



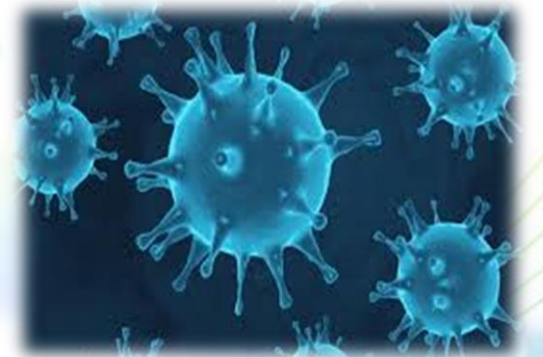
ZOOM על ביקורת דוחות כספיים

היבטי חשבונאות וביקורת

בעידן הקורונה

מנחה ומרצה: יזהר קנה רו"ח - נשיא שקדם
משתתפים: אורי מורד רו"ח, אריאל פטל רו"ח
הוועדה לתקני ביקורת ונהלי ביקורת

טבת תשפ"א - דצמבר 2020





חלק א - דוחות כספיים לשנים 2019 ו-2020

1. ביקורת בעידן הקורונה - האם שונה ואם כן-כיצד?
2. שאלת העסק החי.
3. הפניית תשומת לב בחו"ד רו"ח.
4. השפעה על דוחות כספיים(שנתיים ובינניים)
5. סקירה ודוחות סקירה לתקופות בינניים.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה



שאלה:

ביקורת בעידן הקורונה- האם שונה ואם כן-כיצד?

תשובה:

- א. ביקורת היא ביקורת.
- ב. בנסיבות מיוחדות (כמו הקורונה) נדרשת "גמישות" בנהלי ביקורת חלופיים - תוך עמידה בדרישות היסוד של תקינת הביקורת.
- ג. דגשים ותוספות - עקב הקורונה:
 1. אירועים בתקופת הדיווח ולאחר תאריך המאזן - משמעות וגילוי.
 2. תוכניות וכוונות הנהלה ובעלים.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה

- שאלת העסק החי
- הפניית תשומת לב



הלשכה הקימה מערך סיוע ייעודי למתן תשובות לסוגיות העולות עקב משבר הקורונה בתחומי החשבונאות ודיווח כספי וכן ביקורת וסקירה של דוחות כספיים.

מערך הסיוע נתן ונותן תשובות החל מסמוך לכניסה לסגר הראשון (דוחות שנתיים 2019) והמשך סקירת רבעוני 2020 וכעת - ביקורת שנת 2020.

לכל תקופה - מאפיינים מיוחדים משלה של השפעת הקורונה עליה מהיבט רו"ח.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה

מאפיינים מיוחדים של השפעת הקורונה מהיבט רו"ח - לדוחות לתאריכים השונים

דוחות שנתיים 2019-בסמוך לסגר הראשון - שאלות של אי ודאות לעתיד ומתן גילוי להשפעות לאחר תאריך המאזן (עקב היות האירוע - אירוע "שהתרחש").

רבעוני 2020 - שאלות של מידע לגבי ההשפעה בתקופת הדיווח ולאחריה ובעיות מדידה לגבי ירידות ערך וכדומה (נדל"ן להשכרה, חברות בעולם התיירות וכו'). בחלק מהישויות, עקב שינויים בבקרה ובאופי הפעילות בחינה מחדש של מוסכמות שבוקרו בשנתי ובדרך כלל לא נבחנות ברבעונים בסקירות.

שנתי 2020 - מעבר לבעיות הקודמות, התווספו "סוגיות בביקורת" כגון נוכחות בספירת המלאי, אישורי יתרות מקור, שינויים בבקרה הפנימית - שבעיקרן לא היו רלוונטיות לשנתי 2019 - עקב העובדה שהסגר הראשון התחיל במרס 2020.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה

מאפיינים רוחביים (חוצי תאריכי דיווח) להשפעה על עבודתו של רו"ח המבקר:

א-בחינה עם הנהלת המבוקר לגבי השלכות הקורונה על הישות המדווחת - על כלל ניגזרותיה (אי וודאויות, גילוי נאות, הפרשות לירידת ערך, הכנסות לקבל מתמריצי מדינה וכדומה).

ב-בחינה כי בדיווח הכספי ניתן גילוי נאות לאירוע הקורונה ולהשפעותיו.

ג-התייחסויות נדרשות בהצהרות ההנהלה, ניירות עבודה ייחודיים לקורונה (ככל הנדרש).

