

השפעות מלחמת "חרבות ברזל" על עבודתו של רואה החשבון המבקר

מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה ארז כהן, רו"ח

השפעת מלחמת "חרבות ברזל" על עבודתו של רואה החשבון המבקר

ביום 7 באוקטובר 2023 פרצה "מלחמת חרבות ברזל" (להלן: "המלחמה"). כתוצאה מהמלחמה נקבעו הגבלות על תנועת אזרחים באזורים מסוימים, הגבלות על התכנסויות, בוצעו שינויים בפעילות מערכת החינוך ואזרחים רבים גויסו לשירות מילואים.

המלחמה הינה בעלת השפעה כלכלית משמעותית על ישויות רבות ועל עסקים וחברות רבות ברחבי הארץ.

להלן תמצית ההשפעות של המלחמה על עבודתו של רואה החשבון המבקר.

המסמך כולל את הנושאים שלהלן:

1. פרסומים רלוונטיים בנושא
2. השפעות המלחמה על הדוחות הכספיים לשנת 2023 (31 בדצמבר 2023)
 - א. השפעה על הדוחות הכספיים לשנת 2023
 - ב. השפעה על ביקורת הדוחות הכספיים לשנת 2023
 - ג. השפעה על חוות הדעת על הדוחות הכספיים לשנת 2023
3. השפעות המלחמה על הדוחות הכספיים ביניים לרבעון השלישי לשנת 2023
 - א. השפעה על הדוחות הכספיים ביניים לרבעון השלישי לשנת 2023
 - ב. השפעה על סקירת הדוחות הכספיים לרבעון השלישי לשנת 2023
 - ג. השפעה על דוח הסקירה של רואה החשבון המבקר לרבעון השלישי לשנת 2023
4. השפעות המלחמה על חברות ציבוריות
5. השפעות המלחמה על ביקורת הבקרה הפנימית בהתאם לתקני ביקורת 911 ו- 910
6. השפעות המלחמה על דוחות מיוחדים בהתאם לתקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000
7. נספח – השפעות המלחמה על ביקורת המלאי בדוחות הכספיים לשנת 2023

מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה
ארז כהן, רו"ח

1. פירסומים רלוונטיים בנושא

7.11.2023	הרשות לניירות ערך – דגשים לתאגידיים מדווחים בהקשר למלחמת חרבות ברזל
15.11.2023	הנחיה מקצועית 2023/1 - המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות
21.11.2023	נייר עמדה של לשכת רואי החשבון לגבי השלכות המלחמה על הביקורת בהקשר לספירות מלאי

2. השפעות המלחמה על הדוחות הכספיים לשנת 2023 (31 בדצמבר 2023)

א. השפעה על הדוחות הכספיים

1. המלחמה מהווה אירוע חייב התאמה לגבי הדוחות הכספיים לשנת 2023. בהתאם לכך להלן תמצית ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים לשנת 2023:
פגיעה בערך של נכסים, סגירת סניפים, סגירת חנויות, צמצום במצבת עובדים, ירידה בהיקף המכירות, פגיעה באספקת סחורות וחומרי גלם, עיכובים באספקת סחורה ללקוחות, פגיעה בתפקוד החברה (עקב פעילות באזור מלחמה שהתנועה בו מוגבלת, או עקב גיוס משמעותי של עובדים למילואים או עקב נסיבות אחרות), ירידה בהוצאות שכר שיווק והנהלה, גידול בהפרשות לחובות מסופקים, שינויים באומדנים, קשיים תזרימיים, אירועי סייבר, השפעה על חובות מסופקים, שינויים בהתקשרויות מהותיות, אי עמידה באמות מידה פיננסיות וכיו"ב. מכיוון שאירועים אלו הינם חייבי התאמה, הם משפיעים באופן ישיר על נתוני הדוחות הכספיים.
2. גילויי בביאורים לדוחות הכספיים:
 - א. ביאור מלחמה - בדוחות הכספיים נדרש לתת גילויי בביאורים לגבי השפעות המלחמה שאירעו במהלך השנה, לרבות:
 - גילוי כללי לגבי המלחמה;
 - ההשפעה הכללית של המלחמה על הסביבה העסקית של החברה (הענף);
 - השפעות המלחמה הספציפיות על החברה;
 - גילוי לפעולות שנקטה החברה כתוצאה מהמלחמה;
 - ב. ביאור של אירועים שאירעו לאחר תאריך המאזן - המלחמה שפרצה באוקטובר 2023, ממשיכה גם במהלך שנת 2024. לפיכך נדרש לתת גילוי להשפעות המלחמה המתייחסות לאירועים שקרו במהלך שנת 2024 ועד מועד אישור הדוחות הכספיים. במסגרת הביאור יש לשקול לכלול ביאור הכולל גם אומדן של ההשפעה הכספית של אירועים כאמור.
 - ג. ביאור עסק חי (במידת הצורך) - החברה נדרשת להעריך את השפעת המלחמה על יכולתה להמשיך ולפעול כעסק חי. במידה וכתוצאה מהמלחמה, קיימים ספקות לגבי יכולתה של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי עליה לתת לכך גילויי בביאורים לדוחות הכספיים.

מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה ארז כהן, רו"ח

ב. השפעה על ביקורת הדוחות הכספיים לשנת 2023

העיקרון בביצוע ביקורת דוחות כספיים הינו שרואה החשבון נדרש להתמקד בביקורת בתחומים בהם יש סיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

השפעות המלחמה על הפעילות העסקית ועל הדוחות הכספיים, כפי שפורטו לעיל, מגדילות את הסיכונים להצגה מוטעית בדוחות הכספיים ולכן מחייבות את רואה החשבון להתמקד, בין היתר בתחומים הבאים:

1. **הבנת והכרה של העסק** - במסגרת יישום תקן ביקורת (ישראל) 315 בנושא הכרה והבנה

של החברה, רואה החשבון נדרש להשיג הבנה משמעותית לגבי השפעות המלחמה על החברה. עליו להשיג הבנה לגבי ההשפעה הספציפית על החברה המבוקרת, לרבות בנושאים של שינויים בביקוש למוצרי החברה, פגיעה בפעילות העסקית, סגירת סניפים/חנויות, השפעה על התפקוד השוטף של החברה, פיצויים שהחברה זכאית להם וכיו"ב.

2. **זיהוי סיכוני ביקורת** - בהתאם לסיכוני הביקורת שרואה החשבון זיהה במסגרת הבנת

השפעות המלחמה על החברה, עליו לקבוע מענה ביקורת ספציפי לאותם סיכונים. דוגמאות:

- במסגרת הבנת השפעות המלחמה על החברה רואה החשבון הגיע למסקנה שהמלחמה עלולה להקשות על החברה להמשיך בפעילותה. במקרה זה עליו למקד את מאמצי הביקורת ביישום הנהלים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 570 בנושא העסק החי על מנת לקבוע האם קיימים סיכונים משמעותיים באשר ליכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי.

- במסגרת הבנת השפעות המלחמה, רואה החשבון הגיע למסקנה שהסיכון שלקוחות החברה לא יפרעו את חובם לחברה גדל עקב כך שחלק ניכר מהם פועלים באזורים שפוננו בהתאם להחלטות הממשלה ואין להם אפשרות לפרוע את חובם לחברה עקב פגיעה משמעותית ביכולת הפירעון שלהם. במצב זה רואה החשבון יצטרך לתת מענה ביקורת מתאים לגבי ההפרשה לחובות מסופקים.

3. **ביאור מלחמה** - רואה החשבון נדרש לבדוק האם הביאור שכללה החברה בדוחות הכספיים

בהקשר להשפעות המלחמה הוא נאות וכולל תיאור כללי של המלחמה, תיאור של השפעות המלחמה על הסביבה העסקית של החברה ותיאור ספציפי של השפעות המלחמה על החברה.

4. **הנחת העסק החי** - רואה החשבון יצטרך כאמור לבחון האם המלחמה משפיעה על יכולתה

של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי ויישם בהתאם את נהלי הביקורת שנקבעו בתקן ביקורת 570 בנושא.

**מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה
ארז כהן, רו"ח**

5. **אירועים לאחר תאריך המאזן** - רואה החשבון יצטרך ליישם את הנהלים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן כדי לבדוק את השפעת האירועים שאירעו לאחר תאריך המאזן (כלומר במהלך 2024 עד מועד אישור הדוחות הכספיים) ולבדוק שניתן לאירועים אלו גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או שהם טופלו בהתאם לתקן בינלאומי 10 בנושא של אירועים חייבי התאמה.
6. **ביקורת מלאי** – במקרים בהם החברה לא יכולה לבצע ספירת מלאי בתאריך המאזן או לחילופין רו"ח לא יכול להיות נוכח בספירת מלאי כתוצאה מהשפעות המלחמה (למשל: מחסני החברה המצויים באזור שפונה בהחלטת ממשלה ולא ניתן לגשת אליהם), רו"ח ישקול את האפשרות לנקוט בנהלי ביקורת חלופיים על מנת לבדוק את המלאי (למשל: ביצוע ספירות מאוחרות יותר, הסתמכות על נתוני המלאי התמידי שבמערכת המלאי של החברה וכיו"ב).
- ראו גם נספח, בסוף המסמך הנוכחי, בהקשר לביקורת מלאי שפורסם על ידי לשכת רואי החשבון בישראל.
7. **הגבלות בביצוע ביקורת** – בנוסף להגבלות שעלולות להתרחש בהקשר לספירת מלאי, יתכנו הגבלות נוספות הקשורות למלחמה. רואה החשבון נדרש לבדוק האם ההגבלה היא מוצדקת (לא בשליטת החברה) או לא מוצדקת (בשליטת החברה) ולפעול בהתאם לקביעות שבתקן ביקורת (ישראל) 705. במקרים בהם ההגבלה מוצדקת יש לנסות ליישם נהלים חלופיים ובמקרים בהם ההגבלה אינה מוצדקת יש להימנע בחוות הדעת.
- להלן דוגמאות להגבלות בביקורת הנובעות מהמלחמה:
- אי מענה על בקשות לאישורי יתרה מלקוחות וספקים;
 - עיכובים בקבלת אישורי יתרות מבנקים, חברות ביטוח ופנסיה;
 - עיכוב בהכנת הדוחות הכספיים;
 - אי יכולת לקיים ביקורים ותצפיות בחברה לבחינת בקורות ותהליכים;
8. **השפעה על בקורות פנימיות** – בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315, רואה החשבון נדרש להשיג הבנה של הבקורות בחברה. ככל שהבקורות אינן אפקטיביות, כך גדל סיכון הביקורת. בהתאם לכך, יתכן שעקב השפעות המלחמה שינתה החברה חלק מתהליכי העבודה שלה (עבודה מרחוק), או שחלק מהעובדים שביצעו את הבקורות נעדרים מהעבודה עקב המלחמה. במקרים אלו רואה החשבון נדרש להבין את השינויים שבוצעו במערכי הבקרה של החברה ולשקול האם כתוצאה מכך קיימים סיכונים להצגה מוטעית בדוחות הכספיים. במידה ורואה החשבון זיהה סיכונים כאמור, עליו להתאים את מענה הביקורת בהתאם על מנת להקטין את הסיכונים ולהשיג מידה סבירה של בטחון שאין הצגות מוטעות מהותיות בדוחות הכספיים.

**מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה
ארז כהן, רו"ח**

9. **סיכוני סייבר** – המלחמה מלווה בהתגברות מתקפות סייבר על חברות ישראליות. סיכוני סייבר, עלולים להגדיל את הסיכונים להצגות מוטעות בדוחות הכספיים. בהתאם לכך, רואה החשבון נדרש להתאים את מענה הביקורת שלו ולבדוק, בין היתר, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315 את הבקורות הכלליות הקיימות בחברה במערכות המידע, לרבות בקורות שנועדו להגן על החברה מפני סיכוני סייבר.

10. **מעבר לעבודה מרחוק** - במידה וכתוצאה מהמלחמה חברות החלו לאפשר לעובדים לעבוד מרחוק, יש לבדוק את הבקורות הקיימות בחברה למניעת התחברות גורמים לא רצויים למערכות החברה ולוודא שהשינוי בפעילות החברה בוצע על ידי גורמים מקצועיים ושניתן מענה לסיכוני סייבר כאמור לעיל.

