

7.12.2020

שינויים או התאמות העשויים להידרש בתכנון או בביצוע הביקורת על דוחות כספיים שנתיים
ליום 31 בדצמבר 2020 - פניה מס' 8

להלן פניה של חבר הלשכה ותשובה של מערך הסיוע בסוגיות חשבונאות או ביקורת העולות עקב משבר הקורונה.

פניית חבר הלשכה

רקע

מתחילת שנת 2020 פוקד את העולם אירוע משבר הקורונה, אשר אף הוכרז כמגיפה עולמית. המשבר משפיע באופן נרחב על תחומים רבים (בריאות, כלכלה, חברה, רווחה, תרבות ועוד) במדינות רבות בעולם ובכללן גם ישראל.

על מנת להתמודד עם משבר הקורונה, ננקטים מעת לעת ע"י מדינות וממשלות צעדים משמעותיים במטרה להביא לריחוק חברתי - הטלת סגרים, עידוד עבודה מהבית, הגבלות על תנועה, מניעת התכנסויות, סגירת גבולות בין מדינות, וכיוצא באלה.

לצעדים אלו השלכה על מגוון רחב של תחומים בחיי היומיום, כתוצאה מהם נדרשים שינויים מהותיים באורחות החיים בפן החברתי, העסקי והמקצועי ועשויה להיות להם השפעה גם על עבודת הביקורת של רואה החשבון המבקר.

השאלה

האם עקב משבר הקורונה נדרשים שינויים או התאמות בתכנון או בביצוע הביקורת על דוחות כספיים שנתיים ליום 31 בדצמבר 2020?

תשובת מערך הסיוע

תשובה זו ניתנת בתאריך 7/12/2020 לאור המידע הקיים נכון למועד מתן תשובה זו.

כידוע, מטרת העל של ביקורת היא לספק מידה סבירה של ביטחון (reasonable assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית (למטרה זו ניתן ביטוי גם בנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר). עקב משבר הקורונה יתכן כי הסיכון להצגה מוטעית מהותית יגדל בגלל שחלק מהבקורות הפנימיות המיושמות בדרך כלל בישות המבוקרת אינן מיושמות או שאינן מיושמות במלואן (בשל מגבלות שהוטלו, בשל העדר חלק מהעובדים וכו'). כמו כן יתכן כי רואה החשבון המבקר לא יוכל ליישם כלל, או לא יוכל ליישם במלואם, חלק מאמצעי הביקורת באופן שבו הוא מיישם אותם בדרך כלל.

בשל ההיבטים האמורים, יתכן כי יידרשו שינויים או התאמות בתכנון או בביצוע של הביקורת על דוחות כספיים לשנת 2020 - הכל בהתייחס לנסיבות הספציפיות של הישות המבוקרת והביקורת שבה מדובר.

להלן מובאות סוגיות אחדות אשר בגינן עשויים להידרש שינויים או התאמות בתכנון או בביצוע הביקורת (בכוונת מערך הסיוע לפרסם בהמשך התייחסות לסוגיות נוספות כאלה):

1. מה הן ההשלכות של משבר הקורונה על קביעת רמות המהותיות לצורך ביקורת הדוחות הכספיים? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).

2. מהם הנהלים החלופיים שרואה החשבון המבקר נדרש לבצע אם אינו יכול להיות נוכח בספירת מלאי פיסיית עקב מגבלות בשל משבר הקורונה? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).

3. מהם הצעדים שעל רואה החשבון המבקר לנקוט כאשר עקב משבר הקורונה ספירת המלאי אינה מבוצעת סמוך לתום תקופת הדיווח? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).

4. כיצד על רואה החשבון המבקר לנהוג כאשר אינו מקבל אישורי יתרות מצדדים חיצוניים בשל משבר הקורונה? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).

התייחסות מערך הסיוע לסוגיות המתוארות לעיל

1. הסוגיה: מה הן ההשלכות של משבר הקורונה על קביעת רמות המהותיות לצורך ביקורת הדוחות הכספיים?