ד-עקב השינויים הרבים והדחופים (כניסות ויציאות לסגרים/מסגרים חדשות לבקרים ושינויים בהחלטות עסקיות ומצב העסק) קבלת מידע (והצהרות) בסמוך "מאוד" לחתימת חוות הדעת / דוח הסקירה.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה

הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר לאי וודאות עקב משבר הקורונה - פניה מס' 3

העובדות

הדוחות הכספיים לשנת 2019 וחוות הדעת עליהם צפויים להיחתם בקרוב (סוף 2020 / תחילת 2021).

טיוטת הדוחות הכספיים לשנת 2019 משקפת חברה יציבה עם הון עצמי ראוי ועם היקפי פעילות ורווחיות הצומחים משנה לשנה.

עם זאת, למשבר הקורונה קיימת השפעה משמעותית על החברה, הן מבחינת תזרים המזומנים והן מבחינת היקף הפעילות והרווחיות.

בטיוטת הדוחות הכספיים הנ"ל נכלל ביאור לגבי אירועי משבר הקורונה המשפיעים על החברה מחודש מרץ 2020.

לא קיים ספק באשר להמשך קיום מוסכמת העסק החי.



מקצוע ראיית החשבון בעידן הקורונה

הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר לאי וודאות עקב משבר הקורונה - פניה מס' 3 (המשך)

תשובת מערך הסיוע

מבחינת ההשפעה של משבר הקורונה, ניתן לסווג את התאגידים המבוקרים לשלוש קבוצות :

1. תאגידיים שעקב משבר הקורונה (בין לבדו ובין ביחד עם גורמים אחרים) נוצר ספק משמעותי בדבר יכולתם להמשיך לפעול כעסק חי. במצבים כאלה (ובהנחה שבדוחות הכספיים ניתן גילוי שלם ונאות בנדון בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים) תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר הפניית תשומת לב בדבר "עסק חי" בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570 (סעיף 18).
2. תאגידיים שלמשבר הקורונה עשויה להיות השפעה שלילית משמעותית על רמת האיתנות הפיננסית שלהם או על היקף הפעילות והרווחיות שלהם או במשולב על שני אלה (אך לא עד כדי ספק משמעותי בדבר היכולת להמשיך לפעול כעסק חי). במצבים אלה ישקול רואה החשבון המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב בדוח שלו בהתאם לסעיף 12 בתקן ביקורת (ישראל) 705 לגילוי נאות בדוחות הכספיים (מודגש, גילוי שאינו נאות יוביל להסתייגות ולא להפניית תשומת לב).
3. תאגידיים שלמשבר הקורונה אין השפעה שלילית משמעותית עליהם. במצבים אלה למשבר הקורונה אין השלכה על דוח רואה החשבון המבקר.



השפעה על דוחות כספיים ודוחות סקירה לתקופות ביניים

מקורות

1. עמדת סגל חשבונאית מספר 7-99 בדבר השפעות משבר הקורונה על הגילוי והדיווח הכספי הנכלל בדוח רבעון ראשון 2020 ובדוחות עיתיים עוקבים.
2. פניה מספר 6 ללשכת רו"ח - נוהלי סקירה על מידע ביניים, בהתבסס על תקן סקירה 2410, בעיקר סעיף 29 בתקן סקירה, על פי יש לתת דגש לנושאים הבאים:
 - ✓ נושא ה"עסק החי".
 - ✓ בחינת ירידת ערך של נכסים פיננסיים סחירים ולא סחירים (כולל הפסדי אשראי צפויים).
 - ✓ בחינת ירידת ערך של נכסיים לא פיננסיים (מוחשיים ולא מוחשיים).
 - ✓ שווי הוגן של נכסים אחרים והתחייבויות הנמדדים לפי שווי הוגן.
 - ✓ הכרה בהכנסה.



השפעה על דוחות כספיים ודוחות סקירה לתקופות ביניים - המשך

✓ אומדנים חשבונאיים המיושמים על ידי הישות.

✓ שינויים בחוזי חכירה.

✓ עמידה באמות מידה פיננסיות.

✓ היבטי נזילות, מצב פיננסי ומקורות מימון.

✓ אירועים לאחר תאריך הדוח על המצב הכספי.

✓ גילויים נדרשים במידע הכספי בהתאם לכללי הדיווח הכספי החלים וכללי רגולציה רלוונטיים.



סוגיות בביקורת דוחות כספיים שנתיים 2020 בצל משבר הקורונה

חלק ב - הערכות לביקורת דוחות 31 בדצמבר 2020

שאלות ותשובות





שינויים או התאמות העשויים להידרש בתכנון או בביצוע הביקורת על דוחות כספיים שנתיים

ליום 31 בדצמבר 2020 - פניה מס' 8

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

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.

