



20 נובמבר 2023
ז' כסלו תשפ"ד

נייר עמדה מטעם המועצה המקצועית והוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת

הנדון: היבטי ביקורת/סקירה שעל רואה החשבון המבקר ליישם בביקורת/סקירת דוחות כספיים לתקופות המסתיימות עד וכולל 30 בספטמבר 2023 בעקבות השפעת מלחמת "חרבות ברזל", המהווה אירוע לאחר תאריך המאזן שאינו מחייב התאמה בדוחות הכספיים.

כללי:

החל מה- 7 לאוקטובר 2023 נמצאת ישראל במלחמה המכונה "חרבות ברזל" (להלן: "המלחמה"). תאגידי המפרסמים, לאחר מועד פרוץ המלחמה, דוחות כספיים, שנתיים ו/או לתקופות ביניים, לתקופות המסתיימות עד וכולל 30 בספטמבר 2023 (להלן: "הדוחות הכספיים"), נדרשים לבחון את ההשלכות של המלחמה, המהווה אירוע לאחר תאריך המאזן, שאינו מחייב התאמה בדוחות כספיים אלה.

פרסום זה עוסק בהיבטי ביקורת/סקירה של הדוחות הכספיים, לרבות ההשפעה על חוות הדעת או הדיווח על ממצאי הסקירה של רואה החשבון המבקר (להלן – "דוח רואה החשבון המבקר"), לפי העניין. במסגרת עריכת הדוחות הכספיים, תאגידי יבחנו גם את הוראות הנחיה מקצועית 2023/1 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות העוסקת בגילויים הנדרשים בדוחות הכספיים בהקשר זה. תאגידי הכפופים להוראות חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 יבחנו גם את פרסום רשות ניירות ערך מיום 7 בנובמבר 2023 בדבר "דגשים לתאגידי המדווחים בדבר גילוי על השלכות מלחמת חרבות ברזל".

סוגייה ראשונה- ההשלכה האפשרית, אם בכלל, על דוח רואה החשבון המבקר בגין דוחות כספיים לתקופות המסתיימות עד וכולל 30 בספטמבר 2023

בהנחה כי בדוחות הכספיים ניתן הגילוי הנדרש בנסיבות (ואפשר כי לא נדרש גילוי) לתוצאות השלכות המלחמה על הדוחות הכספיים של התאגיד, עולה השאלה האם ואיזו השפעה יש לעניין זה על דוח רואה החשבון המבקר.

בבואנו לתת מענה לסוגיה זו, יש לבחון, בין היתר, את הוראות תקני הביקורת/הסקירה שלהלן:

1. הוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" (להלן – "תקן ביקורת 705") לרבות סעיפים 12 ו-13 לתקן ביקורת 705: "12. במקרים בהם לתוצאות אי-ודאות (מלבד הנחת העסק החי) עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, ישקול המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב קוראי הדוחות הכספיים לאותו עניין על-ידי הוספת פיסקת תשומת לב. "אי-ודאות" הוא עניין שתוצאותיו תלויות בפעולות עתידיות או באירועים שאינם בשליטתו הישירה של הגוף המבקר.

13. הוספת פסקת הפניית תשומת לב המדגישה בעיית העסק החי או אי-ודאות משמעותית כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש למשתמשים בדוחות הכספיים. על אף האמור לעיל, במקרים קיצוניים, כגון, במקרה של אי-ודאות שהשלכותיה על הדוחות הכספיים היא קיצונית או ריבוי אי-ודאויות שהשלכתן המצטברת על הדוחות הכספיים הינה קיצונית, ישקול המבקר להימנע ממתן חוות דעת במקום להפנות את תשומת הלב."

2. הוראות תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי" (להלן – "תקן ביקורת 570").
3. הוראות תקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות" (להלן – "תקן הסקירה") לרבות סעיפים 55-60 לתקן הסקירה.

עמדה מקצועית:

רואה החשבון המבקר יבחן את השלכות המלחמה על דוח רואה החשבון המבקר תוך שיובאו בחשבון העניינים האמורים שלהלן:

1. אפשר שתהיה למלחמה השלכה על הפעילות העסקית של התאגיד ובשל כך יינתן גילוי לכך בדוחות הכספיים, ולכן גם אפשר שתהיה לכך השפעה על דוח רואה החשבון המבקר. ההחלטה על ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר נתונה לשיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר.
2. להלן מספר תרחישים ביחס לקביעת ההשלכות של המלחמה על דוח רואה החשבון המבקר¹:
 - א. תאגידים, שעקב המלחמה (בין בשל המלחמה לבדה ובין ביחד עם גורמים נוספים אחרים) נוצרו ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של התאגיד כ"עסק חי".
 - ב. תאגידים, שלמלחמה עשויה להיות השפעה שלילית משמעותית על מצבם הכספי או על תוצאות פעולותיהם, או במשולב של שני אלה (אך לא עד כדי היווצרותם של ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של התאגיד כ"עסק חי").
 - ג. תאגידים, שאין למלחמה השפעה שלילית משמעותית עליהם.
 - ד. תאגידים שעקב המלחמה נגרמה לרואה החשבון המבקר הגבלה בביקורת/סקירה, כגון המצאות העסק במקום המוגדר "שטח צבאי סגור".
3. ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר כתוצאה מתרחישים אלה (ככל שהגילוי שניתן בדוחות הכספיים הינו נאות):
 - א. תאגידים כאמור בסעיף 2(א): תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר הפניית תשומת לב בדבר "עסק חי" בהתאם להוראות תקן ביקורת 570 ו/או בהתאם לתקן הסקירה.
 - ב. תאגידים כאמור בסעיף 2(ב): ישקול רואה החשבון המבקר לכלול בדוח רואה החשבון המבקר הפניית תשומת לב בהתאם להוראות תקן ביקורת 705 או תקן הסקירה.
 - ג. תאגידים כאמור בסעיף 2(ג): אין השלכה על דוח רואה החשבון המבקר.
 - ד. תאגידים כאמור בסעיף 2(ד): רואה החשבון המבקר עשוי להימנע ממתן חוות דעת או דוח סקירה עקב הגבלה בביקורת/סקירה (ר' גם סעיפים 50 – 53 לתקן הסקירה).

