

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 560 (*)

ב ד ב ר

אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS)

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

2 - 1	מבוא
3 - 3 א	כניסה לתוקף
4	מטרות
5	הגדרות
	דרישות התקן
9 - 6	אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר
	עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך לפני הוצאת הדוחות הכספיים
13 - 10	עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר הוצאת הדוחות הכספיים
17 - 14	הערות ליישום והסברים אחרים
	תחולה
1א	תחולה
2א - 5א	הגדרות

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

תוכן עניינים – המשך

סעיפים	
א6 - א10	אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר
א11 - א16	עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך לפני הוצאת הדוחות הכספיים
א17 - א18	עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר הוצאת הדוחות הכספיים

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 100** בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS).
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל
- **תקן ביקורת 124** בדבר הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א.1 תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 560 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

Subsequent Events

התקן עוסק באחריות רואה החשבון המבקר בביקורת דוחות כספיים ביחס לאירועים שלאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר.

2. דוחות כספיים יכולים להיות מושפעים מאירועים מסוימים שאירעו לאחר תאריך המאזן. מסגרות דיווח כספי רבות מתייחסות במפורש לאירועים כאלה¹. מסגרות דיווח כספי כאמור מזהות בדרך כלל שני סוגים של אירועים:

(א) אירועים המספקים ראיה לתנאים ששררו בתאריך המאזן; וכן

(ב) אירועים המספקים ראיה לתנאים שהתעוררו לאחר תאריך המאזן.

הלשכה מתעתדת לפרסם² תקן ביקורת שיחליף את תקן הביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 100 בחודש יוני 2009.

1 לדוגמה, תקן חשבונאות 7 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "אירועים לאחר תאריך המאזן" ותקן חשבונאות בינלאומי (IAS) 10, "אירועים לאחר תאריך המאזן" עוסקים בטיפול בדוחות הכספיים של אירועים, שאירעו בין תאריך הדוחות הכספיים ("תאריך המאזן" כפי שמופיע ב-10 (IAS)) לתאריך בו הדוחות הכספיים אושרו לפרסום.

2 עם פרסומו של תקן הביקורת העתידי להחליף את תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר " הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" - יתוקן נוסח פסקה זו ויהלום את העובדה בדבר קיומו של תקן ביקורת כזה.

כספיים" שיתבסס על תקן (ISA) 700 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון
(IFAC):

Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

(להלן - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים)

על פי תקן הביקורת שעתיד להתפרסם², תאריך דוח רואה החשבון המבקר מיידיע את הקורא כי רואה החשבון המבקר שקל את השפעתם של אירועים ועסקאות להם נעשה מודע ושאירעו עד לאותו תאריך.

כניסה לתוקף

3. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

א.3. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

מטרות

4. לעניין תקן ביקורת זה מטרות רואה החשבון המבקר הן:

(א) לצבור ראיות ביקורת נאותות ומספיקות אם אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר, אשר מחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, משתקפים באופן נאות באותם דוחות כספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה; וכן

(ב) לתת מענה הולם לעובדות שנודעו לו לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר שאילו היו ידועות לו בתאריך האמור, ייתכן והיו גורמות לו לתקן את דוח רואה החשבון המבקר.

הגדרות

5. לצורך תקן ביקורת זה, יהיו למונחים הבאים המשמעויות המיוחסות להלן:

(א) **תאריך המאזן** - תאריך סיום התקופה האחרונה הכוללת בדוחות הכספיים.

(ב) **תאריך אישור הדוחות הכספיים** - התאריך בו כל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והגורמים המוסמכים אישרו דוחות כספיים אלה ובכך הם נוטלים על עצמם אחריות על הדוחות הכספיים. (ראה: סעיף א2)

- (ג) **תאריך דוח רואה החשבון המבקר** - התאריך בו רואה החשבון המבקר מתארך (Dates) את הדוח שלו על הדוחות הכספיים בהתאם לתקן הביקורת "דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים"³. (ראה: סעיף 3א)
- (ד) **תאריך הוצאת הדוחות הכספיים** - התאריך בו דוח רואה החשבון המבקר והדוחות הכספיים המבוקרים נעשים זמינים לצדדים שלישיים. (ראה: סעיף 4א)
- (ה) **אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר** - אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר או עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר.
- (ו) **בקרת העל, גורמים המופקדים על בקרת העל** - לצורך תקן ביקורת זה, כהגדרתם בסעיף 4 לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר".