בשקפים הבאים מובאות סוגיות אחדות אשר בגינן עשויים להידרש שינויים או התאמות בתכנון או בביצוע הביקורת.





א. תכנון הביקורת

1. מהן ההשלכות של משבר הקורונה על קביעת רמות המהותיות לצורך ביקורת הדוחות הכספיים? – **לקריאת התשובה הקש כאן.**
2. כיצד על רואה החשבון המבקר לפעול אם בשלבי ביצוע הביקורת מתברר לו כי בקרות פנימיות שאותן הביא בחשבון בתכנון הביקורת לא פעלו בתקופה המבוקרת כפי שהונח בתכנון הביקורת? – **לקריאת התשובה הקש כאן.**
3. כיצד משבר הקורונה עשוי להשפיע על הערכת רואה החשבון המבקר לגבי סיכונים לתרמיות העלולות לגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים? – **לקריאת התשובה הקש כאן.**
4. מה נדרש מרואה החשבון המבקר כאשר אינו יכול, בשל המגבלות הנוכחיות, לנהל ראיונות פנים-אל-פנים עם ההנהלה ועם המופקדים על בקרת העל בעניין סיכונים להצגה מוטעית שמקורה בתרמית? – **לקריאת התשובה הקש כאן.**
5. מהן ההשלכות על ביקורת רואה החשבון המבקר אם לא יוכל להגיע לישות המבוקרת על מנת לבצע בישות המבוקרת את הבדיקות של מערך הבקרה הפנימית? – **לקריאת התשובה הקש כאן.**



ב. ביצוע הביקורת

1. מהם הנהלים החלופיים שרואה החשבון המבקר נדרש לבצע אם אינו יכול להיות נוכח בספירת מלאי פיסית עקב מגבלות בשל משבר הקורונה? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).
2. מהם הצעדים שעל רואה החשבון המבקר לנקוט כאשר עקב משבר הקורונה ספירת המלאי אינה מבוצעת סמוך לתום תקופת הדיווח? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).
3. כיצד על רואה החשבון המבקר לנהוג כאשר אינו מקבל אישורי יתרות מצדדים חיצוניים בשל משבר הקורונה? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).
4. כיצד על רואה החשבון המבקר לבחון את מהימנות ראיות הביקורת שהתקבלו מההנהלה תוך שמירה על ריחוק חברתי? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).
5. מה התיעוד שיש לשמור בתיק ניירות העבודה אם רואה החשבון המבקר אינו יכול לקבל מסמכים מקוריים חתומים כאשר הם נדרשים? – לקריאת התשובה הקש [כאן](#).

לשכת רואי חשבון בישראל

Institute of Certified Public
Accountants In Israel

نقابة مدققي الحسابات في إسرائيل



התייחסות מערך הסיוע לסוגיות המתוארות לעיל





א. תכנון הביקורת

סוגיה 1א :

מהן 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**. לדוגמה, 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.



א. תכנון הביקורת

1א- המשך

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 (לדוגמה, חברת נסיעות או מארגני אירועים);
- עלויות עקב ביטול הזמנת אירועים או שירותים שהישות נאלצה לבטל.
- הפסד מירידת ערך נכסים שנבע ישירות ממשבר הקורונה.

חזרה לסוגיות



א. תכנון הביקורת

סוגיה 2א:

כיצד על רואה החשבון המבקר לפעול אם בשלבי ביצוע הביקורת מתברר לו כי **בקרות פנימיות** שאותן הביא בחשבון בתכנון הביקורת **לא פעלו** בתקופה המבוקרת כפי שהונח בתכנון הביקורת ?

תשובה:

משבר הקורונה גרם לישויות רבות לשנות את דפוסי הפעולה שלהן מסיבות שונות, כגון צווים ותקנות (לדוגמה, סגירת חנויות, מפעלים או סניפים) או המציאות שבה עובדים אשר עליהם נשענה הבקרה הפנימית נעדרו עקב מחלה או בידוד ממושכים או יוזמת ההנהלה (הוצאת עובדים לחל"ית או מעבר לעבודה מהבית). המשותף למצבים כאלה הינו פגיעה אפשרית בבקרה הפנימית עקב משבר הקורונה, מבלי שפעלו בקרות מפצות או חלופיות.

על רואה החשבון המבקר **לבחון בכל מקרה לגופו את מידת הפגיעה בבקרה הפנימית** בהתאם לנסיבות הספציפיות בישות המבוקרת. אם מתברר שהבקרות או חלקן לא עבדו באופן שבו ניתן להסתמך עליהן, אזי לא ניתן להסתמך על הבקרות אלא יש לתכנן ולבצע נהלים חלופיים שיכללו **בעיקר בדיקות מבססות רחבות יותר** בכפוף לתקני ביקורת (ישראל) 315 ו-330. בתכנון נהלים חלופיים כאמור, על רואה החשבון המבקר להעריך מחדש את הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית בתהליכים שהבקרה הפנימית בהם נפגמה (ראה תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר 'הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית') ואת המענה שהנהלים החלופיים יספקו לסיכונים אלה.



