

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 690

ב ד ב ר

עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 113 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 13.4.2015 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 16.4.2015 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 30.4.2015. תקן ביקורת זה נכלל במסגרת פרויקט הארגון מחדש של התקינה הישראלית בביקורת. פרסומו במסגרת זו אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום XXX ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום XXX ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום XXX.

תוכן העניינים

סעיפים	מבוא
1	תחולה
2	כניסה לתוקף
3	הגדרות
15-4	עקרונות יסוד
	הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים
5א-1א	היבטים בשיקול הדעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בכל עבודת ביקורת משותפת

מבוא

תחולה

1. סעיף 156 בחוק החברות, התשנ"ט-1999, קובע כי "חברה רשאית למנות כמה רואי חשבון מבקרים שיבצעו במשותף את פעולת הביקורת".

תקן ביקורת זה קובע עקרונות יסוד החלים לגבי **עבודת ביקורת משותפת**¹.

תקן ביקורת זה אינו מפרט את מלוא השיטות והנהלים הפרטניים אשר יחולו בכל היבט ובכל מקרה של עבודת ביקורת משותפת. על **רואי החשבון המבקרים המשותפים**² לקבוע שיטות ונהלים אלה בהתאם ובכפוף לעקרונות היסוד הקבועים בתקן ביקורת זה.

כניסה לתוקף

2. תקן ביקורת זה חל על עבודות ביקורת משותפת לגבי תקופות או מועדי דיווח שתחילתם ביום 1 בינואר 2017 או לאחר מכן.

הגדרות

3. בתקן ביקורת זה תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **"רואי חשבון מבקרים משותפים"** - רואי חשבון שמונו לבקר או לסקור במשותף דוחות כספיים ו/או בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי ו/או דוח התאמה לצרכי מס ו/או מידע כספי לתקופות ביניים או תקופות אחרות.

(ב) **"דוח ביקורת משותפת"** - כל אחד מהדוחות שלהלן הנחתם במשותף על ידי רואי חשבון מבקרים משותפים: דוח על ביקורת של דוחות כספיים לתקופה מסוימת, דוח על ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח

¹ ר' הגדרה בסעיף 3(ג).

² ר' הגדרה בסעיף 3(א).

כספי למועד מסוים, דוח על ביקורת של דוח התאמה לצרכי מס לשנה מסוימת, או דוח על סקירה של מידע כספי לתקופה מסוימת.

(ג) **"עבודת ביקורת משותפת"** - כל עבודה אשר בעקבותיה נחתם דוח ביקורת משותפת לתקופה מסוימת או למועד מסוים.

עקרונות יסוד

4. כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים אחראי באופן מלא לעבודת הביקורת המשותפת ולאמור בדוח הביקורת המשותפת כאילו הוא היה רואה החשבון המבקר היחיד.

5. בעת מינוי רואה חשבון מבקר לעבודת ביקורת משותפת בישות שבה (או בישויות שבהן) הוא לא כיהן בתקופת הדיווח הקודמת, עליו לבצע נהלים בסיסיים (כגון: נוהלי קבלת לקוח, הכרת הישות וסביבתה, ביקורת יתרות פתיחה) כאילו שהוא מונה כרואה חשבון מבקר יחיד.

6. על כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים לבצע בעצמו (לרבות על ידי עוזריו שהם בעלי הכשרה מקצועית נאותה) חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת³. רואה חשבון מבקר לא יחתום על דוח ביקורת משותפת אם האמור בסעיף זה אינו מתקיים.

על רואי החשבון המבקרים המשותפים להפעיל שיקול דעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בכל עבודת ביקורת משותפת, בהתחשב גם בהיבטים המצוינים בסעיפים א-5 להלן.

³ הביטוי "חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת" מתייחס למכלול המלא של העבודה המבוצעת על ידי רואי החשבון המבקרים המשותפים או אחד מהם לצורך מתן דוחות ביקורת או סקירה לאותה תקופה או לאותו מועד - וזאת הן בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת והן בישויות המאוחזדות בדוחותיה הכספיים, לרבות עבודה בישויות מאוחזדות אשר בהן מכהן רק אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים (אך למעט עבודה בישויות מאוחזדות אשר בהן מכהן רואה חשבון מבקר אחד, שאינו מכהן במסגרת עבודת הביקורת המשותפת).

7. על רואי החשבון המבקרים המשותפים לקבוע ביחד את גישת הביקורת הכוללת ואת תכנית עבודת הביקורת המשותפת המפורטת. התכנית המפורטת תכסה את כל הנושאים המצריכים התייחסות בעבודת הביקורת המשותפת, ללא קשר להיותה משותפת. בנוסף, התכנית המפורטת תגדיר מי מרואי החשבון המבקרים אחראי לביצוע כל נושא הנכלל בתכנית.