דרישות התקן

אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר

6. רואה החשבון המבקר יבצע נוהלי ביקורת שנועדו להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שכל האירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר אשר מחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, זוהו. עם זאת, אין לצפות מרואה החשבון המבקר שיבצע נוהלי ביקורת נוספים בקשר לנושאים אשר נוהלי ביקורת שיושמו קודם לכן סיפקו לגביהן מסקנות משביעות רצון. (ראה: סעיף 6א)
7. רואה החשבון המבקר יבצע את הנהלים הנדרשים בסעיף 6 כך שהם יכסו את התקופה מתאריך המאזן עד תאריך דוח רואה החשבון המבקר, או קרוב לכך ככל שהדבר מעשי. רואה החשבון המבקר יביא בחשבון את הערכת הסיכון שלו בבואו לקבוע את אופיים והיקפם של נוהלי הביקורת האמורים, אשר יכללו: (ראה: סעיפים 7א-8א)
- (א) השגת הבנה של הנהלים שנקבעו על ידי ההנהלה שנועדו להבטיח כי אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר יזוהו.
- (ב) עריכת בירורים עם ההנהלה, ואם הדבר מתאים, עם הגורמים המופקדים על בקרת העל אם אירעו אירועים כלשהם לאחר תאריך המאזן אשר יכולים להשפיע על הדוחות הכספיים. (ראה: סעיף 9א)
- (ג) קריאת פרוטוקולים, אם ישנם, של ישיבות בעלי הגוף המבוקר, הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה אשר נערכו לאחר תאריך המאזן

³ תקן ביקורת זה טרם פורסם, ראה סעיף 2 לעיל.

ועריכת בירורים לגבי נושאים שנדונו בישיבות כאמור להן טרם הוכנו פרוטוקולים.

(ד) קריאת דוחות כספיים ביניים האחרונים של היישות שפורסמו לאחר תאריך המאזן, אם ישנם.

8. אם, כתוצאה מנהלים שבוצעו כנדרש בסעיפים 6 ו-7 לעיל, רואה החשבון המבקר מזהה אירועים שמחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, הוא יקבע אם כל אירוע כאמור משתקף באופן נאות בדוחות כספיים אלה בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

הצהרת מנהלים

9. רואה החשבון המבקר ידרוש להמציא הצהרה בכתב בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר" שכל האירועים שאירעו לאחר תאריך המאזן ואשר בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה מחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, הותאמו או ניתן להם גילוי.

עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך לפני הוצאת הדוחות הכספיים

10. לרואה החשבון המבקר אין מחויבות לבצע נוהלי ביקורת בקשר לדוחות הכספיים לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר. עם זאת, אם לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך לפני תאריך הוצאת הדוחות הכספיים נודעת לרואה החשבון המבקר עובדה שאילו הייתה ידועה לו בתאריך דוח רואה החשבון המבקר הייתה יכולה לגרום לו לתקן את דוח רואה החשבון המבקר, עליו: (ראה: סעיף א11)

(א) לדון בעניין עם ההנהלה, ואם הדבר מתאים, עם הגורמים המופקדים על בקרת העל.

(ב) לקבוע אם הדוחות הכספיים מחייבים תיקון, ואם כן,

(ג) לברר כיצד בכוונת הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה לטפל בעניין, בדוחות הכספיים.

11. תיקנו המופקדים על בקרת העל וההנהלה את הדוחות הכספיים, רואה החשבון המבקר:

(א) יבצע את נוהלי הביקורת הנחוצים בנסיבות העניין בקשר לתיקון.

(ב) אם לא חלות הנסיבות בסעיף 12:

(1) ירחיב את נוהלי הביקורת המוזכרים בסעיפים 6 ו-7 לעיל עד תאריך

דוח רואה החשבון המבקר החדש; וכן

(2) יתן דוח רואה חשבון מבקר חדש על הדוחות הכספיים המתוקנים.

