

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 52<sup>(\*)</sup>

ב ד ב ר

נהלי ביקורת לגבי עיסקאות  
עם צדדים קשורים

תוכן העניינים

## ס ע י פ י ם

4 - 1	מ ב ו א	.א.
5	ה ג ד ר ו ת	.ב.
7 - 6	ק י ו מ ם ש ל צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ג.
11 - 8	ע י ס ק א ו ת ע ם צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ד.
12	ע י ס ק א ו ת מ ז ו ה ו ת ע ם צ ד ד י ם ק ש ו ר י ם	.ה.
14 - 13	מ ס ק נ ו ת מ מ צ א י ה ב י ק ו ר ת ל צ ו ר ך ג י ב ו ש ח ו ו ת ה ד ע ת	.ו.
15	ב י ט ו ל ס ע י פ י ם ב ג י ל ו י ד ע ת 29	.ז.

<sup>(\*)</sup> אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית המייעצת בהתאם להחלטות מהימים 29 במאי 1988 ו-13 בספטמבר 1989 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 18 בספטמבר 1989.

1. מאז פירסום גילוי דעת 29 של הלשכה בדבר "צדדים קשורים", הצטבר ניסיון ביישומו ופורסם תדריך 17<sup>(1)</sup> של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (איפ"ק) באותו נושא. עיון ודיון בתדריך האמור הביא את הוועדה לתקני ביקורת ולנהלי ביקורת לדעה שמן הראוי לאמץ את הנחיותיו ונהליו בשינויים המתחייבים מהנסיבות ומהתנאים השוררים בישראל.

תקן ביקורת זה מבוסס ברובו על ההנחיות של התדריך הנ"ל של איפ"ק.

2. תקן 10 לתקני ביקורת ודיווח של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: "רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה, אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שימשו עדות לעבודה שבוצעה ובסיס לחוות דעתו". מטרת תקן ביקורת זה היא להנחות את המבקר בדבר הנהלים, שעליו לשקול את יישומם, כדי לקבל ראיות מספיקות ונאותות העשויות לאמת קיומם של צדדים קשורים ועסקאות עמם.

3. על המבקר להכיר את עסקי הגוף המבוקר ואת תחום פעילותו, במידה שתאפשר לו לזהות אירועים ועסקאות וכן נהלים שלדעתו תיתכן מהם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. אם כי קיום צדדים קשורים ועסקאות עמם הם דבר מקובל, על המבקר להקדיש להם תשומת לב מיוחדת בשל הסיבות דלהלן:

3.1 הצורך לוודא מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים המבוקרים, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת 29.

3.2 השפעת העסקאות בין "צדדים קשורים" על המצב הכספי או על השינויים בו או על התוצאות העסקיות של הצדדים עשויה להיות בעלת משמעות.

<sup>(1)</sup> האיפ"ק ערך מחדש את תדריכיו בנושא ביקורת ופירסומם כתקני ביקורת - (ISA) ((INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING)). תקן הביקורת בנושא הינו ISA "550: RELATED PARTIES".

- 3.3 מקור ראיות הביקורת משפיע על הערכת אמינותו. בדרך כלל נוטה המבקר לסמוך יותר על ראיות, שקיבל מצד שלישי, שאינו קשור בגוף המבוקר, או שהופקו על ידו, מאשר על ראיות שקיבל מצדדים קשורים.
- 3.4 יוזמה לעיסקאות עם צדדים קשורים יש שהיא נובעת משיקולים שאינם עסקיים רגילים.
4. ההנהלה אחראית לזיהוי צדדים קשורים ולגילוי עיסקאות עמם. תפקיד המבקר הוא לקבל ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, כדי לאפשר לו להסיק מסקנות, הנוגעות לטיפול בגילוי עיסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים.

## **ב. הגדרות**

5. "צדדים קשורים" - כהגדרתם בפרק ב' לגילוי דעת 29 של לשכת רואי חשבון בישראל.

## **ג. קיומם של צדדים קשורים**

6. נהלי הביקורת הרגילים אמנם עשויים לסייע בזיהוי קיומם של צדדים קשורים מסוימים, כגון יחסים בין חברה אם לחברה בת, אך יש צורך בנהלי ביקורת מיוחדים כדי לוודא, שאין צדדים קשורים נוספים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:
- 6.1 בירור עם ההנהלה בדבר זהותם של צדדים קשורים.
- 6.2 בירור בדבר קשרי דירקטורים והמנהל הכללי עם גופים אחרים שיש להם עיסקאות עם הגוף המבוקר.
- 6.3 קבלת רשימת בעלי המניות כדי לקבוע, מי הם בעלי המניות העיקריים.
- 6.4 סקירת ניירות עבודה של השנה הקודמת לשם איתור צדדים קשורים ידועים.
- 6.5 סקירה של פרוטוקולים מאסיפות בעלי המניות ומשיבות הדירקטוריון.
- 6.6 סקירה של דוחות לרשם החברות ולרשות ניירות ערך.

7. מידע בדבר הצדדים הקשורים יועמד לרשות צוות הביקורת כדי שיהיה ער לקיום אותם צדדים ויוכל לזהות עיסקאות עמם, אם יתגלו כאלה במהלך הביקורת.

