

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 250

ב ד ב ר

התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים

תקן ביקורת 123(*)

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 123 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.9.2017 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 4.9.2017 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 14.9.2017. 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 עניינים

סעיפים

מבוא

1

תחולה

1א

תיקונים בתקני ביקורת אחרים ובתקן סקירה 1

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת והמועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 4.9.2017 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 14.9.2017.

2	—ההשפעה של הוראות חוק ורגולציה
9-3	האחריות לקיים הוראות חוק ורגולציה
10	כניסה לתוקף
11	מטרות
12	הגדרות

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

		הוראות
18-13	—התייחסות רואה החשבון המבקר לקיום הוראות חוק ורגולציה	
22-19	—נוהלי ביקורת במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום	
29-23	תקשורת ודיווח במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה	
30	—תיעוד	

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

א - 1א - 8	האחריות לקיים הוראות חוק ורגולציה
א - 9א - 10	הגדרות
א - 11א - 16	התייחסות רואה החשבון המבקר לקיום הוראות חוק ורגולציה
א - 17א - 25	נוהלי ביקורת במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה
א - 26א - 34	תקשורת ודיווח במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה
א - 35א - 36	תיעוד

נספח - תיקונים בתקני ביקורת אחרים ובתקן סקירה 1

מבוא

תחולה

1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 250 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) כפי שבתוקף למועד פרסום תקן ביקורת זה שהיה בתוקף בחודש ספטמבר 2017, לאחר ביצוע התאמות למקובל בישראל:

Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

-
תקן ביקורת זה דן באחריותו של רואה החשבון המבקר להתייחס להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. תקן ביקורת זה אינו חל על התקשרויות אחרות (assurance engagements) שבהן נערכת התקשרות פרטנית עם רואה החשבון המבקר לצורך בדיקה ודיווח נפרדים בקשר לקיום (compliance) הוראות חוק או רגולציה ספציפיות.

תיקונים בתקני ביקורת אחרים ובתקן סקירה 1

~~1א. תקני ביקורת אחרים ותקן סקירה 1 יתוקנו כמפורט בנספח לתקן ביקורת זה.~~

השפעה של הוראות חוק ורגולציה

2. ההשפעה של הוראות חוק ורגולציה על דוחות כספיים נבדלת משמעותית ממקרה אחד למשנהו. אותן הוראות חוק ורגולציה, שאליהן כפופה ישות, מהוות את המסגרת החוקית והרגולטורית. להוראות חוק או רגולציה מסוימות יש השפעה ישירה על הדוחות הכספיים במובן שהן קובעות את הסכומים והגילויים המדווחים בדוחות הכספיים של ישות. כמו כן, קיימות הוראות חוק או רגולציה אחרות שאין להן השפעה ישירה על דוחות כספיים של ישות, על אף שהדירקטוריון וההנהלה נדרשים לקיימן או שהן קובעות את ההוראות שבמסגרתן מורשית הישות לנהל את עסקיה. ישויות מסוימות פועלות בענפים עתירי-רגולציה (כגון

חברות בניה, תאגידים בנקאיים וחברות ביטוח). אחרות כפופות רק להוראות חוק ורגולציה רבות המתייחסות באופן כללי להיבטי הפעילות של העסק (כגון אלו הנוגעות לבטיחות וגהות תעסוקתית, הגנת הסביבה, שוויון הזדמנויות בתעסוקה ועוד). אי קיום הוראות חוק ורגולציה עלול לגרום עיצומים, הליכים משפטיים או השלכות אחרות על הישות, אשר עשויה להיות להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

האחריות לקיים הוראות חוק ורגולציה (ראה: סעיפים א1 - א7)

אחריות הדירקטוריון וההנהלה

3. על הדירקטוריון וההנהלה מוטלת האחריות להבטיח כי פעילויות הישות מתבצעות בהתאם להוראות חוק ורגולציה, לרבות קיום הוראות חוק ורגולציה הקובעות את הסכומים והגילויים המדווחים בדוחות כספיים של ישות.

אחריותו של רואה החשבון המבקר

4. ההוראות בתקן ביקורת זה מיועדות לסייע לרואה החשבון המבקר בזיהוי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הנובעת מאי קיום הוראות חוק ורגולציה. עם זאת, רואה החשבון המבקר אינו אחראי למנוע אי קיום הוראות חוק ורגולציה ואין לצפות ממנו שיאתר את כל המקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה.

א4. הקביעה אם פעולה מהווה אי קיום הוראות חוק ורגולציה היא קביעה משפטית על ידי בית משפט או גוף מוסמך אחר, אשר בדרך כלל אינה חלק מהמיומנות המקצועית של רואה החשבון המבקר. עם זאת, הכשרתו של רואה החשבון המבקר, ניסיונו והבנתו את הישות ואת הענף או המגזר שלה, עשויים לספק לו בסיס להכרה כי פעולות מסוימות, הבאות לידיעתו של רואה החשבון המבקר, עשויות להוות אי קיום הוראות חוק ורגולציה.