א. תכנון הביקורת

סוגיה א3: כיצד משבר הקורונה עשוי להשפיע על **הערכת** רואה החשבון המבקר לגבי **סיכונים לתרמיות** העלולות לגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים ?

תשובה:

ייתכנו מצבים בהם יש **סיכון גדול יותר לתרמית**, כאשר הבקרה הפנימית אינה פועלת כרגיל כתוצאה ממשבר הקורונה. לדוגמה, שינויים בקשר להפרדת תפקידים או ויתור על אמצעי בקרה מסוימים בישות המבוקרת, או אי פעולתם, בשל שינויים בדפוסי העבודה כתוצאה מהגבלות שמקורן במשבר הקורונה.

להלן גורמי סיכון העלולים להגדיל אף הם את הסיכון לתרמית:

- רפיון באמצעי הבקרה הפנימית העלול לגרום להזדמנויות רבות יותר לביצוע תרמית.
- תמריץ או לחץ גדולים יותר על מנהלים להשיג יעדי הכנסות או תוצאות כספיות טובות יותר, ממקורות שמחוץ לישות המבוקרת או מתוך הישות המבוקרת, העלולים לגרום לרישומים לא נאותים בקשר לדיוח הכספי.
- קשיים כספיים העלולים לגרום תמריץ מוגבר לביצוע תרמית.



א. תכנון הביקורת

א3- המשך

תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" מחייב את רואה החשבון המבקר לנקוט **נהלי ביקורת שיתנו מענה לסיכונים שהוערכו**. בנספחים 1-3 לתקן האמור מובאות דוגמאות של גורמי סיכון לתרמית, נהלי ביקורת אפשריים ונסיבות המצביעות על אפשרות קיומה של תרמית. על רואה החשבון המבקר להביא בחשבון גם גורמי סיכון כגון אלה המצוינים לעיל.

חזרה לסוגיות



א. תכנון הביקורת

סוגיה א4:

מה נדרש מרואה החשבון המבקר כאשר **אינו יכול**, בשל המגבלות הנוכחיות, לנהל **ראיונות פנים-אל-פנים** עם ההנהלה ועם המופקדים על בקרת העל בעניין סיכונים להצגה מוטעית שמקורה בתרמית?

תשובה:

תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", כולל דרישות שעשויות להיות מאתגרות יותר לביצוע במקרה שהגישה לישות המבוקרת מוגבלת. כך למשל נדרש רואה החשבון המבקר, בהתאם לתקן ביקורת זה סעיפים 38 ו-46, לבצע תשאולים ובירורים ספציפיים עם ההנהלה ובעלי תפקידים בישות ועם המופקדים על בקרת העל בישות בקשר לתרמית. בירורים ותשאולים כאלה נעשים בדרך כלל בפגישות פנים אל פנים. כשהדבר אינו מתקיים עקב משבר הקורונה, ניתן חלף פגישה פנים-אל-פנים להשתמש באמצעים טכנולוגיים, כגון שיחות בהיוועדות חזותית. השימוש בהיוועדות חזותית עדיף על שיחה טלפונית, כדי שרואה החשבון המבקר יוכל לצפות באדם אתו הוא משוחח, כך שיוכל לצפות גם בשפת הגוף שלו.



א. תכנון הביקורת

סוגיה א5:

מהן ההשלכות על ביקורת רואה החשבון המבקר אם **לא יוכל להגיע** לישות המבוקרת על מנת **לבצע** בישות המבוקרת **את הבדיקות של מערך הבקרה הפנימית?**

תשובה:

תקן ביקורת (ישראל) 315 (כמו גם תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואי חשבון), תשל"ג-1973) דורש מרואה החשבון המבקר להבין את מערך הבקרה הפנימית ואת יעילות התכנון של הבקורות ואופן ישומן, גם כאשר אין בכוונתו להסתמך על מערך הבקרה הפנימית במסגרת הביקורת.

