



2414 / 15187

ט' בטבת תשפ"ד
21/12/2023

**שינויים או התאמות העשויים להידרש בתכנון או בביצוע ביקורת או בחוות דעת על דוחות כספיים
שנתיים ליום 31 בדצמבר 2023 המתייחסים לספירת מלאי**

רקע

החל מיום ה-7 באוקטובר, 2023, נמצאת מדינת ישראל במלחמה המכונה "חרבות ברזל" (להלן: "המלחמה"). המלחמה משפיעה באופן נרחב על תחומים רבים (ביטחון, כלכלה, חברה, רווחה, תרבות ועוד) בישראל.

בעקבות המלחמה נקראו רבים לשירות מילואים פעיל, בהם גם אנשי מפתח בתאגידים העוסקים בתחומי הכספים, החשבונאות והדיווח וכן אנשי צוות רבים במשרדי רואי החשבון המבקרים. בנוסף לכך, הגישה לאזורים מסויימים במדינת ישראל הוגבלה בשל הלחימה, זאת הן ביישובים השוכנים בסמוך לרצועת עזה (יישובי "עוטף עזה") והן ביישובים שבסמוך לגבולה הצפוני של ישראל עם לבנון (כל אלה להלן – "האזורים המוגבלים בגישה").

לאירועים ועובדות אלה עשויה להיות השלכה על האופן בו תבוצענה, אם בכלל, ספירות מלאי אצל ישויות מבוקרות הפועלות באזורים המוגבלים בגישה ואצל ישויות מבוקרות הפועלות באזורים אחרים ועל נוכחות רואה חשבון המבקר בספירות מלאי.

פרסום זה עוסק בהיבטי תכנון או בביצוע ביקורת או בחוות דעת על דוחות כספיים שנתיים ליום 31 בדצמבר 2023 המתייחסים לספירת מלאי.

תקן ביקורת (ישראל) 501 "ראיות ביקורת – שיקולים נוספים לגבי פריטים מסויימים" (להלן – "התקן"), אשר בא לקבוע את הכללים ולספק הנחיות בנוסף לאלה שנכללו בתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", קובע כי (סעיף 5 לתקן) "כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על ידי תצפית על ספירת המלאי, אלא אם הדבר אינו מעשי". התקן ממשיך וקובע כי (סעיף 6 לתקן) "אם המבקר אינו יכול להיות נוכח בספירת המלאי במועד שתוכנן מחמת נסיבות בלתי צפויות, עליו לבצע מספר ספירות מלאי, במועד חלופי או לפקח עליהן, ולפי הצורך לערוך בדיקות לגבי עסקאות שבוצעו בין שני המועדים", וכן (סעיף 7 לתקן) "כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו האופי והמיקום של המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים עדיין יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום המלאי ומצבו...".

משכך, במסגרת ביקורת דוחות כספיים שנתיים הכוללים מלאי, אשר צפוי שיהיה בסכום מהותי ביחס לדוחות הכספיים בכללותם, ככלל, רואי חשבון נדרשים להיות נוכחים בעת ספירת מלאי, וזאת על-מנת לספק מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.

להלן מובאות מספר סוגיות אשר בגינן עשויים להידרש שינויים או התאמות בתכנון או בביצוע ביקורת או בחוות דעת על דוחות כספיים לאור הנסיבות הכרוכות בהמשך המלחמה:

סוגיה ראשונה

הנהלים החלופיים שרואה החשבון המבקר עשוי לבצע אם אינו יכול להיות נוכח פיסית בספירת מלאי בישות (לדוגמה הישות פועלת באזורים מוגבלים בגישה).

במקרים כאלה, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלים חלופיים בהתאם לסעיף 7 לתקן ביקורת (ישראל) 501 על מנת שיוכל להסתייע בהם כדי להניח את דעתו, כגון:

- בחינה אם ניתן להיעזר במבקר הפנימי של הישות בביצוע תצפית על ספירת מלאי (בכפוף לאמור בתקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית").
- כאשר מדובר במבוקר שיש לו פעילות בחו"ל (במקרים בהם רואה החשבון המבקר תכנן אך אינו יכול להיות נוכח בספירת המלאי) - בחינה אם אפשר להשתמש בעבודת פירמות רואי חשבון מבקרים בחו"ל לביצוע תצפית על ספירת מלאי על ידי צוות ביקורת מקומי.
- בחינה אם ניתן להשתמש בטכנולוגיות מבוססות אינטרנט או במכשירים ניידים להיוועדות חזותית (כגון WhatsApp, Zoom, Facetime) כדי להיות נוכחים בספירת מלאי באופן וירטואלי תוך הכנת מזכר מדוע לא הייתה אפשרית נוכחות פיסית בספירת מלאי עקב המלחמה.