5. רואה החשבון המבקר אחראי להשיג מידה סבירה של ביטחון כי אין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב

טעות ובין עקב תרמית¹. בביצוע ביקורת של דוחות כספיים, רואה החשבון המבקר מביא בחשבון את המסגרת החוקית והרגולטורית הרלוונטית. בשל המגבלות המובנות בביקורת, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה שחלק מההצגות המוטעות מהותית בדוחות הכספיים לא תזוהינה, על אף שהביקורת תוכננה ובוצעה באופן נאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל². בהקשר של הוראות חוק ורגולציה, ההשפעה האפשרית של מגבלות מובנות אלה על יכולתו של רואה החשבון המבקר לזהות הצגות מוטעות מהותיות הינה גדולה יותר בשל הסיבות הבאות:

- ישנן הוראות חוק ורגולציה רבות המתייחסות בעיקר להיבטים התפעוליים של ישות, אשר ככלל אינן משפיעות על הדוחות הכספיים ואינן מקבלות ביטוי במערכות המידע של הישות הרלוונטיות לדיווח כספי.
- אי קיום הוראות חוק ורגולציה עלול להיות כרוך בהתנהלות שנועדה להסתירו, כגון קנוניה, זיוף, אי רישום מכוון של עסקאות, עקיפה של בקורות על ידי הדירקטוריון וההנהלה או מתן מצגי שווא בזדון לרואה החשבון המבקר.
- הגדרתה של פעולה כאי קיום הוראות חוק ורגולציה תלויה בסופו של דבר בקביעה משפטית על ידי בית משפט או גוף מוסמך אחר.

בדרך כלל, ככל שהקשר בין אי קיום הוראות חוק ורגולציה לבין האירועים והעסקאות המשתקפים בדוחות הכספיים רופף יותר, כך קטנה הסבירות כי אי הקיום יגיע לידיעתו של רואה החשבון המבקר או שהוא יזהה אותו.

6. לעניין חובותיו של רואה החשבון המבקר ביחס לקיום הוראות חוק ורגולציה, תקן ביקורת זה יוצר הבחנה בין שתי קטגוריות שונות כדלקמן: (ראה: סעיפים א6, א12-א13)

¹ תקן ביקורת 440 (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 5.

² תקן ביקורת 440 (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיפים א51-א52.

(א) **קטגוריה א'** - הוראות חוק ורגולציה המזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים, כגון הוראות חוק ורגולציה המתייחסות למסים ולזכויות פרישה של עובדים (ראה סעיפים 14 ו-12א); וכן

(ב) **קטגוריה ב'** – הוראות חוק ורגולציה אחרות שאינן בעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים, אולם לקיומן עשויה להיות השפעה יסודית (fundamental effect) על ההיבטים התפעוליים של העסק, על יכולתה של ישות להמשיך את עסקיה, או על יכולתה להימנע מעיצומים מהותיים (לדוגמה, קיום תנאי רישיון עסק, קיום הוראות רגולטוריות המתייחסות לסולבנטיות, או קיום הוראות רגולטוריות המתייחסות להגנה על איכות הסביבה); לאי קיום הוראות חוק ורגולציה כאלה עשויה לפיכך להיות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים (ראה סעיפים 15 ו-13א).

7. תקן ביקורת זה קובע הוראות נפרדות עבור כל אחת מהקטגוריות האמורות של הוראות חוק ורגולציה. ביחס לקטגוריה א' הנזכרת בסעיף 6(א), אחריותו של רואה החשבון המבקר הינה להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע לסכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים אשר נקבעים מכוח אותן הוראות חוק ורגולציה (ר' סעיף 14). ביחס לקטגוריה ב' הנזכרת בסעיף 6(ב), אחריותו של רואה החשבון המבקר מוגבלת לביצוע נוהלי ביקורת ספציפיים (ר' סעיף 15) שעשויים לסייע בזיהוי פעולות של אי קיום אותן הוראות חוק ורגולציה אשר עשויה להיות להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

8. רואה החשבון המבקר נדרש בתקן ביקורת זה להיות ער לאפשרות שנוהלי ביקורת אחרים, המיושמים לצורך גיבוש חוות דעת על דוחות כספיים, עשויים להביא לידיעתו של רואה החשבון המבקר מקרים של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה. שמירה על ספקנות מקצועית לכל אורך הביקורת, כנדרש בהתאם להוראות תקן ביקורת ~~440~~ **440 (ישראל) 200 בדבר** "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל"³, חשובה בהקשר זה, בהתחשב בהיקפן של

³ תקן ביקורת ~~440~~ **440 (ישראל) 200 בדבר** "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" סעיף 15.

הוראות חוק ורגולציה המשפיעות על הישות.

9. יתכן שעל רואה החשבון המבקר מוטלות חובות נוספות, על פי הוראות חוק, הוראות רגולטוריות או דרישות אתיות רלוונטיות, לגבי אי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות, שיכולות להיות שונות או רחבות יותר מהדרישות בתקן ביקורת זה, כגון: (ר' סעיף א8)

- (א) מתן מענה לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, לרבות דרישות בנוגע לתקשורת עם הדירקטוריון וההנהלה, הערכה אם המענה שלהם הולם את אי הקיום וקביעה אם נדרשת פעולה נוספת;
- (ב) קיום תקשורת עם רואי חשבון אחרים בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה (לדוגמה, בביקורת של דוחות כספיים של קבוצה); וכן
- (ג) דרישות לתיעוד בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה.

קיום חובות נוספות, כאמור לעיל, עשוי לספק מידע נוסף שרלוונטי לעבודתו של רואה החשבון המבקר על פי תקן ביקורת זה ועל פי תקני ביקורת אחרים (לדוגמה, לעניין היושרה של הדירקטוריון וההנהלה, או לעניין הביקורת במקרה של הסתמכות על רואי חשבון אחרים בדוחות כספיים מאוחדים).