אם לא ניתן להגיע לישות המבוקרת עקב מגבלות משבר הקורונה שאינן מאפשרות לבצע בדיקה של מערך הבקרה על פי המתוכנן, על רואה החשבון המבקר **לשקול מחדש את גישת הביקורת**. על רואה החשבון המבקר **לקבוע אילו ראיות ביקורת ניתן להשיג מרחוק**, אשר יניחו את דעתו שמערך הבקרה תוכנן באופן שימנע, או יגלה ויתקן, הצגה מוטעית מהותית במועד, ושאמצעים שיושמו פועלים בצורה יעילה. אפשר להשתמש באמצעים טכנולוגיים, כגון היוועדות חזותית, **על מנת לצפות באופן הפעולה של אמצעי הבקרה או על מנת לבדוק תיעוד תומך רלוונטי**. אפשר גם להשתמש באמצעים טכנולוגיים לניתוח נתונים (Data analysis) בבדיקת אמצעי הבקרה.



א. תכנון הביקורת

א5- המשך

על רואה החשבון המבקר לתעד כיצד נאספו ראיות הביקורת ואת ההערכה לגבי נאותותן. רואה החשבון המבקר צריך לשקול את סביבת הבקרה כאשר הוא מעריך את נאותות ראיות הביקורת ואת הסיכון לתרמית.

במקרה של שימוש באמצעים חלופיים להבנת ובדיקת הבקרה הפנימית כאמור לעיל, על רואה החשבון המבקר להעריך מחדש את רמת ההסתמכות שהוא מתכנן על אותן בקורות פנימיות ולשקול אם נדרש לבצע בדיקות מבססות בהיקף גדול יותר על מנת לתת מענה לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית.

אם רואה החשבון המבקר אינו יכול לבצע באופן נאות תהליכים הנדרשים בהתאם לתקני הביקורת, לרבות שימוש באמצעים חלופיים כאמור לעיל, וכתוצאה מכך עליו לצמצם את היקף הביקורת הנדרש ולוותר על השגת ראיות ביקורת, עליו לשקול אם נדרש שינוי בחוות דעתו תוך סטיה מהנוסח האחיד.

חזרה לסוגיות



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב1 :

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 בשל הסגר או 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:

- תיאום עם המבוקר לביצוע מספר ספירות מלאי במועד חלופי ולערוך בדיקות לגבי עסקאות שבוצעו בין שני המועדים.
- 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.



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב'1 - המשך:

- 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 הייתה 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.

חזרה לסוגיות



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב2:

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 פיסית בספירת המלאי בעת ביצועה ולבדוק את התאמת התנועות שתבצע הישות לגבי נתוני הספירה כדי להגיע ליתרות שתיכללנה 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 פיסית 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.



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב3:

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 כדי 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; ו- (4) רואה החשבון המבקר יתעד בניירות העבודה שלו את הנהלים שביצע על מנת לאמת את אותנטיות המשיבים.



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב3 - המשך :

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.

חזרה לסוגיות



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב4:

כיצד על רואה החשבון המבקר לבחון את מהימנות ראיות הביקורת שהתקבלו מההנהלה תוך שמירה על ריחוק חברתי ?

תשובה:

ככלל, רואה החשבון המבקר נדרש להעריך את מהימנות ראיות הביקורת.

דוגמאות לנהלים שניתן לבצע על מנת לאמת את המהימנות של ראיות ביקורת תוך שמירה על ריחוק חברתי, בהתאם לשיקול דעת רואה החשבון המבקר:

1. בירור, באופן שונה מהצורה שבה נמסרה הראיה (לדוגמה, בשיחת טלפון או בהיוועדות חזותית אם ראיות הביקורת נשלחה בדוא"ל) עם האדם בישות האחראי לביצוע הבקרה / לאותה ראיות ביקורת.
2. ביסוס מהימנות ראיות הביקורת מול גורמים אחרים בישות שהיו מעורבים בתהליך המצאת ראיות הביקורת.
3. השוואת המידע שהתקבל מול תיעוד המקור שקיבל רואה החשבון המבקר במסגרת תהליכים אחרים, כשהדבר אפשרי.
4. וידוא האותנטיות של מסמך המהוות ראיות ביקורת ישירות מול צד שלישי (לא נדרש בדרך כלל).
5. לדוגמה, בקבלת ראיות ביקורת לגבי ספירה של מלאי פיסי או של ספירת מלאי מחזורית שרואה החשבון המבקר לא נכח בה בעצמו, אך נעזר באמצעים טכנולוגיים (כגון היוועדות חזותית) כדי לצפות מרחוק בספירה, רואה החשבון המבקר יכול לבדוק את ההתאמה בין רישומי הספירה שבה צפה מרחוק (תוך שימוש באמצעי טכנולוגי מתאים) לבין רישומי הספירה שנמסרו לו על ידי מי שביצעו אותה.