¹ הערכת השפעת המלחמה מתבססת, ביו השאר, על הערכת הנהלת ודירקטוריון התאגיד כפי שזו משתקפת בהצהרות בכתב הניתנות על ידיהם (להרחבה ראו סוגיה שנייה הנדונה במסמך זה).

4. הגיע רואה החשבון המבקר למסקנה כי נדרש היה לתת בדוחות הכספיים גילוי לנסיבות השלכות תוצאות המלחמה על הדוחות הכספיים והגילוי שניתן, אם בכלל, לא היה נאות, יפעל רואה החשבון המבקר בהתאם להוראות תקן ביקורת 705 או תקן הסקירה.

סוגייה שנייה- ההשפעה על ההצהרות בכתב של הדירקטוריון ו/או הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים בעקבות המלחמה בגין דוחות כספיים (שנתיים או רבעוניים) לתקופות המסתיימות עד וכולל 30 בספטמבר 2023

תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר" (להלן: "תקן ביקורת 580"), קובע, בסעיף 13, כי :

"על רואה החשבון המבקר לבקש הצהרות בכתב גם לפי תקני ביקורת אחרים. אם, בנוסף להצהרות הנדרשות האמורות, רואה החשבון המבקר קובע כי הכרחי לקבל הצהרה בכתב אחת או יותר כדי לתמוך בראיות ביקורת אחרות שרלוונטיות לדוחות הכספיים או למצג אחד או יותר בדוחות הכספיים, אזי על רואה החשבון המבקר לבקש הצהרות בכתב כאמור. ר' סעיפים א.10-13, א.14, א.22". תקן הסקירה קובע הוראות מקבילות בנושא הצהרות בכתב. לפיכך, לעת המלחמה, ככל שעשויה להיות לה השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים של התאגיד, ראוי שתתווסף התייחסות ספציפית להשפעה זו במסגרת ההצהרות בכתב של הדירקטוריון ושל הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים.

להלן דוגמאות לתוספות בהצהרות בכתב בעניין המלחמה המתייחסות הן להצהרות בכתב של הדירקטוריון והן להצהרות בכתב של הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים (כאמור, המדובר בדוגמאות בלבד ויש להתאימן לנסיבות הספציפיות של התאגיד):

1. במסגרת החלק של "הכנת הדוחות הכספיים" -

- ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לכל האירועים שאירעו לאחר תאריך הדוחות הכספיים [המאוחדים] עד תאריך החתימה עליהם, לרבות אירועים הקשורים להשלכות מלחמת "חרבות ברזל" שפרצה ביום 7 באוקטובר 2023 (להלן – "המלחמה"), שאינם מחייבים התאמה בדוחות הכספיים ואשר לגביהם נדרש גילוי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / כללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) / כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב (US GAAP) ובמקרים המתאימים אף הוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010 והוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970, וזאת לאחר שאירועים אלה נבחנו על ידינו, ומסקנת הבחינה היא כי מדובר באירועים שאינם חייבי התאמה בדוחות הכספיים.
- הבאנו לידיעתכם את הערכותינו לגבי השפעת המלחמה על פעילות התאגיד ומצבו הכספי. הערכות אלה מביאות בחשבון את כלל פרטי המידע והתחזיות הרלוונטיים לפעילותו של התאגיד.

2. במסגרת החלק של "מידע שניתן ושלמות עסקאות ואירועים" -

- העמדנו לרשותכם את כלל הפרוטוקולים, התחזיות, ההערכות ופרטי המידע בקשר להשלכות המלחמה על פעילות התאגיד. האמור לעיל רלוונטי גם להצהרות בכתב לגבי מידע כספי לתקופות ביניים ובהתאם לכך יש להתאים את הנוסחים בהתאם לתקן הסקירה.
- יודגש כי התייחסות למלחמה, במסגרת ההצהרות בכתב, איננה חלופה ליישום נוהלי ביקורת או סקירה אחרים הנדרשים לגבי אותם עניינים (כמוסבר בסעיף 4 בתקן ביקורת 580. ראו סוגייה שלישית להלן).

למותר לציין כי הצהרות, כאמור לעיל, בקשר להשלכות המלחמה, יכולות להינתן גם בהצהרות ספציפיות נפרדות (שלא במסגרת ההצהרות המובאות במרוכז במסמך אחד), כל עוד הצהרות אלה נחתמות בידי בעלי התפקידים שמהם נדרשות הצהרות בכתב והן ערוכות במבנה הנדרש לפי התקן (ר' גם סעיף 13 בתקן ביקורת 580 ודברי ההסבר לגביו).

סוגייה שלישית - ההשפעה על נהלי ביקורת / סקירה, בעקבות המלחמה, בהקשר של דוחות כספיים (שנתיים או רבעוניים) לתקופות המסתיימות עד וכולל 30 בספטמבר 2023

על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת / סקירה, בהתאם לנסיבות, המתייחסים להשלכות המלחמה, בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר" ותקן ביקורת 570 או תקן הסקירה.