כניסה לתוקף

10. תקן ביקורת זה חל לצביע לביקורת של דוחות כספיים שהדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2018, או לאחר מכן.

מטרות

11. המטרות של רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה, הן:

- (א) להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה, שמזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים

בדוחות הכספיים (קטגוריה א');

(ב) לבצע נוהלי ביקורת ספציפיים שעשויים לסייע בזיהוי פעולות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אחרות, אשר עשויה להיות להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים (קטגוריה ב'); וכן

(ג) לתת מענה הולם לפעולות של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, שזוהו במהלך הביקורת.

הגדרות

12. לצורך תקן ביקורת זה, תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **אי קיום** (הוראות חוק ורגולציה) - פעולות של מעשה או מחדל על ידי הישות, או על ידי הדירקטוריון, על ידי ההנהלה או על ידי עובדים של הישות או הפועלים תחת ניהולה, בין אם במכוון ובין אם לאו, העומדות בסתירה להוראות חוק או רגולציה קיימות. אי קיום אינו כולל התנהגות אישית פסולה (שאיננה נוגעת לפעילותה העסקית של הישות) (ראה סעיפים א-9א-10).

(ב) **הוראות חוק ורגולציה אחרות** - הוראות חוק ורגולציה שאינן בעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים כמתואר בסעיף 6(ב).

(ג) **ישות קטנה** - כמשמעותה בסעיפים 64א-66 לתקן ביקורת **110(ישראל) 200 בדבר** "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

הוראות

התייחסות רואה החשבון המבקר לקיום הוראות חוק ורגולציה

13. כחלק מהשגת הבנה של הישות וסביבתה בהתאם להוראות תקן ביקורת 93(ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית"⁴, ובהקשר לאמור בתקן ביקורת זה, על רואה החשבון המבקר לרכוש הבנה כללית לגבי:
- (א) המסגרת החוקית והרגולטורית הרלוונטית לישות ולענף או למגזר שבו היא פועלת; וכן
- (ב) האופן שבו הישות פועלת כדי לקיים את אותה המסגרת. (ראה: סעיף א11)
14. על רואה החשבון המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה - המזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים (קטגוריה א' כמשמעותה בסעיף 6(א) לעיל). (ראה: סעיף א12)
15. על רואה החשבון המבקר לבצע את נוהלי הביקורת הבאים⁵ שעשויים לסייע בזיהוי מקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אחרות אשר עשויות להיות בעלות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים (קטגוריה ב' כמשמעותה בסעיף 6(ב) לעיל): (ראה: סעיפים א13 – א14ב)

⁴ תקן ביקורת 93(ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", סעיף 22.

⁵ נוהלי ביקורת אלה לא יחולו בביקורת של ישויות שאינן תאגידים מדווחים כהגדרתם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, אך למעט ישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים בדוחות כספיים של תאגידים מדווחים או שהן נכללות בהם על ידי יישום שיטת השווי המאזני, תאגידים בנקאיים (כמשמעותם בחוק הבנקאות (רישוי), תשמ"א-1981) ומבטחים (כהגדרתם בחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), תשמ"א-1981).

(א) קיום בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה, וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים⁶ - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות כאמור; וכן

(ב) קיום בירור עם הגורמים האמורים ב-(א) לגבי תכתובות, אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא רישוי או רגולציה, תוך שרואה החשבון המבקר שוקל לנקוט באמצעים המפורטים בסעיף א14.

(ג) קיום בירורים בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או של חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לקיום הוראות חוק ורגולציה על הדוחות הכספיים המאוחדים. (ראה סעיף א14ב).

16. במהלך הביקורת, על רואה החשבון המבקר להיות ער לאפשרות שנוהלי ביקורת אחרים אשר מיושמים עשויים להביא לידיעתו מקרים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה (ראה: סעיף א15).

17. על רואה החשבון המבקר לדרוש הצהרות בכתב כי הביאו לידיעתו את כל המקרים הידועים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת הכנת דוחות כספיים (ראה: סעיף א16).

18. בהיעדר זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, רואה החשבון המבקר אינו נדרש לבצע נוהלי ביקורת בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות, למעט הנהלים שנקבעו בסעיפים 13-17.

נוהלי ביקורת במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה

19. היה והגיע לידיעתו של רואה החשבון המבקר מידע לגבי מקרה של

⁶ כאשר קיימת בישות ועדת ביקורת המשמשת כוועדה לבחינת הדוחות הכספיים, המלים "ועדה לבחינת הדוחות הכספיים" יוחלפו במלים "ועדת ביקורת".

אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר להשיג: (ראה: סעיפים א17 – א18)

(א) הבנה של אופי הפעולה והנסיבות שבהן התרחשה; וכן

(ב) מידע נוסף על מנת שיוכל להעריך את ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים. (ראה: סעיף א19)

20. אם מתעורר חשד אצל רואה החשבון המבקר בדבר אי קיום הוראות חוק ורגולציה, עליו לדון בעניין עם הדרג המתאים בדירקטוריון ובהנהלה (בדרג שנמצא מעל אלו שמעורבים באי הקיום הנחשד, אם אפשרי)⁷, אלא אם כן נאסר עליו על פי הוראות חוק או רגולציה. אם הדירקטוריון והנהלה אינם מספקים מידע מספיק התומך בכך שהישות מקיימת את הוראות החוק והרגולציה, ובהתאם לשיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, ההשפעה של החשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עשויה להיות מהותית לדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לבחון את הצורך בקבלת ייעוץ משפטי. (ראה: סעיפים א20 – א22)

21. אם לא ניתן להשיג מידע מספיק לגבי חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה של היעדר מידע מספקת של ראיות ביקורת נאותות על חוות דעתו.