תאריך דוח רואה החשבון המבקר החדש לא יקדם לתאריך אישור הדוחות הכספיים המתוקנים.

12. במקום שהוראות חוק, רגולציה או מסגרת הדיווח הכספי אינן אוסרות על המופקדים על בקרת העל וההנהלה להגביל את תיקון הדוחות הכספיים להשפעות האירוע או האירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר הגורמים לתיקון זה ואין איסור על הגורמים האחרים לאישור הדוחות הכספיים להגביל את אישורם לתיקון זה, רואה החשבון המבקר רשאי להגביל את נוהלי הביקורת על אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר הנדרשים בסעיף 11(ב)(1) לעיל. במקרים כאלה, רואה החשבון המבקר ינהג על פי אחת החלופות הבאות:

(א) יתקן את דוח רואה החשבון המבקר כדי לכלול בו תאריך נוסף המוגבל לתיקון זה אשר מצביע על כך שהנהלים שביצע רואה החשבון המבקר על אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר מוגבלים אך ורק לתיקון הדוחות הכספיים כמתואר בביאור הרלבנטי לדוחות הכספיים; או (ראה: סעיף 12א)

(ב) ייתן דוח רואה חשבון מבקר חדש או מתוקן הכולל ציון בפיסקת הדגש ענייני⁴ או בפיסקת עניין(ים) אחר(ים) המסביר(ים) כי הנהלים שביצע רואה החשבון המבקר על אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר מוגבלים אך ורק לתיקון הדוחות הכספיים כמתואר בביאור הרלבנטי לדוחות הכספיים.

13. לא תוקנו הדוחות הכספיים בניסיונות בהן רואה החשבון המבקר סבור שיש לתקנם:

(א) אם דוח רואה החשבון המבקר טרם הומצא לגוף המבוקר, רואה החשבון המבקר ישנה את חוות דעתו כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"⁵ ויתן את דוח רואה החשבון המבקר; או

(ב) אם דוח רואה החשבון המבקר כבר ניתן לגוף המבוקר, רואה החשבון המבקר יודיע לגורמים המופקדים על בקרת העל ולהנהלה, לא לפרסם את הדוחות הכספיים לצדדים שלישיים לפני עריכת התיקונים הנחוצים. אם למרות זאת הדוחות הכספיים עדיין מפורסמים ללא התיקונים הנחוצים, רואה החשבון המבקר ינקוט בפעולות מתאימות על מנת לנסות למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר. (ראה: סעיפים א-15 - 16א)

עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר הוצאת הדוחות הכספיים

14. לרואה החשבון המבקר אין מחויבות לבצע נוהלי ביקורת בקשר לדוחות הכספיים לאחר שאלה כבר פורסמו. עם זאת, אם לאחר הוצאת הדוחות הכספיים נודעת

⁴ עד לפירסומו של תקן ישראלי המתבסס על התקן הבינ"ל ראה תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 706, "פסקאות הדגש עניין ופסקאות עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר".

⁵ עד לפירסומו של התקן המחליף את תקן ביקורת (ישראל) 705: ראה תקן ביקורת (ישראל) 705 "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

לרואה החשבון המבקר עובדה שאילו הייתה ידועה לו בתאריך דוח רואה החשבון המבקר הייתה יכולה לגרום לו לתקן את דוח רואה החשבון המבקר, עליו:

(א) לדון בעניין עם הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה.

(ב) לקבוע אם הדוחות הכספיים מחייבים תיקון, ואם כן,

(ג) לברר כיצד בכוונת הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה לטפל בעניין בדוחות הכספיים.

15. אם הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה מתקנים את הדוחות הכספיים, רואה החשבון המבקר:

(א) יבצע את נוהלי הביקורת הנחוצים בנסיבות העניין בקשר לתיקון.

(ב) יסקור את הצעדים שננקטו כדי להבטיח שכל מי שקיבל את הדוחות הכספיים שפורסמו לפני כן יחד עם דוח רואה החשבון המבקר עליהם, מיודע למצב.