ג. השפעה על חוות הדעת על הדוחות הכספיים לשנת 2023

1. בכל מקרה שבו רואה החשבון הניח את דעתו לגבי יישום כללי החשבונאות הנדרשים, ומתן גילוי מלא ונאות להשפעות המלחמה על החברה ויישם את כל נהלי הביקורת שצריך היה ליישם הוא יוכל לתת לחברה חוות דעת בנוסח האחיד.
2. במצב בו הוטלה על רואה החשבון הגבלה לא מוצדקת בביקורת (הגבלה שהיא בשליטת החברה), עליו לתת לחברה חוות דעת מסוג הימנעות.
3. במצב בו הוטלה על רואה החשבון הגבלה מוצדקת בביקורת (הגבלה שאינה בשליטת החברה), עליו לבדוק את האפשרות ליישם נהלי ביקורת חלופיים. במידה ובאמצעות יישום הנהלים החלופיים, הניח רואה החשבון את דעתו לגבי הנושא שבו חלה הגבלה בביקורת, הוא יוכל לתת לחברה חוות דעת בנוסח האחיד.
- במידה והנהלים החלופיים לא הניחו את דעתו, או שהוא לא יכל ליישם גם אותם, עליו לשקול לתת לחברה חוות דעת מסויגת או להימנע בחוות דעתו על הדוחות הכספיים בהתאם למהותיות ולנסיבות.
4. במידה ורואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שכתוצאה מהמלחמה מתעוררים ספקות משמעותיים לגבי המשך קיומה של החברה כעסק חי, עליו לבדוק שניתן לכך גילוי נאות בביאורים ולהפנות תשומת לב בחוות הדעת לכך.
5. במידה ורואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שכתוצאה מהמלחמה נוצרה אי וודאות משמעותית, עליו לבדוק שניתן לאי הוודאות גילוי נאות בביאורים ולשקול להפנות תשומת לב לאי וודאות זו בפסקת הפניית תשומת לב.
6. לתשומת לב - סעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 705 קובע כי במקרים קיצוניים של אי וודאות שהשלכותיה על הדוחות הכספיים היא קיצונית יכול המבקר לשקול להימנע ממתן חוות דעת.

**מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה
ארז כהן, רו"ח**

3. דוחות כספיים ביניים לרבעון השלישי לשנת 2023 (30 בספטמבר 2023)

א. השפעה על הדוחות הכספיים ביניים לרבעון השלישי לשנת 2023

המלחמה מהווה אירוע שאינו חייב התאמה לגבי הדוחות הכספיים ביניים של הרבעון השלישי לשנת 2023 מכיוון שתקופת הדוח הסתיימה ב – 30 בספטמבר 2023, לפני פרוץ המלחמה.

גילוי בביאורים לדוחות הכספיים

בהתאם לכך, בדוחות הכספיים של תאגידים לרבעון השלישי לשנת 2023 נדרש לתת גילוי בביאורים לגבי השפעות המלחמה שאירעו כאמור לאחר תאריך המאזן, לרבות:

- גילוי כללי לגבי המלחמה
- ההשפעה הכללית על הסביבה העסקית של החברה
- ההשפעות הספציפיות על החברה כולל אומדן ההשפעה הכספית
- גילוי לפעולות שנקטה החברה כתוצאה מהמלחמה

עסק חי

החברה נדרשת להעריך את השפעת המלחמה על יכולתה של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי. במידה וכתוצאה מהמלחמה, קיימים ספקות לגבי יכולתה של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי עליה לתת לכך גילוי בביאורים לדוחות הכספיים ביניים.

ב. השפעה על סקירת הדוחות הכספיים לרבעון השלישי לשנת 2023

רואה החשבון נדרש להרחיב את נהלי הסקירה כלהלן:

1. רואה החשבון צריך להשיג הבנה של ההשפעות הספציפיות של המלחמה על החברה.
2. רואה החשבון צריך לקרא את הגילוי שנכלל בביאורים לגבי השפעות המלחמה על החברה ולוודא שהוא נאות.
3. רואה החשבון צריך להרחיב את נהלי הסקירה על מנת להעריך האם למלחמה יש השפעה על סוגיית העסק החי. במידה והתשובה חיובית, עליו לבדוק שנכלל לכך ביאור נאות בדוחות הביניים ועליו לכלול בדוח הסקירה שלו פסקת הפניית תשומת לב לעסק חי.

מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה ארז כהן, רו"ח

ג. השפעה על דוח הסקירה של רואה החשבון המבקר לרבעון השלישי לשנת 2023

1. בכל מקרה שבו רואה החשבון הניח את דעתו לגבי יישום כללי החשבונאות הנדרשים, ומתן גילוי מלא ונאות להשפעות המלחמה על החברה ויישם את כל נהלי הסקירה שצריך היה ליישם הוא יוכל לתת לחברה דוח סקירה בנוסח האחיד.
2. במצב בו הוטלה על רואה החשבון הגבלה בנהלי הסקירה הוא בד"כ לא יוכל להשלים את הסקירה ולא יוכל לתת לחברה דוח סקירה.
3. במידה ורואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שכתוצאה מהמלחמה מתעוררים ספקות משמעותיים לגבי המשך קיומה של החברה כעסק חי, עליו לבדוק שניתן לכך גילוי נאות בביאורים ולהפנות תשומת לב בדוח הסקירה לכך.
4. במידה ורואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שכתוצאה מהמלחמה נוצרה אי וודאות משמעותית, עליו לבדוק שניתן לכך גילוי נאות בביאורים ולשקול להפנות תשומת לב לאי וודאות זו בפסקת הפניית תשומת לב.

4. השפעות המלחמה על חברות ציבוריות

בנוסף להשפעות שצוינו לעיל ושרלוונטיות לכל סוגי הישויות, לרבות: חברות ציבוריות, חברות פרטיות, עמותות, מלכ"רים, אגודות שיתופיות וכו', לחברות ציבוריות יש היבטים נוספים המושפעים מהמלחמה כלהלן:

דוחות מידיים – חברות ציבוריות נדרשות לתת מידע איכותי וכמותי של השפעת המלחמה על החברה באופן רציף באמצעות דוחות מידיים.

מידע שיש לכלול בדוח הדירקטוריון – חברות ציבוריות נדרשות לכלול הסברים ברורים ומפורטים בהקשר להשפעה הספציפית של המלחמה על פעילותן, לרבות: השפעה על הביקוש למוצרים או על שירותי החברה, השפעה על עלויות החברה, כח אדם, לקוחות מהותיים, שרשרת האספקה, פגיעה בפרויקטים או בהתקשרויות קיימות, פירוט תכניות ההנהלה, אסטרטגיית החברה להתמודדות עם השפעות המלחמה, צעדים לחיסכון בעלויות, שינויים ארגוניים, היערכות תפעולית. גילוי להשפעות המשבר על היבטי נזילות, מצב פיננסי ומקורות מימון, גילוי לתכניות החברה במבט צופה פני עתיד.

במסגרת הגילויים כאמור נדרש לפרט את עיקרי הנחות המפתח, שיקול הדעת שהופעל ואת התרחישים השונים שהובאו בחשבון לצורך הערכת יכולת פירעון.

בנוסף, תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל 1970 קובעות חובת צירוף גילוי בדבר תזרים מזומנים תזוי בדוח התקופתי בהתקיים סימני אזהרה שנקבעו בתקנות אלו.

**מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה
ארז כהן, רו"ח****5. השפעות המלחמה על ביקורת הבקרה הפנימית בהתאם לתקני ביקורת 911 ו- 910****910**

למלחמה עלולה להיות השפעה שלילית על קיום בקרה פנימית אפקטיבית בחברות לאור העובדה שחלק מעובדי החברות גויסו לשירות מילואים, חלק הוצאו לחופשות ללא תשלום וחלק נאלצים להיעדר מהעבודה עקב נסיבות המלחמה. כתוצאה מכך יתכן שחלק מתהליכי העבודה בחברה עברו שינויים ויתכן שבקורות שהיו בהן נפגעו או בוטלו. לפיכך יתכן שתהליכים שהבקורות בהן היו בעבר אפקטיביות ישתנו ויהפכו לבקורות לא אפקטיביות.