22. על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשלכות של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה ביחס להיבטים אחרים של הביקורת, לרבות הערכת הסיכונים שמבצע רואה החשבון המבקר⁸ ומהימנות הצהרות בכתב, ולנקוט בפעולות המתאימות, בין היתר, לבחון פרישה מההתקשרות. בבואו להחליט אם פרישה

⁷ בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). לפיכך, בישויות כאלה לא צפוי להיות גורם בדרג גבוה יותר לדון איתו באי הקיום הנחשד, ככל שרואה החשבון המבקר חושד שאותם גורמים מעורבים באי קיום הוראות חוק ורגולציה.

⁸ ר' תקן ביקורת ~~93~~ (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגת מוטעית מהותית", סעיפים 100-119.

מההתקשרות היא בלתי נמנעת, עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת ⁷²(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת. (ראה: סעיפים א23 - א25)

תקשורת ודיווח במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה

תקשורת עם הדירקטוריון במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה

23. על רואה החשבון המבקר לדווח לדירקטוריון, וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים⁶ - גם לה, על עניינים הנוגעים לפעולות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר הגיעו לידיעתו של רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת, אלא אם הדיווח אסור על פי הוראות חוק או רגולציה, או כאשר העניינים הינם זניחים בעליל, או כאשר העניינים כבר דווחו לכל חברי הדירקטוריון⁹ (לדוגמה, במסגרת הנוהל המתואר בסעיף 20 לעיל).

24. אם, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, אי קיום הוראות חוק ורגולציה הנזכר בסעיף 23 לעיל נעשה במתכוון והינו מהותי, על רואה החשבון המבקר לקיים תקשורת על כך מוקדם ככל שניתן עם הדירקטוריון, וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים^{6,9} - גם איתה.

אם, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, אי קיום הוראות חוק ורגולציה נעשה במתכוון, הגם שהוא אינו מהותי, על רואה החשבון המבקר לשקול אם נוכח האופי והנסיבות יהיה זה ראוי לדווח על כך לגורמים המצוינים לעיל מוקדם ככל שניתן.

25. אם מתעורר חשד אצל רואה החשבון המבקר כי הדירקטוריון ו/או ההנהלה מעורבים באי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר לדווח על כך לדרג הסמכות הבכיר הבא בישות⁷, אם קיים, כגון ועדת הביקורת או ועדה מפקחת אחרת (supervisory board). אם לא קיים דרג סמכות בכיר יותר, או אם לדעת רואה החשבון המבקר לא ניתן לקיים את הדיווח, או אם

⁹ בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). במצב דברים כזה, רואה החשבון המבקר אינו נדרש לקיים את אותה תקשורת מספר פעמים עם אותם גורמים בתפקידם השונה.

הוא אינו בטוח לגבי זהות הגוף שעליו לדווח לו, על רואה החשבון המבקר לשקול את הצורך בקבלת ייעוץ משפטי. רואה החשבון המבקר יכול לשקול לפרוש מההתקשרות כאשר מתקיימות הנסיבות המתוארות בסעיף א25 לתקן זה.

ההשלכות האפשריות של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה על דוח רואה החשבון המבקר (ראה סעיפים א26-א27)

26. אם רואה החשבון המבקר מסיק כי הזיהוי או החשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה הינו בעל השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, והדבר לא קיבל ביטוי מספק בדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת מסויגת או שלילית על הדוחות הכספיים, בהתאם להוראות תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"¹⁰.

27. אם הדירקטוריון או ההנהלה מונעים מרואה החשבון המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות על מנת להעריך אם התרחש, או סביר שהתרחש, אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר עשוי להיות מהותי לדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת מסויגת או להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בשל הגבלה בהיקף הביקורת, בהתאם להוראות תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"¹¹.

28. אם אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר לקבוע האם התרחש אי קיום הוראות חוק ורגולציה בשל מגבלות הנובעות מהנסיבות ושלא נגרמו על ידי הדירקטוריון ו/או ההנהלה, על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה על חוות דעתו, בהתאם להוראות תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

¹⁰ תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיפים 18.1 ו-19.11.

¹¹ תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיפים 18.2 ו-20.12.

מהנוסח האחיד".

29. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]

תיעוד

30. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת¹² תיאור של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, וכן: (ר' סעיף א35)
- (א) נוהלי הביקורת שיושמו, שיקול הדעת המקצועי המהותי שהופעל כדי להגיע למסקנות שהתקבלו; וכן
- (ב) הדיונים בנושאים מהותיים הנוגעים לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם הדירקטוריון וההנהלה ואחרים, לרבות האופן שבו הדירקטוריון וההנהלה נתנו מענה לעניין זה.

¹² תקן ביקורת 404 (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיפים 8-11 ו-א6.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

האחריות לקיים הוראות חוק ורגולציה (ראה: סעיפים 3-8)

1א. אחריותם של הדירקטוריון והנהלה להבטיח כי פעילויות הישות מתבצעות בהתאם להוראות חוק ורגולציה.

