

לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 78^(*)

בדבר

התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על ידי מבקר קודם

מבוא

1. בתקן ביקורת 78 נכתב כדלהלן:

6" על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לכך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים עומדים בדרישות של מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית⁽¹⁾. דבר זה מחייב את המבקר לבחון:

(א) האם המדיניות החשבונאית לתקופה הקודמת הינה עקבית עם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

(ב) האם הסכומים המוצגים בדוחות הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים האחרים שהוצגו בדוחות הכספיים ההשוואתיים או, שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

^(*) הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 3.3.2009 ו-16.2.2009, בהתאמה ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 15.2.2009.

⁽¹⁾ לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספי, אם ישנן כאלה.

אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"^(*).

7. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, יבחן המבקר הנוכחי אם הדוחות הכספיים ההשוואתיים עונים על התנאים שנקבעו בסעיף 6 לעיל וכן, על המבקר לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת 77 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

9. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, אזי⁽²⁾ :

(א) ינתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד ובו יצוין:

(1) שהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם ;

(2) סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על-ידי המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד⁽³⁾ - את הסיבות לכך ; וכן

(3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם ;

או

(ב) המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לתקופות שבוקרו על ידיו והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד. "

2. בשל חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS (להלן-שנת המעבר), נדרשת הבהרה זו.

(*) האמור בסעיף זה אינו מתייחס למקרים בהם התאגיד המדווח משנה את בסיס הדיווח הכספי שלו כדוגמאות המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS.
(2) האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים ההשוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.
(3) לדבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

הבהרה

3. באותם מקרים בהם חתם רואה החשבון המבקר הקודם על דוח רואה חשבון מבקר עדכני לבעלי המניות על הדוחות הכספיים ההשוואתיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS, יפעל רואה החשבון המבקר הנוכחי בהתאם להוראות סעיף 9 (ב) לתקן ביקורת 78.
4. כאשר לא נחתם דוח רואה חשבון מבקר עדכני כאמור בסעיף 3 לעיל, וכאשר רואה החשבון המבקר הנוכחי לא ביקר הדוחות הכספיים לשנת 2007 ייחשבו הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS כדוחות בלתי מבוקרים ועל רואה החשבון המבקר הנוכחי לחוות דעתו על בסיס דוגמה 3 לתקן ביקורת 78 (תתוסף פיסקת ביניים בין פיסקת המבוא לפיסקת ההיקף בה יאמר "הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2007 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך אשר נערכו בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לא בוקרו"). במקרה כאמור על רואה החשבון המבקר הנוכחי לנקוט בנהלי ביקורת נוספים כמפורט בסעיף 10 לתקן 77.
5. במקרים כאמור בסעיף 4 לעיל על רואה החשבון המבקר הנוכחי לוודא כי במערכת המלאה של הדוחות הכספיים ניתן זיהוי ברור באשר לזהות הנתונים המבוקרים (נתוני 2008) לעומת אלה שאינם מבוקרים (2007).
6. כאשר נערכים חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר כאמור, לא יכול רואה החשבון המבקר הנוכחי, המבקר דוחות כספיים לשנת 2008, לדווח בחוות דעתו, המתייחסת לדיווח הכספי לפי תקני IFRS, בהתאם להוראות סעיף 9(א) לתקן ביקורת 78 על בסיס חוות הדעת המקורית לדוחות הכספיים לשנת 2007 אשר נערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
7. סעיף 12 לתקן ביקורת 78 מאפשר לרואה החשבון המבקר הנוכחי, בנסיבות מסויימות כמפורט בתקן, לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.
- כיוון שמעבר 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), וכמקובל בעולם במקרים של מעבר מתקינה חשבונאית מקומית לתקינה על פי תקני IFRS, הרי שלא ניתן לפעול בדומה להוראות סעיף 12 לתקן ביקורת 78 במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים.

בשל האמור לעיל, לא ניתן כי במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים כאמור רואה החשבון המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS מבלי שביקר את הדוחות האמורים בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת מלאים.

8. בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נדרש לכלול בדוחות הכספיים לשנת 2008 של חברות המיישמות לראשונה תקני IFRS ביאור התאמה לעניין המעבר לאימוץ תקני IFRS. על דיווח כאמור לעניין טור ההתאמות להיות מבוקר. ביקורת המידע על ההתאמות לשנת 2007 שבביאור יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הקודם או יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי וזאת באותם מקומות שבהתאם לשיקול דעתו המקצועי ניתן לבצע ביקורת זאת ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי שלא ביקר את הדוחות הכספיים לשנת 2007 שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). לא נדרשת במקרה כאמור של ביקורת ההתאמות על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי התייחסות לביקורת זאת בחוות דעת רואה החשבון המבקר הנוכחי. במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נערכה על ידי רואה החשבון המבקר הקודם כי אז תצורף חוות דעתו של רואה החשבון המבקר שקדם כשהיא ערוכה במתכונת של "דוח מיוחד", על בסיס הוראות תקני ביקורת 7 ו-70 של לשכת רואי חשבון בישראל.

במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם ל-IFRS 1 מתבצעת על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי יודא רואה החשבון המבקר כי בדוחות הכספיים ניתן גילוי לכך שהנתונים בביאור בהתאם לתקינה ישראלית בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם של החברה אשר חיווה את דעתו עליהם בנוסח האחיד ביום _____.

תחילה

9. הבהרה זו תחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנת 2008 אשר בהם יושם לראשונה המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS ואשר תאריך אישורם הינו לאחר 8 במרס 2009.