#### ד. עיסקאות עם צדדים קשורים

8. בעת הסקירה וההערכה הראשונית של מערכת החשבונות ושל הבקרה הפנימית המתייחסת אליה, יבחן המבקר, אם המערכת כוללת נהלים ואמצעי בקרה נאותים ביחס לאישור ולרישום של עיסקאות עם צדדים קשורים. קיימים נהלים ואמצעי בקרה אלה, ובכוונת המבקר להסתמך עליהם, שומה עליו לבצע בדיקות כדי לוודא, שהופעלו בצורה נאותה.

9. במהלך הביקורת יישם המבקר נהלים העשויים להצביע על קיום עיסקאות עם צדדים קשורים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:

9.1 בדיקה מפורטת של עיסקאות ושל יתרות, בהיקף הדרוש בהתאם לנסיבות, המתבצעת במהלך הרגיל של הביקורת.

9.2 עיון בפרוטוקולים של אסיפות של בעלי המניות, של ישיבות הדירקטוריון ושל וועדת הביקורת.

9.3 סקירת הרשומות החשבונאיות כדי לגלות עיסקאות או יתרות גדולות או חריגות, תוך תשומת לב מיוחדת לעיסקאות, שנרשמו לקראת סוף תקופת הדיווח הכספי.

9.4 עיון באישורים על הלוואות, שניתנו או שנתקבלו, ובאישורים מבנקים. עיון כזה יוכל להצביע על הטיב והקשר של ערבים כלפי המבוקר, אם יש כאלה.

9.5 עיון בעיסקאות הנוגעות להשקעות, כגון רכישה או מכירה של זכויות בעלות בעיסקאות משותפות או בחברות.

10. במהלך הביקורת על המבקר לגלות עירנות לעיסקאות, הנראות בנסיבות המקרה כחריגות, שכן עיסקאות כאלה יש בהם כדי להצביע על צדדים קשורים, שלא זוהו קודם לכן. לדוגמה:

10.1 עיסקאות הנראות לכאורה שונות מעיסקאות המתחייבות מהנוהג המסחרי המקובל, כגון מתן אשראי בתנאים מועדפים.

- 10.2 עיסקאות שלא נראה, כי היתה סיבה סבירה לביצוען.
- 10.3 עיסקאות, שצורתן אינה תואמת את מהותן.
- 10.4 עיסקאות, שבוצעו באופן החורג מהנוהל המקובל לגבי עסקאות מסוגן.
- 10.5 היקף גדול של עיסקאות או עיסקאות מהותיות עם לקוח מסוים או עם ספק מסוים.

11. כמו כן, על המבקר לגלות עירנות לעיסקאות עם צדדים קשורים, שלא קיבלו ביטוי חשבונאי, כגון קבלת שירותי ניהול ללא תמורה או מתן שירותים בדומה להם ללא תמורה.

## ה. עיסקאות מזוהות עם צדדים קשורים

12. בבדיקת עיסקאות עם צדדים קשורים ינקוט המבקר אותם נהלי ביקורת הדרושים לדעתו לקבלת ראיות נאותות ומספיקות באשר למהותן, לאופיין ולהיקפן של עיסקאות אלה.

בין היתר ישקול המבקר נקיטת הנהלים דלהלן בהתאם לנסיבות:

- 12.1 קבלת רשימה מהנהלת החברה על העיסקאות, שבוצעו במשך השנה עם צדדים קשורים, בתוספת הצהרה, שלפי מיטב ידיעתה לא בוצעו בשנת הדוח עיסקאות נוספות עם צדדים קשורים.
- 12.2 קבלת מידע מהחברות הבנות בדבר פעולות, שבוצעו עם צדדים קשורים של החברה האם.
- 12.3 קבלת אישורים מצדדים קשורים בדבר קיום עיסקאות עימן, סכומיהן ותנאיהן.
- 12.4 קבלת מידע מצדדים אחרים המעורבים בעיסקאות, כגון בנקים, עורכי דין וערבים.
- 12.5 בדיקה, אם בין השיעבודים, המוטלים על נכסי המבוקר, ובין הנכסים, המשמשים כבטחונות להבטחת ההתחייבויות לרבות פקדונות כספיים, כלולים צדדים קשורים כגורמים, שבעבורם ניתנו הביטחונות.

**ו. מסקנות ממצאי הביקורת לצורך גיבוש חוות הדעת**

13. בגיבוש חוות דעתו, שומה על המבקר לשקול את השפעת העיסקאות עם צדדים קשורים על המידע הכספי, לרבות גילויין של עיסקאות כאמור.

14. לא קיבל המבקר ראיות מספיקות באשר לצדדים קשורים ועיסקאות עמם, או הגיע המבקר למסקנה, שהגילוי בדוחות הכספיים בגין עיסקאות עם צדדים קשורים אינו בהתאם לגילוי דעת 29, ינהג בהתאם לאמור בגילוי דעת 49<sup>(2)</sup>.

**ז. ביטול סעיפים בגילוי דעת 29**

15. בגילוי דעת 29 בדבר "צדדים קשורים", סעיף 2(3) והסעיפים 11 עד וכולל 15 - בטלים.

---

<sup>(2)</sup> תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", מינואר 2002 החליף את גילויי הדעת 49 ו-54 באותו נושא.