

לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 110 (*)

בדבר

מידע המוצג בדוחות הכספיים בדרך של הפניה
למסמך אחר

תוכן עניינים

סעיפים

1-3

מבוא

4-6

הבהרה

7-8

כניסה לתוקף של הבהרה זו

(*) הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 12.1.2016 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 26.1.2016 ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 1.2.2016.

מבוא

1. מסגרות דיווח כספי מסוימות מתירות, במקרים ספציפיים, לספק מידע שנדרש על פי המסגרת בדרך של הפניה למידע המוצג מחוץ לדוחות הכספיים. למשל, בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) ניתן לבצע הפניה כזו במקרים הבאים:

- גילויים הנדרשים לגבי מכשירים פיננסיים בהתאם להוראות סעיפים 31-42 לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 7 או, כאשר מדובר בחברות ביטוח - בהתאם להוראות סעיף 39(d) לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 4.
- גילויים הנדרשים לגבי פעילויות שהמחיר שלהן מפוקח (rate regulated activities) בהתאם להוראות סעיף 30 לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 14.

בדוגמאות המוזכרות לעיל נקבע בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) כי הכללת המידע בדרך של הפניה למסמך אחר מותרת רק אם המסמך האחר זמין למשתמשים בדוחות הכספיים באותו מועד ובאותם תנאים שבהם זמינים הדוחות הכספיים.

2. האפשרות להכליל מידע בדוחות הכספיים בדרך של הפניה למסמך אחר קיבלה ביטוי גם בהגדרה של "דוחות כספיים" בסעיף 13(ב) לתקן ביקורת 110⁽¹⁾. בסעיף 1א לתקן ביקורת 110 נקבע, בין היתר, כי:

"כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה מתירה במפורש לבצע הפניה למיקום שבו דברי ההסבר או המידע התיאורי מצויים, וההפניה אליהם בוצעה באופן נאות, אזי הם יהוו חלק מהדוחות הכספיים".

3. הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99⁽²⁾ סיפקה הנחיות לרואה החשבון המבקר במצב שבו נכלל מידע הנדרש על פי IFRS 7 (או IFRS 4) בדרך של הפניה לדוח הדירקטוריון של הישות.

⁽¹⁾ ר' תקן ביקורת 110 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", כפי שתוקן על ידי תקן ביקורת 117.

⁽²⁾ ר' הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99 בדבר "מידע המוצג בהתאם ל-IFRS 7 על דרך של הפניה לדוח הדירקטוריון".

הלשכה מצאה לנכון לבטל את הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99 ובמקום זאת להבהיר באופן כללי כיצד על רואה החשבון המבקר לפעול במצבים המתוארים בסעיפים 1-2 לעיל, וזאת מהסיבות הבאות:

(א) בהתאם לתקן ביקורת 110, המונח "דוחות כספיים" מתייחס כעת במפורש למצבים שבהם ניתן להכליל בדוחות הכספיים מידע בדרך של הפניה למסמך אחר;

(ב) מאז פרסום הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99 נקבע בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים מקרה נוסף שבו ניתן לבצע הפניה כאמור (בסעיף 30 לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS 14 - כמותאר בסעיף 1 לעיל);

(ג) הפניה כאמור אינה מוגבלת בהכרח לדוח הדירקטוריון של הישות, כפי שנקבע בהבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99;

(ד) הלשכה סבורה כי לא נדרשת עוד התייחסות בדוח רואה החשבון המבקר אל המידע המצוי במסמך אחר כאמור.

הבהרה

4. כאשר מידע נכלל בדוחות הכספיים בדרך של הפניה למידע במסמך אחר, על רואה החשבון המבקר לוודא שמתקיימים כל התנאים הבאים:

(א) מסגרת הדיווח הכספי המתאימה מתירה להכליל מידע בדוחות הכספיים בדרך של הפניה למסמך אחר; וכן

(ב) ההפניה בוצעה באופן נאות. לעניין זה, ייראו בהפניה המקיימת את כל התנאים הבאים כהפניה שבוצעה באופן נאות:

(1) בדוחות הכספיים נעשתה הפניה ברורה וממוקדת למיקום המידע במסמך האחר הכולל את המידע שנדרש להיכלל בדוחות הכספיים על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה;

- (2) המידע האחר נשוא ההפניה מובדל באופן ברור מיתר המידע האחר (למשל, על ידי הכללתו בסעיפים נפרדים או בעמודים נפרדים);
- (3) המידע האחר נשוא ההפניה ערוך באופן שהיה מאפשר לכלול אותו כפי שהוא (as-is) בדוחות הכספיים; וכן
- (4) ההפניה בוצעה למסמך אחר אשר זמין באותו מועד ובאותם תנאים שבהם זמינים הדוחות הכספיים המבוקרים.
5. אם מתקיימים כל התנאים המפורטים בסעיף 4 לעיל, על רואה החשבון המבקר להתייחס למידע, שנכלל בדרך של הפניה, כחלק אינטגרלי מביקורת הדוחות הכספיים.
6. אם לא מתקיימים אחד או יותר מהתנאים המפורטים בסעיף 4 לעיל, והישות מסרבת לבצע את התיקונים הנדרשים לדעת רואה החשבון המבקר, עליו לנהוג כאמור בתקן ביקורת 72⁽³⁾.

כניסה לתוקף של הבהרה זו

7. הבהרה זו תחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2015 או לאחר מכן לגבי דוח רואה חשבון מבקר הנחתם לאחר יום 15 בפברואר 2016.
8. עם כניסתה לתוקף של הבהרה זו, הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 99 - בטלה.

⁽³⁾ ר' תקן ביקורת 72 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".