תשובה: בהתאם לסעיף 4 בתקן ביקורת (ישראל) 320 "הקביעה של מהותיות על ידי רואה החשבון המבקר היא עניין של שיקול דעת מקצועי, והיא מושפעת מתפיסתו של רואה החשבון המבקר את צרכי המשתמשים במידע הכספי בדוחות הכספיים". עקב משבר הקורונה, יכול להיות שיהיה צורך לשנות את הבסיס לחישוב המהותיות. לדוגמא, יתכן מצב בו ישות שהייתה רווחית בשנים הקודמות נאלצה לצמצם את פעילותה והרווחיות ירדה מאד או אף הגיעה להפסד. במצבים כאלה, על רואה החשבון המבקר לשקול אם יש לעדכן את **הבסיס לקביעת מהותיות בדוחות הכספיים**, למשל במקום רווח לפני מס לעבור לבסיס של מחזור ההכנסות, ובעסקים שפעילותם כמעט הופסקה (כגון תיירות) לעבור לבסיס של עלויות או הון עצמי – הכל בהתאם לעניין. בנוסף לקביעת בסיס המהותיות בדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לשקול אם עליו להקטין את ספי המהותיות לצורכי ביצוע הביקורת, וזאת עקב כך שיתכן כי הסיכון להצגה מוטעית מהותית גדל בגלל ירידה ברמת יישום הבקורות הפנימיות בישות המבוקרת בשל משבר הקורונה. הקטנת ספי המהותיות לצורכי ביצוע הביקורת עשויה להצריך ביצוע נוהלי ביקורת נוספים ו/או הגדלת היקף הדגימות.

בקביעת ספי המהותיות לצורכי ביצוע הביקורת ניתן לשקול במקרים מסוימים נטרול של סעיפים חד פעמיים אשר נבעו מהמצבים המיוחדים של משבר הקורונה אם לא צפוי שסעיפים כאלה יחזרו על עצמם, כגון:

- עלויות סגירה זמנית של חנויות או סניפים;
- עלויות של סחורות או חומרי גלם שנפגמו במהלך התקופה בה היה העסק סגור;
- החזרים או זיכויים מוגדלים ללקוחות בשל אי-יכולת לספק מוצרים או שירותים (לדוגמא, חברת נסיעות או מארגני אירועים);
- עלויות עקב ביטול הזמנת אירועים או שירותים שהישות נאלצה לבטל.
- הפסד מירידת ערך נכסים שנבע ישירות ממשבר הקורונה.

2. הסוגיה: מהם הנהלים החלופיים שרואה החשבון המבקר נדרש לבצע אם אינו יכול להיות נוכח פיסית בספירת מלאי עקב מגבלות בשל משבר הקורונה?

תשובה: יתכן שרואה החשבון המבקר לא יוכל להיות נוכח פיסית בספירת מלאי של מבוקר, כגון במקרים בהם המלאי מצוי במקומות מרוחקים שלא ניתן להגיע אליהם, או במקרים בהם הישות המבוקרת קבעה כמדיניות איסור כניסה למי שאינו עובד של הישות. במקרים כאלה, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלים חלופיים על מנת להימנע מהשלכות על דוח רואה החשבון המבקר, כגון:

- בחינה אם ניתן לקבל סיוע מהמבקר הפנימי של הישות בביצוע תצפית על ספירת מלאי על פי הנחיות של רואה החשבון המבקר.
- כאשר מדובר במבוקר שיש לו פעילות בחו"ל - בחינה אם אפשר להשתמש בעבודת פירמות ביקורת בחו"ל לביצוע תצפית על ספירת מלאי על ידי צוות ביקורת מקומי אם נוכחותו מותרת באתר בו מצוי המלאי.

- בחינה אם אפשר להשתמש בטכנולוגיות מבוססות אינטרנט או במכשירים ניידים להיוועדות חזותית (כגון Zoom, Facetime, WhatsApp) כדי להיות נוכחים בספירת מלאי באופן וירטואלי תוך הכנת מזכר מדוע לא היתה אפשרית נוכחות פיזית בספירת מלאי בגלל משבר הקורונה.
- במקרים בהם לא ניתן ליישם אף אחד מהנהלים החלופיים דלעיל - בחינת האפשרות להסתייע בגורם חיצוני שיהיה נוכח בספירת מלאי (לדוגמה, פירמה המבצעת שירותים לוגיסטיים). במקרים כאלו, רואה החשבון המבקר נדרש להניח את דעתו לגבי האובייקטיביות, האתיקה והמקצועיות של אותו גורם חיצוני.

3. הסוגיה: בישות מבוקרת שאינה מנהלת מלאי תמידי, מהם הצעדים שעל רואה החשבון המבקר לנקוט כאשר עקב משבר הקורונה ספירת המלאי אינה מבוצעת סמוך לתום תקופת הדיווח ?