הוראות חוק ורגולציה עשויות להשפיע על דוחות כספיים של ישות בדרכים שונות: לדוגמה, באופן הישיר ביותר, הן עשויות להשפיע על גילויים מסוימים הנדרשים מהישות בדוחות הכספיים או שהן עשויות להכתיב את מסגרת הדיווח הכספי הרלוונטית. הן עשויות גם לקבוע זכויות וחובות חוקיות מסוימות עבור הישות, שחלקן יוכר בדוחות הכספיים של הישות. כמו כן, הוראות חוק ורגולציה עשויות להטיל עיצומים במקרה של אי קיומן.

2א. להלן דוגמאות של מדיניות ונהלים אשר ישות¹³ עשויה ליישם על מנת לסייע במניעה וזיהוי של אי קיום הוראות חוק ורגולציה:

- מעקב אחר דרישות החוק והבטחת קיומם של נהלים תפעוליים המיועדים לעמוד באותן דרישות.
- הקמה והפעלה של מערכות בקרה פנימית מתאימות.
- פיתוח, תקשור ויישום של קוד התנהגות (code of conduct).
- לוודא כי העובדים קיבלו הדרכה נאותה ומבינים את קוד ההתנהגות.
- מעקב אחר קיום קוד ההתנהגות ונקיטת צעדי משמעת מתאימים כנגד עובדים שאינם עומדים בו.
- התקשרות עם יועצים משפטיים לסיוע במעקב אחר דרישות החוק.
- רישום שוטף של הוראות חוק ורגולציה משמעותיות, שהישות

¹³ בישויות קטנות, לא בהכרח יימצאו המדיניות והנהלים המפורטים בסעיף, כולם או חלקם.

נדרשת לעמוד בהן בענף הספציפי שבו היא פועלת, ותייעוד של תלונות.

בישויות גדולות יותר, המדיניות והנהלים כאמור עשויים להיות מלווים בהטלת חובות מתאימות לגורמים הבאים:

- ממלאי התפקידים במערך הביקורת הפנימית.
- ועדה לבחינת הדוחות הכספיים⁶.
- קצין ציות.
- יועץ משפטי.

אחריותו של רואה החשבון המבקר

3א. אי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות עלול לגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים. זיהוי של אי קיום הוראות חוק ורגולציה, ללא קשר למהותיות, עשוי להשפיע על היבטים אחרים של הביקורת, לרבות, לדוגמה, האופן שבו רואה החשבון המבקר מביא בחשבון את היושרה של הדירקטוריון וההנהלה או של העובדים.

4א. [לא נעשה שימוש בסעיף זה - ראה סעיף 4א].

5א. בהתאם לדרישות סטטוטוריות מסוימות, רואה החשבון המבקר עשוי להידרש לדווח באופן ספציפי, במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים, על כך שהישות קיימה הוראות חוק או רגולציה¹⁴ מסוימות. בנסיבות כאמור, סעיף 8.5 בתקן ביקורת **90(ישראל) 700 בדבר** "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" קובע את האופן שבו דרישות כאמור יקבלו ביטוי בדוח רואה החשבון המבקר. בנוסף, במקרה של דרישות דיווח סטטוטוריות מסוימות, יתכן כי תכנית הביקורת תידרש לכלול בדיקות מתאימות לגבי קיום אותן הוראות חוק ורגולציה.

¹⁴ דוגמאות לכך הן עמידה בתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010, הוראות המפקח על הבנקים, הוראות **הממונה על רשות** שוק ההון, ביטוח וחיסכון, תקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), תשמ"ח-1988, ככל שרלוונטי לישות.

ההבחנה בין שתי הקטגוריות של הוראות חוק ורגולציה (ראה סעיף 6)

א.6. האופי והנסיבות של הישות יכולים להשפיע על המסקנה האם הוראות חוק ורגולציה מסוימות ייכללו בקטגוריה א' או בקטגוריה ב'. דוגמאות להוראות חוק ורגולציה שיכולות להיכלל באחת מהקטגוריות שבסעיף 6 הן הוראות חוק ורגולציה העוסקות בנושאים הבאים:

- תרמית, שחיתות ושוחד;
- הלבנת הון, מימון טרור והכנסות שמקורן במעשים בלתי חוקיים;
- שוקי הון ומסחר בניירות ערך;
- שירותים בנקאיים ומוצרים ושירותים פיננסיים אחרים;
- הגנה על פרטיות המידע;
- תשלומים והתחייבויות מסים והטבות עובד;
- הגנה על הסביבה;
- בטיחות וגיחות.

שיקולים ייחודיים לישויות במגזר הציבורי¹⁵

א.7. במגזר הציבורי, עשויות לחול חובות ביקורת נוספות לגבי הבחינה של הוראות חוק ורגולציה אשר עשויות להתייחס לביקורת של דוחות כספיים או להיבטים אחרים של פעילות הישות.

חובות נוספות על פי הוראות חוק, הוראות רגולטוריות או דרישות אתיות רלוונטיות (ראה סעיף 9)

א.8. יתכן שעל רואה החשבון המבקר מוטלות חובות נוספות, על פי הוראות חוק, הוראות רגולטוריות או דרישות אתיות רלוונטיות, לגבי זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות. חובות נוספות כאמור עשויות לדרוש מרואה החשבון המבקר

¹⁵ המגזר הציבורי (Public sector) מתייחס לממשלה, יחידות סמך, שלטון מקומי, רשויות שלטוניות וגופים שלטוניים קשורים.

לנקוט צעדים כגון קיום תקשורת עם רואי חשבון אחרים בקבוצה, לרבות תקשורת עם שותף הביקורת ו/או עם רואי חשבון אחרים המבקרים חברות בקבוצה.