חזרה לסוגיות



ב. ביצוע הביקורת

סוגיה ב'5:

מהו התיעוד שיש לשמור בתיק ניירות העבודה אם רואה החשבון המבקר אינו יכול לקבל מסמכים מקוריים חתומים כאשר הם נדרשים?

תשובה:

אם רואה החשבון המבקר אינו יכול לקבל מסמכים מקוריים חתומים כאשר הם נדרשים, ניתן לחלופין לשמור עותק של מסמך הנושא חתימה אלקטרונית בתוספת אישור מאת החותם בדוא"ל. כמו כן, יש לאמת את כתובת הדוא"ל שממנה נשלח המסמך.

חזרה לסוגיות

לשכת רואי חשבון בישראל

Institute of Certified Public
Accountants In Israel

نقابة مدققي الحسابات في إسرائيل



ההשפעה על הצהרות בכתב (הצהרת מנהלים)





השפעת אי ודאות עקב משבר הקורונה על ההצהרה בכתב (הצהרת מנהלים)

התשובה מבוססת על תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.

במסגרת החלק של "הכנת הדוחות הכספיים":

1. ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לגבי כל האירועים שאירעו לאחר תאריך הדוחות הכספיים עד תאריך החתימה עליהם, **לרבות אירועים הקשורים למשבר הקורונה**, אשר לגביהם נדרש גילוי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים..."
2. לא אירעו אירועים לאחר תאריך הדוחות הכספיים הדורשים התאמה של האומדנים בחשבונאות והגילויים שנכללים בדוחות הכספיים אשר לא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים **(לרבות ביחס לאירועים הקשורים למשבר הקורונה)**.
3. הגילויים הקשורים לאומדנים בחשבונאות **(לרבות ביחס לאירועים הקשורים למשבר הקורונה)** הם שלמים ונאותים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים...
4. **הבאנו לידיעתכם את הערכותינו לגבי השפעת משבר הקורונה על פעילות החברה ומצבה הכספי. הערות אלה מביאות בחשבון את כלל פרטי המידע והתחזיות הרלוונטיים לפעילותה של החברה.**
5. **הבאנו לידיעתכם שאין לנו תוכניות העשויות להשפיע באופן מהותי על הערך בספרים או על סיווגם של נכסים והתחייבויות, שלא קיבלו ביטוי בדוחות הכספיים (לרבות ביחס לאירועים הקשורים למשבר הקורונה).**



השפעת אי ודאות עקב משבר הקורונה על ההצהרה בכתב (הצהרת מנהלים) - המשך

במסגרת החלק של "מידע שניתן ושלמות עסקאות ואירועים":

1. העמדנו לרשותכם את כלל הפרוטוקולים, התחזיות, ההערכות ופרטי המידע בקשר להשפעת משבר הקורונה על פעילות החברה.
2. העמדנו לרשותכם את כלל ההנחיות שהוטלו על ידי הגופים המוסמכים במדינה עקב משבר הקורונה והקשורות לפעילות החברה או למצבה הכספי.

- שינויים קיימים גם בהצהרות המתייחסות לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בישויות מדווחות.
- כל האמור רלוונטי גם להצהרות בכתב לגבי מידע כספי לתקופות ביניים.
- ניתן לקבל הצהרה ספציפית נפרדת בכתב המתייחסת לאירועי הקורונה (סעיף 13 בתקן).

לשכת רואי חשבון בישראל

Institute of Certified Public
Accountants In Israel

نقابة مدققي الحسابات في إسرائيل



דיון מקיף באירוע מהפרקטיקה בנושא המשך קיום מוסכמת העסק החי





תיאור המקרה

- חברה פרטית המפעילה רשת מסעדות בגוש דן.
- הדיון נסוב לגבי הדוחות הכספיים לשנת 2020 בלבד, הדוחות הכספיים לשנת 2019 נחתמו והוגשו עוד במרץ 2020.
- החברה מבצעת משלוחים רק בחלק מהסניפים. בתאריך 30.12.2020 קיימתם פגישה עם בעלי המניות וחברי הדירקטוריון של החברה באשר לתוצאות הכספיות לשנת 2020. בפגישה דנתם גם בהיערכות לשנת 2021.
- בפגישה הוסבר לכם כי לאור השלכות התפשטות נגיף הקורונה והסגרים שנכפו על העסקים והציבור במהלך השנה, כל סניפי החברה נסגרו (למעט המטבחים בסניפים בהם מתבצעים משלוחים) עוד ב-15 במרץ 2020. בנוסף, רוב העובדים הוצאו לחל"ת (חופשה ללא תשלום) ומחצית מבעלי הנכסים שמהם שוכרים את המבנים המשמשים למסעדות סרבו לבטל או להפחית את דמי השכירות, הנאמדים בכ-2 מיליון ש"ח בשנה.
- מבירור שערכתם עם הנהלת החברה עולה, כי משלוחי המזון מהווים "צינור חמצן זמני" בעל אופי לא מהותי בשל עלויות שילוח גבוהות. כמו כן נודע לכם, כי קיימת התלבטות אם לשוב לעבודה סדירה עם סיום המאבק בנגיף או לסגור את רוב סניפי הרשת. הדירקטוריון דן גם בסגירת כל סניפי הרשת והפסקת פעילות.