סוגיה שנייה

בישות מבוקרת שאינה מנהלת מלאי תמידי, מהם הצעדים שעל רואה החשבון המבקר לנקוט כאשר עקב הנסיבות ספירת המלאי אינה מבוצעת סמוך לתום תקופת הדיווח?

כאשר הישות המבוקרת מקדימה או דוחה את ספירת המלאי ביחס לתום תקופת הדיווח, מוצע כי רואה החשבון המבקר יהיה נוכח בעת ביצוע ספירת המלאי, ויבדוק את ההתאמה אותה תבצע הישות, בהתייחס לתקופה שבין מועד הביצוע לבין תאריך הדוחות הכספיים, בין נתוני הספירה בפועל לבין היתרות שתיכללנה בדוחות הכספיים. אם פער הזמנים עולה על המתאפשר בהתאם להוראות סעיף 26 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973, רואה החשבון המבקר יבחן את הצורך לייצע את הישות כי עליה לתאם עם שלטונות המס את מועד הספירה¹.

סוגיה שלישית

ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר במקרה בו הישות לא ביצעה כלל ספירת מלאי, דוגמת מצב בו המלאי מצוי באזורים מוגבלים בגישה או מחמת מגבלות כוח אדם אצל הישות.

במצב בו הישות לא ביצעה ספירת מלאי, ישקול רואה החשבון המבקר האם הסיבות לכך מוצדקות בנסיבות העניין. היה והסיבות מוצדקות, ישקול רואה החשבון המבקר האם הוא יכול לתת חוות דעת בנוסח האחיד על הדוחות הכספיים ו/או ישקול לפעול בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" בקשר למתן חוות דעת על האפקטיביות של בקרה פנימית / רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי. ככל ומצא, לפי שיקול דעתו, כי הסיבות לכך אינן מוצדקות בנסיבות, ימנע ממתן חוות דעת אף אם באפשרותו ליישם נהלים חלופיים.

יצוין שרק אם הסיבות מוצדקות, רואה החשבון המבקר יוכל לבצע נוהלי ביקורת חלופיים על מנת לתמוך במצגי המלאי שיכללו בדוחות הכספיים ולתת חוות דעת בנוסח האחיד.

¹ רשות המסים אפשרה דחייה, ללא צורך בפנייה מיוחדת, של מועד ביצועה של ספירת המלאי וזאת עד ליום 31/03/2024. יושם אל לב כי גם הדחייה בדין של מועד הספירה, אינה פוטרת את רואה החשבון המבקר מביצוע הליכים מתאימים (דוגמת ביצוע ההתאמות הנדרשות בין יתרות מלאי בעת הספירה בפועל, לבין יתרות המלאי במועד הדוחות הכספיים), על-מנת להניח דעתו בדבר נאותות המלאי המוצג בדוחות המבוקרים.

סוגייה רביעית

ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר במקרה בו נגרמה לרואה החשבון המבקר הגבלה בביקורת, מאחר והוא לא יכול היה להיות נוכח בעת ביצועה של ספירת מלאי של הישות המבוקרת.

ככל שרואה החשבון המבקר לא יכול היה להיות נוכח בעת ספירת מלאי של הישות המבוקרת, ואף לא יכול היה לבצע נהלים חלופיים, ישקול רואה החשבון המבקר להסתייג בחוות דעתו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" ו/או על האפקטיביות של בקרה פנימית / רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספיים".

ככל שמלאי הישות המבוקרת הינו מהותי, ביחס לדוחות הכספיים בכללותם, על רואה החשבון המבקר לשקול את הצורך אף להימנע ממתן חוות דעת, עקב הגבלה בביקורת, הואיל ולא ניתן לאמת את יתרות המלאי ליום המאזן.