תשובה: כאשר הישות המבוקרת מקדימה או דוחה את ספירת המלאי ביחס למועד תום תקופת הדיווח, על צוות הביקורת להיות נוכח פיזית בספירת המלאי בעת ביצועה ולבדוק את התאמת התנועות שתבצע הישות לגבי נתוני הספירה כדי להגיע ליתרות שתיכלנה בדוחות הכספיים. אם פער הזמנים עולה על המותר על פי תקנות מס הכנסה, רואה החשבון המבקר יבחן את הצורך להתריע בפני הישות כי עליה לתאם עם שלטונות המס את מועד הספירה.

במצב בו הישות אינה יכולה כלל לבצע ספירת מלאי פיזית מסיבות הנובעות ממשבר הקורונה (כגון במצב בו המבנה בו מצוי המלאי סגור ולא ניתן להיכנס אליו) ורואה החשבון המבקר אינו יכול לבצע נהלי ביקורת חלופיים על מנת לתמוך במצגי המלאי שייכללו בדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לשקול אם הוא יכול לתת דוח בנוסח האחיד על הדוחות הכספיים ו/או על האפקטיביות של בקרה פנימית / רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.

4. הסוגיה: כיצד על רואה החשבון המבקר לנהוג כאשר אינו מקבל אישורי יתרות מצדדים חיצוניים בשל משבר הקורונה ?

תשובה: הקשיים עקב משבר הקורונה יכולים להיות הן בהעברת האישורים לישות המבוקרת לחתימה וקבלתם בחזרה בכדי לשלוח אותם לצדדים החיצוניים ("המצב הראשון"), והן בקבלת האישורים מהצדדים השלישיים (מוסדות כספיים, לקוחות, ספקים וכו'), כאשר אלה סגורים או שפעילותם מוגבלת עקב משבר הקורונה ("המצב השני").

- **במצב הראשון:** ניתן להשתמש בדוא"ל, פקס ותקשורת אלקטרונית אחרת שהם אמצעים מקובלים למשלוח בקשות לאישורי יתרות וקבלת תשובות לבקשות אלה. לגבי משלוח בקשות באמצעים אלקטרוניים יש לוודא כי (1) רואה החשבון המבקר שולט בבחירה, בהכנה ובהפצה של הבקשות (לדוגמה, רושמים קוד ייחודי על גבי כל אישור יתרות אלקטרוני ואישור יתרות של כתובות דוא"ל או מספרי פקס לפני ההפצה); (2) התשובות יוחזרו ישירות לרואה החשבון המבקר; (3) רואה החשבון המבקר יאמת את אותנטיות התשובות שהתקבלו באמצעות שיחה טלפונית; (4) רואה החשבון המבקר יתעד בניירות העבודה שלו את הנהלים שביצע על מנת לאמת את אותנטיות המשיבים.

- **במצב השני:** ככל ולא התקבלו תשובות בכתב לאימות יתרות ישירות לרואה החשבון המבקר, יש לקבל את התשובה מהצד החיצוני באמצעות שיחה טלפונית מתועדת או באמצעות דוא"ל. במצבים של תשובה טלפונית, יש לבקש מהצד החיצוני לאשר את התשובה בכתב בדוא"ל או באמצעי אחר, ככל הניתן. על מנת לתעד תשובה שהתקבלה רק בשיחה טלפונית, יש לכלול את הפרטים הספציפיים, כגון זהות האדם שממנו התקבלה התשובה, תפקידו ועיתוי השיחה. אם לא עלה בידי רואה החשבון המבקר לקבל תשובה כתובה או טלפונית לבקשת אישור היתרה שלו, יש לבחון אם ניתן להשיג ראיות ביקורת באמצעות הליך ביקורת חלופי כמקובל בכל מקרה בו לא התקבל אישור יתרה (ללא קשר

עם משבר הקורונה) על מנת להפחית את סיכון הביקורת לרמה מקובלת שתהיה קטנה דיה.

מטרת תשובה זו היא סיוע ביישום הכללים המקצועיים הקיימים בנסיבות המתוארות בפניה והקשורות למשבר הקורונה, היא משקפת רק את דעתם של חברי מערך הסיוע שטיפלו בה, אין בה משום קביעת כלל מקצועי המחייב רואה חשבון בעבודתו המקצועית והיא אינה באה במקום שיקול דעת מקצועי הנדרש מרואה חשבון המסתייע בה.

תשובה זו תפורסם באתר הלשכה יחד עם הפניה, ללא אזכור שמות.