תיאור המקרה

- בעלי המניות הם בעלי יכולת כלכלית גבוהה והחברה אינה ממונפת, כלומר ללא הלוואות מצדדים שלישיים (למעט מימון מבעלי המניות), ולכן לא קיים חשש כי צד שלישי יגיש נגד החברה בקשה לפירוק.
- לא נמסר לכם מאזן בוחן לשנת 2020 בטענה שמנהל החשבונות בחל"ת ולטענת המנכ"ל "לא צפוי לשוב לעבודה עד 6/2021". מאז תחילת משבר הקורונה והוצאת העובדים לחל"ת, מוגשים דוחות שוטפים למע"מ (דיווח אפס הכנסות) ולמס הכנסה (דיווח אפס הכנסות), כלומר ההכנסות ממשלוחים וההוצאות שכן קיימות כלל לא נרשמות בהנהלת החשבונות ולא דווחו לרשויות כחוק.



תיאור המקרה - המשך

בנוסף, הוסבר לכם שקבלת ההזמנות הינה טלפונית והתשלום מתבצע בדרך כלל בכרטיס אשראי, אך גם במזומן. תשלומים במזומן מטופלים על ידי אחראי המשמרת באותו יום עבודה והוא נדרש לבצע הפקדה עד שבוע מיום קבלת המזומן. להנהלה לא ידוע ההיקף של התשלומים במזומן, היא מעריכה שמדובר בסכום לא מהותי, אך אינה יכולה לבסס את עמדתה.

בסיום הישיבה פנה אליך יו"ר הדירקטוריון, מר יוסי כהן, ואמר: "בבקשה תסביר מה אתה היית עושה במקומנו אם היית מגיע למצב הזה. האם באמת נכון לסגור הכל ולהתחיל מחדש במועד מאוחר יותר?".



1. לפרט ולהסביר בהרחבה לבעלי המניות וחברי הדירקטוריון מהם הליקויים בבקרה הפנימית בהתנהלות החברה, אם ישנם כאלה, שניתן להסיק מהאמור באירוע (ניתן להניח הנחות סבירות). **מעבר לתשובה**
2. לפרט בהרחבה מהם סימני האזהרה והגורמים המקלים מהם ניתן ללמוד מהאירוע וכיצד על רואה חשבון מבקר לפעול כשנודע לו על האמור. **מעבר לתשובה**
3. לפרט מהן האפשרויות למתן חוות דעת רואה חשבון מבקר על פי האירוע המתואר לעיל (כולל ציון מקור התשובה). **מעבר לתשובה**
4. להתייחס לבקשת יו"ר הדירקטוריון להמליץ על שאלת המשך הפעילות העסקית (כולל ציון מקור התשובה). **מעבר לתשובה**



נדרש 1

הליקויים בבקרה הפנימית העולים מהאירוע מתייחסים אך ורק להתנהלות במחלקת הנהלת החשבונות.

1. לא מבצעים רישומי הנהלת חשבונות כלל כ- 9 חודשים לפחות, זאת למרות קיומה של פעילות עסקית.
2. לא מתבצע דיווח שוטף למע"מ-הדבר מנוגד להוראות חוק מע"מ, יוצר חובות לתשלום לרבות קנסות ועיקולים.
3. לא מתבצע דיווח שוטף למס הכנסה-הדבר מנוגד להוראות פקודת מס הכנסה, יוצר חובות לתשלום לרבות קנסות ועיקולים. נדרש לבצע בדיקת רווחיות וביטול המקדמות למס הכנסה במקרה הצורך.
4. לא קיימת בקרה על הכנסות המתקבלות במזומן-הדבר מהווה פתח לגניבת מזומנים.
5. לא מתבצעת התאמת בנקים והתאמת כרטיסי אשראי-ביצוע התאמות בנקים בתדירות גבוהה עשוי לצמצם חשיפה לטעויות והונאות.

מודגש: בכל הנוגע לשיקולי קיום משלוחים ובחינת סגירת סניפים, הרי שמדובר בשיקול עסקי שאינו בבחינת ליקויים בבקרה הפנימית ואל לו לרואה החשבון להתערב בשיקולים עסקיים אלה.