(ג) אם לא חלות הנסיבות בסעיף 12:

(1) ירחיב את נוהלי הביקורת המוזכרים בסעיפים 6 ו-7 לעיל עד תאריך דוח רואה החשבון המבקר החדש, ויתארך את דוח רואה החשבון המבקר החדש באופן שלא יקדם לתאריך אישור הדוחות הכספיים המתוקנים; וכן

(2) יתן דוח רואה חשבון מבקר חדש על הדוחות הכספיים המתוקנים.

(ד) כאשר חלות הנסיבות בסעיף 12, יתקן את דוח רואה החשבון המבקר, או ייתן דוח רואה חשבון מבקר חדש כנדרש בסעיף 12.

16. רואה החשבון המבקר יכול, בדוח רואה החשבון המבקר החדש, פיסקת הפניית תשומת לב המתייחסת לביאור בדוחות הכספיים המתוקנים שדן ביתר הרחבה על סיבת תיקון הדוחות הכספיים שפורסמו לפני כן ועל דוח רואה החשבון המבקר הקודם שניתן על ידו.

17. לא ננקטים הצעדים הנחוצים כדי להבטיח שכל מי שקיבל את הדוחות הכספיים שפורסמו לפני כן מיודע למצב ולא מתקנים את הדוחות הכספיים בנסיבות בהן רואה החשבון המבקר סבור שיש לתקנם, יודיע רואה החשבון המבקר לגורמים המופקדים על בקרת העל ולהנהלה, שהוא ינסה למנוע הסתמכות בעתיד על דוח רואה החשבון המבקר. אם למרות הודעה כאמור הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה אינם נוקטים בצעדים הנחוצים, רואה החשבון המבקר ינקוט בפעולות מתאימות על מנת לנסות למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר. (ראה: סעיף 18א)

הערות ליישום והסברים אחרים

תחולה (ראה: סעיף 1א)

1א. כאשר נדרשת הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה, יחול תקן ביקורת (ישראל) 920 בדבר "הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה".

הגדרות

תאריך אישור הדוחות הכספיים (ראה: סעיף 5(ב))

2א. הוראות חוק או רגולציה קובעות את הגופים (לדוגמה, הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה) אשר אחראים לקבוע שכל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו, ומפרטות את תהליך האישור הנדרש. במקרים מסוימים נדרש אישור סופי של הדוחות הכספיים על ידי בעלי המניות⁶. במקרים אלה, אישור סופי של בעלי המניות⁶ אינו הכרחי לרואה החשבון המבקר על מנת לקבוע כי הושגו ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שעליהן ניתן לבסס את חוות דעתו על הדוחות הכספיים. תאריך אישור הדוחות הכספיים לצרכי תקני ביקורת הוא תאריך מוקדם יותר בו הגורמים המוסמכים קבעו שכל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והם אישרו שהם נוטלים את האחריות על דוחות כספיים אלה.

תאריך דוח רואה החשבון המבקר (ראה: סעיף 5(ג))

3א. תאריך דוח רואה החשבון המבקר אינו יכול להיות קודם לתאריך בו רואה החשבון המבקר השיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות עליהן הוא מבסס את חוות דעתו על הדוחות הכספיים הכוללות ראיות שכל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והגורמים המוסמכים אישרו שהם נוטלים את האחריות על דוחות כספיים אלה. לכן, תאריך דוח רואה החשבון המבקר אינו יכול להיות קודם לתאריך אישור הדוחות הכספיים כמוגדר בסעיף 5(ב). תקופת זמן עשויה לחלוף עקב נושאים מנהלתיים בין תאריך דוח רואה החשבון המבקר כמוגדר בסעיף 5(ג) ובין התאריך בו הדוח הומצא ליישות.

תאריך הוצאת הדוחות הכספיים (ראה: סעיף 5(ד))

4א. תאריך הוצאת הדוחות הכספיים תלוי בדרך כלל בסביבה הרגולטורית של היישות. בנסיבות מסוימות, תאריך הוצאת הדוחות הכספיים יכול להיות התאריך בו הם מוגשים לסמכות רגולציה מסוימת. מאחר ודוחות כספיים מבוקרים לא יכולים להתפרסם ללא דוח רואה החשבון המבקר, תאריך הוצאת הדוחות הכספיים המבוקרים לא צריך להיות רק בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או בתאריך מאוחר יותר, אלא גם בתאריך בו דוח רואה החשבון המבקר הומצא ליישות או בתאריך מאוחר יותר.

