה משקפות את יישומה של מדיניות חשבונאית מתאימה ושמדיניות זו יושמה באופן עקיב בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. כאשר חלים שינויים כלשהם במדיניות החשבונאית, או באופן יישומה, יבחן המבקר אם אלה נאותים ואם ניתן להם גילוי נאות.
7. האמור בסעיף 3(א) לעיל נחשב כמתקיים כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על-ידי מבקר אחר שהוא רואה חשבון בישראל ואותו מבקר נתן חוות דעת עליהם וחוות דעתו או הביקורת של התקופה השוטפת לא גילו עניין מהותי כלשהו המטיל ספק בנאותות יתרות הפתיחה.
8. כאשר דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת כלל שינוי מהנוסח האחד, יודא המבקר הנוכחי אם העניינים שהביאו לשינוי מהנוסח האחד הגיעו לכלל פתרון וניתן להם טיפול נאות בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.
9. הנהלים המפורטים בסעיפים 7 ו-8 לעיל מאפשרים, בדרך כלל, למבקר הנוכחי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לגבי יתרות הפתיחה.
10. כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת לא בוקרו¹, או כאשר הביקורת לתקופה השוטפת גילתה עניינים כלשהם המטילים ספק בנאותות הדוחות הכספיים המבוקרים של התקופה הקודמת, על המבקר לנקוט בנהלים אחרים כגון:
 - התייעצויות עם הנהלת המבוקר, סקירת רשומות, סקירת המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית של התקופה הקודמת. כמו כן, אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על-ידי מבקר אחר, יעיין המבקר הנוכחי בניירות העבודה של קודמו.
 - כאשר הנהלים שיושמו כאמור לעיל לא הניחו את דעתו של המבקר הנוכחי בדבר נאותות יתרות הפתיחה, או כאשר נבצר ממנו לעיין בניירות העבודה של קודמו, יהיה עליו לבצע בדיקות מבססות של יתרות הפתיחה כמפורט בסעיפים 11-12 להלן.
11. לגבי נכסים והתחייבויות שוטפים ניתן להשיג, בדרך כלל, מידה מסוימת של ראיות ביקורת כחלק מנהלי הביקורת לתקופה השוטפת. לדוגמה - פרעון יתרות פתיחה של חייבים (זכאים) במשך התקופה השוטפת מספק מידה מסוימת של ראיות ביקורת לגבי קיומן של יתרות אלה, זכויותיהן, מחויבויותיהן, שלמותן והערכתן לתחילת התקופה. עם זאת, במקרה של מלאי, קשה יותר למבקר להניח את דעתו באשר למלאי הקיים

¹ על-פי הנוהג בחברות שהדיווח הכספי שלהן הינו מכח חוק ניירות ערך ותקנותיו, האמור לעיל בדבר קיום דוחות הכספיים לתקופה קודמת שלא בוקרו - אינו אפשרי.

בפועל לתחילת התקופה. אי-לכך, ידרשו בדרך כלל נהלים נוספים כמו נוכחות במפקד שוטף של המלאי הפיזי והתאמתו לכמויות הפתיחה של המלאי, בדיקת ההערכה של יתרות הפתיחה של פריטי המלאי, ובחינה של רווח גולמי וביצוע בדיקות חתך. שילוב של נהלים אלה עשוי לספק ראיות ביקורת מתאימות ומספיקות.

12. לגבי נכסים והתחייבויות שאינם שוטפים, כמו רכוש קבוע, השקעות והתחייבויות לזמן ארוך, יבדוק המבקר בדרך כלל את רשומות החשבון המבססות את יתרות הפתיחה. במקרים מסוימים, יכול המבקר להשיג אישורים לגבי יתרות הפתיחה מצדדים שלישיים, לדוגמה - בגין התחייבויות לזמן ארוך והשקעות. במקרים אחרים, יתכן שהמבקר יצטרך לנקוט בנהלי ביקורת נוספים.

סיכום הביקורת וההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר

13. אם לאחר ביצוע נוהלי ביקורת, לרבות אלה שפורטו לעיל, המבקר אינו משיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע ליתרות פתיחה, ישקול אם להסתייג או להימנע ממתן חוות דעת, לפי העניין בשל הגבלה בהיקף הביקורת.

14. הגיע המבקר למסקנה כי יתרות הפתיחה כוללות יתרות המוצגות באופן מוטעה העשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לבצע נוהלי ביקורת נוספים המתאימים בנסיבות לצורך קביעת ההשפעה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. הגיע המבקר למסקנה כי קיימות הצגות מוטעות כאלה בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לתקשר אותן עם הגורמים הרלוונטיים כמפורט בסעיפים 7 ו-12 בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזהו במהלך הביקורת". אם ההשפעה של ההצגה המוטעות לא טופלה באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג, או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין.

15. אם המדיניות החשבונאית לתקופה השוטפת לא יושמה באופן עקיב ביחס ליתרות הפתיחה ואם השינוי במדיניות זו לא טופל באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין.

16. אם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס לתקופה הקודמת כלל שינוי מהנוסח האחיד, יבחן המבקר הנוכחי את ההשפעה האפשרית של עניין זה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. לדוגמה - אם היתה הגבלה בהיקף הביקורת, כמו זו הנובעת מהעדר אפשרות לקבוע את כמויות מלאי הפתיחה, יתכן שהמבקר לא יצטרך להסתייג בחוות דעתו לתקופה השוטפת או להימנע ממתן חוות דעת אם ההשפעה האפשרית האמורה אינה כבר רלבנטית או מהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עם זאת, אם ההשפעה האפשרית האמורה ממשיכה להיות רלבנטית ומהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, על המבקר לשנות בהתאם את נוסח דוח רואה החשבון המבקר לתקופה השוטפת.

כניסה לתוקף

17. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסום המקצועי שחל בעבר והמצוין בסעיף 1 לעיל בטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

17א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.