נדרש 2

התשובה מבוססת על תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר העסק החי. בתקן ישנן דוגמאות לסימני אזהרה וגורמים מקלים, אך אלה דוגמאות בלבד, אשר נקבעו בשנת 1994.

סימני אזהרה

- סגירת סניפים תקופה ארוכה-אפס הכנסות (או הכנסות בהיקף לא מהותי) והוצאות מהותיות למיסים עירוניים, דמי שכירות, הפסד בגין ירידת ערך מלאי מזון.
- שינויים בהרגלי הצריכה שעשויים להקטין את הביקוש לשיבה במסעדה לאחר תקופת הקורונה.
- אי ביצוע התאמות בנקים וכרטיסי אשראי (עשוי להיחשב כסימן אזהרה מפני המעיד על קושי כלכלי בהעסקת מנהל חשבונות במחלקת הכספים).
- העובדה שמנהלי החברה ובעלי המניות שוקלים לסגור לפחות חלק מסניפי הרשת.
- עובדים יסרבו לשוב מחל"ת, לאור העובדה שהזכאות לדמי אבטלה הינה עד יוני 2021.

גורמים מקלים

1. בעלי המניות הינם בעלי ממון שיכולים להמשיך ולהחזיק את החברה כעסק חי.
2. החברה אינה ממונפת, כך שלא נצברות הוצאות מימון.
3. החיסונים לקורונה הגיעו לישראל ותיתכן חזרה מהירה לשגרה. (לא נדרש בתשובה).



נדרש 2 - המשך

תגובת רואה החשבון

מוצע שרואה החשבון להסביר לדירקטוריון החברה כי מוטלת עליהם חובת אמונים וחובת זהירות כלפי החברה, כך שעליהם לדאוג למערך בקרה פנימי נאות בחברה.

משום כך, עליהם להקפיד על עמידה בהוראות חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה, לבצע רישומים נאותים בהנהלת החשבונות ולהקפיד שהבקרה הפנימית, הכוללת רישומי הנהלת חשבונות וביצוע התאמות בנקים באופן תדיר כדי לצמצם את האפשרות לטעויות והונאות. רואה החשבון יבהיר שעלולות להיות השלכות שליליות על תהליך הביקורת ועל חוות הדעת, אם לא יקבל לידיו רישומי הנהלת חשבונות ראויים (ראו גם נדרש 3 בשאלה).

מודגש: בכל הנוגע לשיקולי קיום משלוחים ובחינת סגירת סניפים, הרי שמדובר בשיקול עסקי שאינו בבחינת ליקויים בבקרה הפנימית ואל לו לרואה החשבון להתערב בשיקולים עסקיים אלה.

חזרה לנדרש



נדרש 3

להלן האפשרויות למתן חוות דעת רואה חשבון מבקר :

נתון : במצב הנוכחי-לא קיימים רישומי הנהלת חשבונות החל מ-15.3.2020.

1. אם הנהלת החברה תבצע רישומי הנהלת חשבונות נאותים, לרבות התאמות בנקים וכרטיסי אשראי, תדווח למע"מ (ולמס הכנסה) כחוק, כך שיתקבלו בידי רואה החשבון המבקר ראיות ביקורת מספיקות ונאותות לביקורת הדוחות הכספיים, הוא יוכל לתת חוות דעת בנוסח האחיד (בלתי מסויגת) [תקן ביקורת (ישראל) 700].
2. אם לא יתבצעו רישומי הנהלת חשבונות, הרי שלא יהיה באפשרותו של רואה החשבון לבצע ביקורת על דוחות כספיים. הגבלה זו הינה יזומה של הדירקטוריון, רואה החשבון יפנה בשנית [בהתאם לסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 705] בדרישה לקבלת ראיות ביקורת מספיקות ונאותות ואם לא יקבלן-ימנע ממתן חוות דעת [סעיף 20 לתקן ביקורת (ישראל) 705].

חזרה לנדרש



נדרש 4

אסור לרואה החשבון להיות מעורב בקבלת החלטות עסקיות אצל הלקוח. הדבר נקבע בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר (התשס"ח-2008). תקנה 2(ב)(14) קובעת כי חזקה שנפגעה אי תלותו של רואה חשבון מבקר אם אדם ממשרד רואי החשבון או קרובו או בן משפחתו מדרגה ראשונה של רואה החשבון המבקר, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת, בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח.

לפיכך, על רואה החשבון להשיב כי שאלת ההמשכיות העסקית הינה שיקול עסקי של דירקטוריון החברה ואין רואה החשבון מתערב בו.

חזרה לנדרש



ברכת בריאות וחזרה מהירה לשגרה

תודה רבה