⁶ במקרה שהישות אינה חברה - במקום "בעלי המניות" יבוא שם הגוף המקביל.

א.5. הושמט (הסקטור הציבורי).

אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר (ראה: סעיפים 6 - 9)

א.6. בהתאם להערכת הסיכון של רואה החשבון המבקר, נוהלי הביקורת הנדרשים בסעיף 6 לעיל יכולים לכלול נהלים, הנחוצים להשגת ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, הכרוכים בסקירה או בחינה של רשומות חשבונאיות או עסקאות שנעשו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר. נוהלי הביקורת הנדרשים בסעיפים 6 ו-7 לעיל הם בנוסף לנהלים שרואה החשבון המבקר עשוי לבצע לצרכים אחרים שהם, כשלעצמם יכולים לספק ראיות בקשר לאירועים שלאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (לדוגמא, ביצוע נוהלי חתך או נהלים בקשר לתקבולים בגין יתרות חייבים לאחר תאריך המאזן לצרכי השגת ראיות ביקורת בגין יתרות חייבים לתאריך המאזן).

א.7. סעיף 7 לעיל נוקב בנוהלי ביקורת מסוימים אשר רואה החשבון המבקר נדרש לבצעם באותו הקשר, בהתאם לסעיף 6 לעיל. עם זאת, הנהלים שרואה החשבון המבקר מבצע הקשורים לאירועים שלאחר תאריך המאזן או לאחר אישור הדוחות הכספיים יכולים להיות תלויים במידע הזמין, ובמיוחד, במידת המוכנות של רשומות חשבונאיות שנערכו מאז תאריך המאזן. במקום שהרשומות החשבונאיות אינן מעודכנות, ובהתאם לכך דוחות כספיים ביניים (לצרכים פנימיים או חיצוניים) לא נערכו, או פרוטוקולים של ישיבות הגורמים המופקדים על בקרת העל או של ההנהלה לא נערכו, נוהלי הביקורת הרלבנטיים יכולים להיות בדיקה של הספרים והרשומות הזמינים, לרבות מסמכי בנק. סעיף א8 להלן מביא דוגמאות לנושאים נוספים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול במהלך בירורים אלה.

א.8. בנוסף לנוהלי הביקורת הנדרשים בסעיף 7 לעיל, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול כנחוץ ומתאים:

- קריאת התקציבים הזמינים האחרונים של הישות, תחזיות תזרימי מזומנים ודוחות הנהלה קשורים אחרים בגין תקופות שלאחר הדוחות הכספיים;
- עריכת בירורים, או הרחבת בירורים בעל פה או בכתב שנעשו קודם, עם היועצים המשפטיים של הישות בקשר להתדיינויות משפטיות ותביעות; או,
- בחינה אם הצהרות בכתב המכסות אירועים מסוימים לאחר תאריך המאזן נחוצות על מנת לתמוך בראיות ביקורת אחרות וכך להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות.

עריכת בירורים (ראה: סעיף 7(ב))

א.9. בעת עריכת בירורים עם ההנהלה, ואם הדבר מתאים, עם הגורמים המופקדים על בקרת העל, אם אירעו אירועים כלשהם לאחר תאריך המאזן אשר יכולים להשפיע על הדוחות הכספיים, רואה החשבון המבקר עשוי לברר לגבי מצבם העדכני של

פריטים שנרשמו בזמנו על בסיס נתונים מקדמיים ובלתי סופיים ולערך בירורים ספציפיים לגבי הנושאים הבאים:

- האם ניטלו התחייבויות, הלוואות או ערבויות חדשות.
- האם בוצעו או מתוכננות מכירות או רכישות של נכסים.
- האם היו תוספות להון או הנפקה של מכשירי התחייבות, כגון הנפקה של מניות או אגרות חוב חדשות, או האם נערך או מתוכנן הסכם למיזוג או פירוק.
- האם נכסים כלשהם הופקעו על ידי גורמים ממשלתיים או נהרסו, לדוגמה על ידי שריפה או שיטפון.
- האם היו התפתחויות כלשהן בקשר לתלויות.
- האם נעשו או מתוכננות התאמות חשבונאיות יוצאות דופן כלשהן.
- האם אירעו או סביר שיתרחשו אירועים כלשהם אשר יעוררו שאלות לגבי נאותות המדיניות החשבונאית שיושמה בדוחות הכספיים, לדוגמה, האם אירועים כאמור מעוררים שאלות בדבר תקפות הנחת העסק החי.
- האם אירעו אירועים הרלבנטיים למדידה של אומדנים או הפרשות שנעשו בדוחות הכספיים.
- האם אירעו אירועים הרלבנטיים לגבי יכולת ההשבה של נכסים.

א10. הושמט (הסקטור הציבורי).

עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר אך לפני תאריך הוצאת הדוחות הכספיים

אחריות הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה כלפי רואה החשבון המבקר (ראה: סעיף 10)

א11. כפי שמוסבר בתקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" תנאי ההתקשרות לביקורת, כוללים את ההסכמה של הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה להודיע לרואה החשבון המבקר על עובדות שיכולות להשפיע על הדוחות הכספיים אשר עשויות להיודע להם במהלך התקופה מתאריך דוח רואה החשבון המבקר עד לתאריך הוצאת הדוחות הכספיים.

תיארוך כפול ("Dual Dating") (ראה: סעיף 12)

א12. כאשר, בנסיבות המתוארות בסעיף 12(א), רואה החשבון המבקר מתקן את דוח רואה החשבון המבקר כדי לכלול בו תאריך נוסף, המוגבל לתיקון זה, תאריך דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לפני תיקונם על ידי הגורמים המופקדים על בקרת העל וההנהלה נשאר ללא שינוי מאחר ותאריך זה מייחד את הקורא באשר למועד בו עבודת הביקורת על דוחות כספיים אלה הסתיימה. יחד עם זאת, תאריך נוסף נכלל בדוח רואה החשבון המבקר על מנת ליידע את המשתמשים שהנהלים שביצע רואה החשבון המבקר לאחר תאריך זה (התאריך הראשון) הוגבלו לתיקון הדוחות הכספיים. להלן הדגמה לתאריך נוסף כאמור:

"(תאריך דוח רואה החשבון המבקר), למעט ביחס לאמור בביאור Y, שהוא (תאריך סיום נוהלי הביקורת שהוגבלו לתיקון המתואר בביאור Y)."

א13. הושמט.

א14. הושמט (הסקטור הציבורי).

פעולות רואה החשבון המבקר בניסיון למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר
(ראה : סעיף 13(ב))

א15. ייתכן ועל רואה החשבון המבקר למלא חובות משפטיות נוספות אפילו כאשר הודיע לגורמים המופקדים על בקרת העל ולהנהלה לא לפרסם את הדוחות הכספיים והם נעתרו לבקשה זו.

א16. במקום שבו מפרסמים את הדוחות הכספיים למרות הודעת רואה החשבון המבקר לא לפרסם את הדוחות הכספיים לצדדים שלישיים, אופן הפעולה של רואה החשבון המבקר כדי למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים תלוי בזכויות ובחובות המשפטיות של רואה החשבון המבקר. על כן, ייתכן ורואה החשבון המבקר ישקול אם מן הראוי לקבל יעוץ משפטי.

א17. הושמט (הסקטור הציבורי).

עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר הוצאת הדוחות הכספיים
פעולות רואה החשבון המבקר בניסיון למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר
(ראה : סעיף 17)

א18. במקום שרואה החשבון המבקר סבור כי לא ננקטו הצעדים הנחוצים על מנת למנוע הסתמכות על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים שפורסמו לפני כן על ידי, היישות למרות הודעת רואה החשבון המבקר כי הוא ינקוט בפעולות על מנת לנסות למנוע הסתמכות כאמור, אופן הפעולה של רואה החשבון המבקר תלוי בזכויות ובחובות המשפטיות שלו. על כן, ייתכן ורואה החשבון המבקר ישקול אם מן הראוי לקבל יעוץ משפטי.