8. על כל רואה חשבון מבקר לסקור את העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת ובישויות המאוחדות בדוחותיה הכספיים⁴, ואשר בה בכוונתו להשתמש לצורך חתימתו על דוח הביקורת המשותפת (ר' גם סעיף 4 לעיל וסעיף 12 להלן). סקירה זו תהווה חלק מתכנית עבודת הביקורת המשותפת ועיתויה יתוכנן כך שביצועה והפעולות העשויות להידרש בעקבותיה יסתיימו עד לתאריך המיועד לחתימת דוח הביקורת המשותפת. היקף הסקירה יתבסס על רמת הסיכונים הקיימים במצגים נשוא עבודת הביקורת המשותפת. הסקירה תתועד ותכלול הערכה לגבי העניינים הבאים:

(א) האם רואה החשבון המבקר המשותף ביצע את הנהלים אשר בהתאם לתכנית עבודת הביקורת המשותפת עליו לבצעם;

(ב) האם בנהלים שביצע רואה החשבון המבקר המשותף הושגו ראיות נאותות אשר עליהן ניתן לבסס את האמור בדוח הביקורת המשותפת; וכן

(ג) האם המסקנות של רואה החשבון המבקר המשותף הן נאותות ועקביות.
בהתבסס על הסקירה כאמור, על כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים לקבוע בעצמו אם נדרש לבצע נהלים נוספים לגבי אותם נושאים שאליהם מתייחסת עבודת רואה

⁴ הביטוי "חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת" מתייחס למכלול המלא של העבודה המבוצעת על ידי רואי החשבון המבקרים המשותפים או אחד מהם לצורך מתן דוחות ביקורת או סקירה לאותה תקופה או לאותו מועד - וזאת הן בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת והן בישויות המאוחדות בדוחותיה הכספיים, לרבות עבודה בישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רק אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים (אך למעט עבודה בישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רואה חשבון מבקר אחד, שאינו מכהן במסגרת עבודת הביקורת המשותפת).

החשבון המבקר המשותף ולדון בכך עם רואה החשבון המבקר המשותף. כאשר הדבר נדרש, על רואי החשבון המבקרים המשותפים לקבוע את האופי, העיתוי וההיקף של הנהלים הנוספים שיבוצעו. אם רואה החשבון המבקר המשותף אינו מסכים שהנהלים הנוספים הם דרושים, על רואה החשבון המבקר לבצע בעצמו את אותם נהלים, על מנת להשיג ראיות נאותות לצורך גיבוש המסקנה בדוח הביקורת המשותפת.

9. רואה חשבון מבקר יעדכן את רואה החשבון המבקר המשותף בכל סוגיה מהותית העולה במהלך עבודת הביקורת המשותפת, כך שהטיפול בסוגיה ובפותרונה ייקבע במשותף.
10. דיונים בנושאים מהותיים עם גורמים בדירקטוריון ובהנהלה⁵ של הישות (או הישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת יתואמו ויקוימו ביחד על ידי רואי החשבון המבקרים המשותפים.
11. רואה חשבון מבקר יאפשר לרואה החשבון המבקר המשותף גישה מלאה לניירות עבודה המתעדים את העבודה שבוצעה על ידיו בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת ובישויות המאוחדות בדוחותיה הכספיים⁶. כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים זכאי לקבל העתק של ניירות עבודה המתעדים עבודה כאמור שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף⁷.
12. כאשר קיימות ישויות מאוחדות (לרבות ישות מאוחדת אחת) אשר בהן מכהן רק אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים, אזי בדוח הביקורת המשותפת אין להתייחס לאותו רואה חשבון מבקר כאל רואה חשבון מבקר אחר כמשמעותו של "מבקר אחר" בתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים

⁵ ר' הגדרה של "דירקטוריון ונהלה" בסעיף 13(ג) בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

⁶ הביטוי "העבודה שבוצעה על ידיו בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת ובישויות המאוחדות בדוחותיה הכספיים" כולל גם עבודה בישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רק רואה החשבון המבקר, ללא רואה החשבון המבקר המשותף (אך אינו כולל עבודה בישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רואה חשבון מבקר אחר, שאינו מכהן במסגרת עבודת הביקורת המשותפת).

⁷ לרבות ניירות עבודה המתעדים עבודה שבוצעה בישויות מאוחדות אשר בהן מכהן רק רואה החשבון המבקר המשותף לבדו.

אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" וכמשמעותו של "רואה חשבון מבקר אחר" בסעיף 12 בתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" ובסעיף 21 בתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".

13. רואי החשבון המבקרים המשותפים יוציאו דוח ביקורת משותפת ומכתב התקשרות לגבי עבודת ביקורת משותפת כמסמך משותף אחד (על נייר מכתבים משותף). ככל שרלוונטי ואפשרי, רואי החשבון המבקרים המשותפים יוציאו גם התכתבויות שונות אחרות כמסמך משותף אחד (על נייר מכתבים משותף).