הגדרות (ראה: סעיף 12)

א9. אי קיום הוראות חוק ורגולציה באמצעות מעשה או מחדל לרבות התקשרות בעסקאות על ידי, או בשם, הישות, המבוצעת על ידי הדירקטוריון, ההנהלה או עובדים של הישות או הפועלים תחת ניהולה.

א10. אי קיום הוראות חוק ורגולציה כולל גם התנהגות אישית פסולה הנוגעת לפעילות העסקית של הישות. לדוגמה, בנסיבות בהן גורם המשמש בתפקיד מפתח בישות מקבל באופן אישי שוחד מספק של הישות ובתמורה מבטיח את המשך ההתקשרות עם הספק למתן שירותים ו/או סחורות לישות.

התייחסות רואה החשבון המבקר לקיום הוראות חוק ורגולציה

השגת הבנה של המסגרת החוקית והרגולטורית (ראה: סעיף 13)

א11. כדי להשיג הבנה כללית של המסגרת החוקית והרגולטורית ושל האופן שבו הישות¹⁶ פועלת כדי לקיים אותה, רואה החשבון המבקר עשוי, לדוגמה, לנקוט בפעולות הבאות:

- לעשות שימוש בידע שנצבר לרואה החשבון המבקר לגבי גורמים ענפיים, רגולטוריים וגורמים חיצוניים אחרים ביחס לישות;
- לעדכן את ההבנה של אותן הוראות חוק ורגולציה אשר קובעות באופן ישיר את הסכומים והגילויים המדווחים בדוחות הכספיים;
- לערוך בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה לגבי הוראות חוק או רגולציה אחרות אשר ניתן לצפות כי תהיינה להן

¹⁶ בישויות קטנות, חלק מהפעולות המצוינות בסעיף זה צפויות להיות לא ישימות.

השפעה יסודית (fundamental effect) על פעילות הישות ;

- לערוך בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה לגבי המדיניות והנהלים של הישות הנוגעים לקיום הוראות חוק ורגולציה ;
- לערוך בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה לגבי המדיניות והנהלים שאומצו לצורך זיהוי, הערכה וטיפול חשבונאי בתביעות משפטיות.
- לשקול את ניסיון העבר שנצבר בידי רואה החשבון המבקר בדבר התרחשויות שאירעו בשל אי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות, וכן את הוותק של הישות ואופייה.

הוראות חוק ורגולציה המזוהות לרוב כבעלות השפעה ישירה על קביעת סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים (קטגוריה א') (ראה: סעיפים 6 ו-14)

א12. הוראות חוק ורגולציה מסוימות הינן מוכרות היטב, ידועות לישות ובענף או במגזר של הישות, ורלוונטיות לדוחות הכספיים של הישות (קטגוריה א' כמתואר בסעיף 6(א)). אותן הוראות חוק ורגולציה בדרך כלל רלוונטיות במישרין לקביעה של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים והן מזוהות בנקל על ידי רואה החשבון המבקר. ביניהן עשויות להיות כאלו המתייחסות, לדוגמה, לעניינים הבאים:

- המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים (לדוגמה, ישויות שתקנות ניירות ערך חלות עליהן);
- סוגיות דיווח כספי שהינן ייחודיות לענף;
- הטיפול החשבונאי בעסקאות במסגרת חוזים ממשלתיים;
- הטיפול החשבונאי בזכויות פרישה של עובדים; או
- צבירה או הכרה בהוצאות בגין מסים, ובכלל זאת אלה הנובעות מפקודת מס הכנסה, חוק מע"מ, חוק הביטוח הלאומי ותקנותיהם, לרבות הוראות ניהול ספרים.

הוראות חוק ורגולציה מסוימות עשויות להיות רלוונטיות במישרין למצגים מסוימים בדוחות הכספיים (לדוגמה, שלמות ההפרשות למסים על ההכנסה), בעוד אחרות עשויות להיות רלוונטיות במישרין לדוחות הכספיים בכללותם (לדוגמה, תקופות ההשוואה שיש להתייחס אליהן בדוחות הכספיים).

רואה החשבון המבקר מתייחס להוראות חוק ורגולציה כאלה בפרספקטיבה של הקשר הידוע שיש להן ביחס למצגים בדוחות הכספיים הנתונים לביקורת ולא לעניין קיומן כשלעצמו.¹⁷

אי קיום הוראות חוק ורגולציה אחרות כמתואר בסעיף 6(ב) (קטגוריה ב') עלול לגרור עיצומים, הליכים משפטיים או השלכות אחרות עבור הישות, אשר בגין עלויותיהם ייתכן ויידרש ביטוי בדוחות הכספיים¹⁸. למרות השפעתן האפשרית על הדוחות הכספיים¹⁹, הן אינן נחשבות כבעלות השפעה ישירה על הדוחות הכספיים כמתואר בסעיף 6(א).

נהלים לזיהוי מקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אחרות (קטגוריה ב') (ראה: סעיפים 6 ו-15)

13א. הוראות חוק ורגולציה אחרות מסוימות עשויות לדרוש תשומת לב פרטנית מצד רואה החשבון המבקר בשל השפעתן היסודית על פעילות הישות (קטגוריה ב' כמתואר בסעיף 6(ב)). אי קיום הוראות חוק ורגולציה בעלות השפעה יסודית (fundamental effect) על פעילות הישות עלול לגרום להפסקת הפעילות של הישות, או להעלות ספק באשר ליכולתה של הישות להמשיך להתקיים כעסק חי. לדוגמה, אי קיום דרישות הרישיון של הישות או זכאות אחרת לביצוע פעילותה עלול להיות בעל השפעה כאמור (לדוגמה, עבור תאגיד בנקאי, אי קיום דרישות הון או השקעה).

