

לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 4 לתקני ביקורת 99 ו-108^(*)

ב ד ב ר

נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים
הערוכים על בסיס מזומן

תוכן עניינים

סעיפים	
1-3	מבוא
4-5	תחולה
6-11	דיון
12-14	הבהרה

^(*) הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 27.5.2014 ו-29.5.2014, בהתאמה, ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 29.5.2014.

מבוא

1. בהתאם לפרקטיקה המקובלת מזה שנים רבות במסגרת כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), ישויות הפועלות בתחומים מסוימים רשאיות לערוך את דוחותיהן הכספיים על בסיס מזומן או מזומן מעורב (להלן "בסיס מזומן").
- ישויות כאמור רשאיות לערוך את דוחותיהן הכספיים על בסיס מזומן גם בהתאם לתקן חשבונאות 34 "הצגה של דוחות כספיים", אשר פורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות וחל באופן מחייב על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו.¹
2. הלשכה לא התייחסה בעבר באופן ספציפי לנוסח דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן. בפועל, בחלק מדוחות רואי החשבון המבקרים על דוחות כספיים כאלה נכלל אזכור לכך שהדוחות הכספיים נערכו על בסיס מזומן.
3. עם פרסום תקן חשבונאות 34, התבקשה הלשכה להבהיר האם בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שנערכו על בסיס מזומן נדרש אזכור לכך שהדוחות נערכו על בסיס זה, וככל שנדרש אזכור - מהו האזכור הנדרש.

תחולה

4. הבהרה זו חלה רק כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח על בסיס מזומן, כפי שיושם, הוא רלוונטי לישות וניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים.

¹ להלן נוסח סעיף 16 בתקן חשבונאות 34 "הצגה של דוחות כספיים":

"ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחותיה הכספיים ינתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם."

הבהרה זו אינה חלה כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח על בסיס מזומן, כפי שיושם, אינו רלוונטי לישות או שלא ניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים. במצבים כאלה, רואה החשבון המבקר ינהג בהתאם לתקן ביקורת 72 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", המחייב להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, בהתאם לנסיבות.

5. הבהרה זו אינה חלה לגבי דוח רואה חשבון מבקר שנחתם לפני 1 ביולי 2014.

דיון

תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי

6. מסגרות דיווח כספי המוכרות ומקובלות במדינות שונות עשויות לכלול חלופות דיווח שונות בעניינים מהותיים. זהו המצב, למשל, לגבי מדידה של נדל"ן להשקעה בשיטת העלות או בשיטת השווי ההוגן וכן לגבי מדידה של רכוש קבוע בשיטת העלות או בשיטת ההערכה מחדש (כפי שמתאפשר הן בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים והן בכללי החשבונאות המקובלים בישראל).

לחלופות הדיווח השונות יכולה להיות לעתים השפעה מהותית מאוד על הסכומים והגילויים בדוחות הכספיים ועל ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. למרות השונות, העשויה כאמור להיות מהותית מאוד, בין הדוחות הכספיים המתקבלים לפי כל אחת מהחלופות, אין שוני בתיאור (השם) של מסגרת הדיווח הכספי בדוח רואה החשבון המבקר.

פיסקת הפניית תשומת לב

7. סעיף 10 בתקן ביקורת 72 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע כי:

"לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בביאור לדוחות הכספיים.

תוספת של פסקת הפניית תשומת לב כאמור אינה משפיעה על חוות דעתו של המבקר. לכן, פסקה זו תבוא בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותתייחס לעובדה שחוות דעתו של המבקר אינה מסוייגת בהקשר זה."

8. הוספת פסקת הפניית תשומת לב היא עניין לשיקול דעת מקצועי של רואה החשבון המבקר, שבו מובאים בחשבון שיקולי מהותיות ומשמעות של העניין נשוא ההדגש במקרה הספציפי. שיקול דעת זה קיים תמיד וכל האמור בהבהרה זו אינו בא לגרוע ממנו.

9. כאמור בתקן ביקורת 72, פסקת הפניית תשומת לב אינה מהווה הסתייגות כלשהי מחוות דעתו של רואה החשבון המבקר. כמו כן, פסקה כזו אינה יכולה להוות תחליף או השלמה לגילוי שצריך להיכלל בדוחות הכספיים עצמם, אלא רק הפניית תשומת לב לגילוי שכבר נכלל בדוחות.

10. מכיוון שדיווח על בסיס מזומן בישויות הפועלות בתחומים מסוימים הינו מזה שנים רבות חלק מכללי החשבונאות המקובלים בישראל ומתאפשר גם בהתאם לתקן חשבונאות 34, ומאחר שמסגרות דיווח כספי כוללות מטבען חלופות דיווח שונות (ר' סעיף 6 לעיל), הרי שביסוד הדברים אין חובה להוסיף פסקת הפניית תשומת לב בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שנערכו על בסיס מזומן.

11. עם זאת, בהעדר התייחסות ספציפית של הלשכה בעניין זה בעבר, ובהתחשב בבקשת ההבהרה שעלתה עם פרסום תקן חשבונאות 34, הלשכה סבורה שיש מקום לסייע בשיקול דעתם של רואי החשבון המבקרים בעניין זה בתקופת הביניים שעד חתימת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים אשר בהם מיושם לראשונה תקן חשבונאות 34 (כולל).

הבהרה

תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי

12. בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים לפי בסיס מזומן, תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי יהיה "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" - זאת ללא שינוי מתיאור המסגרת בהתאם לנספחים א'-ג' לתקן ביקורת 108. (ר' דיון בסעיף 6 לעיל)

פיסקת הפניית תשומת לב

13. בכפוף לשיקול דעת רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיף 10 בתקן ביקורת 72 (ומבלי לפגוע בשיקול דעת זה), הלשכה סבורה כי מקום בו הדוחות הכספיים ערוכים לפי בסיס מזומן, ראוי להוסיף בדוח רואה החשבון המבקר פיסקת הפניית תשומת לב לגילוי הניתן בדוחות הכספיים על כך שהדוחות ערוכים על בסיס מזומן. המלצה זו מתייחסת לדוחות רואה חשבון מבקר הנחתמים בתקופת הביניים שעד חתימת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים אשר בהם מיושם לראשונה תקן חשבונאות 34 (כולל). (ר' דיון בסעיפים 7-11 לעיל)

להלן דוגמה לנוסח פיסקת הפניית תשומת לב כאמור (בסוף דוח רואה החשבון המבקר המנוסח בנוסח האחיד לפי נספחים א'-ג' לתקן ביקורת 108):

"מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור ____ בדוחות הכספיים בדבר עריכת הדוחות הכספיים על בסיס מזומן."

14. פרט לפיסקת הפניית תשומת לב כאמור בסעיף 13 לעיל, שהוספתה נתונה תמיד לשיקול דעת רואה החשבון המבקר, אין כל שינוי בנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), כאשר הדוחות ערוכים על בסיס מזומן.