14. רואי החשבון המבקרים המשותפים ידרשו לקבל הצהרות מנהלים כשהן מופנות אל כל רואי החשבון המבקרים המשותפים יחד. ככל שרלוונטי ואפשרי, רואי החשבון המבקרים המשותפים ידרשו לקבל גם תיעוד אחר מגורמי חוץ כשהוא מופנה אליהם יחד.

15. בנוסף להוראות בדבר תיעוד הביקורת בהתאם לתקני ביקורת אחרים, כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים יתעד גם את העניינים הבאים לגבי כל עבודת ביקורת משותפת (באופן ובצורה שבה נערך תיעוד בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת"):

א. שיקול הדעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בעבודת הביקורת המשותפת ומסקנת שיקול דעת זה (סעיף 6 לעיל).

ב. גישת הביקורת הכוללת ותכנית עבודת הביקורת המשותפת המפורטת, לרבות הגדרת הגורם האחראי לביצוע כל נושא הנכלל בתכנית (סעיף 7 לעיל).

ג. ביחס לסקירה שמבצע רואה החשבון המבקר לגבי העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף (סעיף 8 לעיל):

(1) הנהלים שבוצעו במסגרת סקירה זו וממצאיהם;

(2) הערכת העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף בהתאם לסעיפי משנה (א)-(ג) בסעיף 8 לעיל;

(3) הנהלים הנוספים, אם נדרשים, לגבי אותם נושאים שאליהם מתייחסת עבודת רואה החשבון המבקר המשותף וכן הגורם האחראי לביצוע נהלים נוספים אלה (לאחר שדונו עם רואה החשבון המבקר המשותף).

ד. ביחס לסקירה שמבצע רואה החשבון המבקר המשותף לגבי העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר (סעיף 8 לעיל) - הנהלים הנוספים שנדרש לבצעם בעקבות סקירה זו, ככל שישנם.

ה. התייעצויות פנימיות שקיימו רואי החשבון המבקרים המשותפים לגבי סוגיות מהותיות שעלו במהלך עבודת הביקורת המשותפת (סעיף 9 לעיל).

ו. דיונים של רואי החשבון המבקרים המשותפים בנושאים מהותיים עם גורמים בדירקטוריון ובהנהלה של הישות (או הישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת (סעיף 10 לעיל).

ז. תיאור עניינים שלגביהם נתגלעו מחלוקות בין רואי החשבון המבקרים המשותפים ואופן יישובן של מחלוקות אלה.

ח. הצהרות מנהלים שנדרשו/שהתקבלו כשהן מופנות אל כל רואי החשבון המבקרים המשותפים יחד (סעיף 14 לעיל).

ט. מסמך סיכום עבודת הביקורת המשותפת.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

היבטים בשיקול הדעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בכל עבודת ביקורת משותפת (ר' סעיף 6)

בשיקול הדעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בכל עבודת ביקורת משותפת, רואי החשבון המבקרים המשותפים יתחשבו גם בהיבטים שלהלן:

א1. בהתאם לסעיף 4 לעיל, כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים אחראי באופן מלא לעבודת הביקורת המשותפת ולאמור בדוח הביקורת המשותפת כאילו הוא היה רואה החשבון המבקר היחיד.

א2. בנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר נאמר, בין היתר:

- "ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973".

- "על-פי תקנים אלה, נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה...".

- "אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו".

א3. בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973 נקבע, בין היתר:

- "רואה חשבון יערוך את הביקורת בעצמו או על ידי עוזריו שהם בעלי הכשרה מקצועית נאותה" (תקנה 3).

- "רואה חשבון העושה פעולת ביקורת על ידי עוזריו יקיים פיקוח נאות על עבודתם" (תקנה 7).
- "רואה חשבון יעשה את הביקורת בהיקף ובאופן שיש בהם כדי לשמש בסיס מהימן למתן חוות דעתו" (תקנה 8).

4א. בהתאם להוראות תקן ביקורת זה, הלשכה סבורה שכאשר מדובר בעבודת ביקורת משותפת ניתן לקיים את הוראות התקנות האמורות אם כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים יבצע בעצמו (לרבות על ידי עוזריו שהם בעלי הכשרה מקצועית נאותה) חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת ובנוסף לכך יסקור את העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף בהתאם להוראות סעיף 8 לעיל.

5א. בהתאם להוראות תקן ביקורת זה, סקירת העבודה שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף (סעיף 8 לעיל) מהווה הליך משלים לביצוע חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת על ידי רואה החשבון המבקר בעצמו (לרבות על ידי עוזריו שהם בעלי הכשרה מקצועית נאותה) ואין היא יכולה לבוא במקום ביצוע חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת כאמור.