כמו כן, ישנו מספר רב של הוראות חוק ורגולציה המתייחסות בעיקר להיבטים התפעוליים של הישות, ואשר לרוב אין להן השפעה ישירה על הדוחות הכספיים (השפעתן על הדוחות הכספיים היא עקיפה) ואינן מקבלות ביטוי במערכות המידע של הישות הרלוונטיות לדיוח כספי. השפעתן העקיפה עשויה לנבוע מהצורך לתת גילוי להתחייבות תלויה עקב טענה לאי קיום הוראות חוק

¹⁷ חובתו של רואה החשבון המבקר להביע דעה על הדוחות הכספיים של ישות אין פירושה שמחובתו לקבוע האם הישות עמדה מכל הבחינות בהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות. לדוגמה, בכל הנוגע לחקיקה בתחום המס, רואה החשבון המבקר צריך להשיג ראיות נאותות אשר ישיגו מידה סבירה של בטחון שהסכומים הכלולים בדוחות הכספיים ביחס למסים אינם מוטעים באופן מהותי.

ורגולציה שזוהה או לחשד לאי קיום כזה, או עקב קביעה של אי קיום. אותן הוראות חוק ורגולציה אחרות עשויות לכלול את אלה המתייחסות למסחר בניירות ערך, בטיחות וגיהות תעסוקתית, הוראות של גופי פיקוח בנושאי מזון ותרופות (כגון הוראות של משרד הבריאות), הגנה על איכות הסביבה ותיאום מחירים או הפרות אחרות הקשורות להגבלים עסקיים.

יתכן שלרואה החשבון המבקר לא יהיה בסיס מספיק כדי להכיר באי קיום אפשרי של הוראות חוק ורגולציה. בכל הנוגע לקטגוריה ב' המצוינת בסעיף 6(ב), חובתו של רואה החשבון המבקר מוגבלת לביצוע נוהלי ביקורת (ר' סעיף 15) שעשויים לסייע בזיהוי אי קיום אותן הוראות חוק ורגולציה שעשויה להיות לו השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. גם כאשר נהלים אלה מבוצעים, רואה החשבון המבקר עשוי שלא להיות מודע לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אלא אם ישנה ראייה לאי קיום כזה ברשומות, מסמכים, או מידע אחר שבדרך כלל נבדקים במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

14א. נוהלי הביקורת הנדרשים בסעיף 15 נועדו להביא לידיעת רואה החשבון המבקר מקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר עשויה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, וזאת מאחר שההשלכות על הדיווח הכספי של הוראות חוק ורגולציה אחרות עשויות להשתנות בהתאם לפעילות הישות.

14א. במקרים מסוימים, כמות התכתובות שיש לישות עם רשויות בנושא רישוי ורגולציה היא רבה מאוד. יתרה מכך, יתכן כי חלק מהתכתובות, או כולן, מתייחסות לעניינים שאינם בתחום מומחיותו של רואה החשבון המבקר. לפיכך, תוך הפעלת שיקול דעת מקצועי בנסיבות כאלה, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול את העניינים הבאים בבואו לקבוע את היקף הבידורים שעשויים לסייע בזיהוי מקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה:

- האופי של הישות
- האופי והסוג של התכתובת
- ניסיון העבר של רואה החשבון המבקר עם הישות
- ניסיון העבר של הישות עם קיום הוראות חוק ורגולציה

|

|

רואה החשבון המבקר עשוי למצוא זאת מועיל לקבל סיכום של אותן תכתובות מהישות ו/או מיועציה המשפטיים של הישות.

א14ב. על פי סעיף 13 א.4) בתקן ביקורת **9(ישראל) 600** בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" על רואה החשבון המבקר לנקוט בנהלים שיניחו את דעתו שהוא קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים. מידע זה יכול זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה היכול לגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים של הישות. על מנת להשיג מידע זה, על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או של חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לקיום הוראות חוק ורגולציה על הדוחות הכספיים המאוחדים.

אי קיום הוראות חוק ורגולציה המגיע לידיעת רואה החשבון המבקר באמצעות נוהלי ביקורת אחרים (ראה : סעיף 16)

15א. נוהלי ביקורת המיושמים לצורך גיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים עשויים להביא לידיעת רואה החשבון המבקר מקרים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה. לדוגמה, נוהלי ביקורת כאמור עשויים לכלול:

- קריאת פרוטוקולים ;
- עריכת בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה ועם יועץ משפטי פנימי או חיצוני של הישות לגבי הליכים משפטיים, תביעות והערכות (assessments) ; וכן
- ביצוע בדיקות מבססות של פרטים (substantive tests of details) המתייחסים לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים.

הצהרות בכתב (ראה : סעיף 17)

16א. ההשפעה של הוראות חוק ורגולציה על הדוחות הכספיים עשויה להיות שונה בין מקרה אחד למשנהו. לפיכך, הצהרות בכתב מספקות ראיות ביקורת נחוצות לגבי ידיעתם של הדירקטוריון וההנהלה על זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, אשר השלכותיהם עשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים. עם זאת, הצהרות בכתב אינן מספקות כשלעצמן מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות, ולפיכך, קבלתן אינה משפיעה על אופיין והיקפן של ראיות ביקורת אחרות שרואה החשבון המבקר נדרש להשיג¹⁸.