בהתאם לכך, רואה החשבון יצטרך לתת תשומת לב מיוחדת לשינויים אלו, ובמידה ויגיע למסקנה שקיימות חולשות מהותיות בבקורות החברה, יהיה עליו לתת לחברה חוות דעת שלילית על הבקורות בהתאם לתקני ביקורת 911 או 910, בהתאם.

6. דוחות מיוחדים בהתאם לתקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000

אחת מהתופעות הקשורות להשפעות המלחמה, היא הצורך של חברות וגופים שונים בדוחות מיוחדים של רואי חשבון. דוחות אלו עשויים להידרש לחברות ולגופים השונים, בין היתר, לצורך קבלת תמיכות ממשלתיות, פיצויים בגין נזקי מלחמה (מסלול אדום), הלוואות בתנאים מועדפים וכיו"ב.

בהתאם לכך, רואה החשבון נדרש להקפיד ולקיים את הדרישות שנקבעו בתקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000, לרבות: מתן דוחות רק בנושאים שהינם בתחום עיסוקו, הקפדה על נוסח הדוחות בהתאם לקביעות התקן ובכל מקרה שבו אין באפשרותו לאמת את נכונות הדוח או לנסח אותו בהתאם לקביעות התקן, עליו להימנע מלתת את הדוח המיוחד.

בהקשר לכך, יש לשים לב שרואה החשבון לא יכול לקבוע בדוח המיוחד האם החברה זכאית לקבל את הפיצויים או התמיכות שנקבעו בחקיקה. האפשרות לקבוע זכאות לפיצויים או לתמיכות כאמור הינה של הגורם המעניק את הפיצויים או התמיכות (רשות המיסים, רשות החדשנות וכיו"ב).

מיומנות – הכנה מקצועית לבחינות מועצה ארז כהן, רו"ח

נספח – ביקורת מלאי

המידע בנספח שלהלן הינו מתוך פרסום של לשכת רואי החשבון בישראל מ – 21 בדצמבר 2023 בקשר לסוגיות הקשורות לביקורת מלאי.

סוגיה 1 – נהלים חלופיים במקרה שבו רואה החשבון לא יכול להיות נוכח בספירת המלאי

1. בחינה האם ניתן להסתמך על המבקר הפנימי של החברה.
2. במצב בו המלאי מאוחסן בחו"ל – בחינה האם ניתן להשתמש בעבודת פירמות רואי חשבון בחו"ל.
3. בחינה האם ניתן להשתמש בטכנולוגיות מתקדמות או במכשירים חזותיים על מנת להיות נוכח בספירת מלאי באופן מקוון.

סוגיה 2 – חברה שספירת המלאי בה לא יכולה להתקיים בתאריך המאזן עקב הגבלות המלחמה
במקרה כאמור ניתן לדחות או להקדים את ספירת המלאי. במצבים אלו רואה החשבון יהיה נוכח בביצוע הספירה וידרש לבדוק את ההתאמה אותה תבצע החברה בין המלאי במועד הספירה למלאי ב – 31 בדצמבר 2023.

סוגיה 3 – השפעה על חוות הדעת במצב בו החברה לא ביצעה ספירת מלאי עקב הגבלות המלחמה
רואה החשבון יפעל בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705. במידה והנסיבות מוצדקות יהיה עליו לנסות וליישם נהלי ביקורת חלופיים. במידה ולא יצליח, יהיה עליו לתת לחברה חוות דעת מסויגת או הימנעות בהתאם לנסיבות ולשיקולי מהותיות.

סוגיה 4 – השפעה על חוות הדעת במצב בו רואה החשבון לא יכול היה להיות נוכח בעת ביצוע ספירת המלאי של החברה

במקרה זה, במידה והמלאי מהותי לדוחות הכספיים ורואה החשבון לא יכול להיות נוכח בספירת המלאי עקב הגבלות המלחמה עליו לשקול לבצע נהלים חלופיים. במידה ורו"ח לא יצליח להניח את דעתו לגבי נאותות יתרת המלאי באמצעות נהלים חלופיים ישקול רואה החשבון להסתייג בחוות הדעת או להימנע בהתאם לנסיבות ולשיקולי מהותיות.