נוהלי ביקורת במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה

סממנים לאי קיום הוראות חוק ורגולציה (ראה : סעיף 19)

17א. יתכן שיובא לידיעתו של רואה החשבון המבקר מקרה של אי קיום

¹⁸ תקן ביקורת 424(ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר", סעיף 4.

הוראות חוק ורגולציה לא רק כתוצאה מביצוע הנהלים המפורטים בסעיפים 13-17. (לדוגמה: כאשר נודע לרואה החשבון המבקר על חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי "מלשינון" (whistle blower)).

א18. העניינים הבאים, שיתכן שיובאו לידיעתו של רואה החשבון המבקר, עשויים להוות סממן לאי קיום הוראות חוק ורגולציה:

- חקירות מצד גופים רגולטוריים ורשויות ממשלתיות או תשלום של עיצומים או עונשים.
- ביצוע תשלומים עבור שירותים לא מוגדרים, או מתן הלוואות, ליועצים, צדדים קשורים, עובדים או גורמי ממשל.
- עמלות מכירה או עמלות לסוכנים הנראות כמופרזות ביחס לאלו המשולמות בדרך כלל על ידי הישות או בענף בו היא פועלת או ביחס לשירותים שהתקבלו בפועל.
- ביצוע רכישות במחירים גבוהים או נמוכים משמעותית ממחיר השוק.

- ביצוע תשלומים יוצאי דופן במזומן, רכישות באמצעות המחאות בנקאיות למוכ"ז או העברות לחשבונות בנק ממוספרים.
- עסקאות יוצאות דופן עם חברות הרשומות במקלטי מס.
- תשלומים עבור סחורות או שירותים המתבצעים לגורמים שאינם אלה שמהם הגיעו הסחורות או נתקבלו השירותים.
- תשלומים ללא תיעוד נאות של בקרה על העברת הבעלות (exchange control).
- קיומה של מערכת מידע אשר, בין אם בזדון או בשוגג, אינה מספקת נתיב ביקורת הולם או ראיות מספיקות.
- עסקאות שנעשו באופן בלתי מורשה או עסקאות שלא נרשמו בצורה נאותה.
- אי קיום הוראות חוק ורגולציה שאוזכר בדוחות בדיקה של רשויות רגולטוריות, אשר הועמדו לרשות רואה החשבון המבקר.

עניינים הנוגעים להערכה שמבצע רואה החשבון המבקר (ראה: סעיף 19(ב))

19א. עניינים הנוגעים להערכה שמבצע רואה החשבון המבקר ביחס להשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים כוללים:

- ההשפעה הכמותית של אי קיום הוראות חוק ורגולציה. לדוגמה, הטלה של עיצומים, עונשים, פיצויים, איום להפקעת נכסים, הפסקת פעילות כפויה והליכים משפטיים.
- ההשפעה האיכותנית של אי קיום הוראות חוק ורגולציה. לדוגמה, תשלום לא חוקי של סכום לא מהותי עשוי להיות מהותי אם קיימת הסתברות סבירה שהוא יוביל להתחייבות תלויה מהותית או לאובדן הכנסות מהותי.
- הצורך לתת גילוי בדבר השלכות פיננסיות אפשריות.
- האם השלכות פיננסיות אפשריות אלה הן חמורות במידה

המחייבת הטלת ספק בהצגה הנאותה של הדוחות הכספיים, או שהן הופכות את הדוחות הכספיים למטעים.

נוהלי ביקורת ותקשורת במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם הדירקטוריון וההנהלה (ראה: סעיף 20)

20א. רואה החשבון המבקר נדרש לדון בחשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם הדירקטוריון וההנהלה (בדרג שנמצא מעל אלו שמעורבים באי הקיום הנחשד¹⁹, אם אפשרי) משום שיתכן שיוכלו לספק לו ראיות ביקורת נוספות. לדוגמה, רואה החשבון המבקר יכול לוודא, שההנהלה והדירקטוריון מבינים כמוהו את העובדות והנסיבות הרלוונטיות לעסקאות או לאירועים שהביאו לחשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה.

21א. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]

22א. אם הדירקטוריון וההנהלה אינם מספקים מידע מספיק לרואה החשבון המבקר על כך שלמעשה הישות מקיימת את הוראות החוק או הרגולציה, רואה החשבון המבקר יכול למצוא לנכון להתייעץ ו/או לקבל חוות דעת מיועץ משפטי פנימי או חיצוני של הישות לגבי היישום של הוראות החוק והרגולציה בנסיבות, לרבות לגבי האפשרות של תרמית, וההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים. אם התייעצות ו/או קבלת חוות דעת מהיועץ המשפטי של הישות לא הניחה את דעתו של רואה החשבון המבקר, יכול רואה החשבון המבקר לקבל ייעוץ משפטי ו/או מקצועי נוסף ולנקוט בפעולות נוספות נחוצות, ככל שיידרש.

הערכת ההשלכות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה (ראה: סעיף 22)

23א. כנדרש בהתאם לאמור **לסעיף 22 בסעיף** 22 לעיל, **על** רואה החשבון המבקר להעריך את ההשלכות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה ביחס להיבטים אחרים של הביקורת, לרבות הערכת הסיכונים על

¹⁹ בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). לפיכך, בישויות כאלה לא צפוי להיות גורם בדרג גבוה יותר לדון איתו באי הקיום.

ידי רואה החשבון המבקר והמהימנות של הצהרות בכתב. ההשלכות של מקרים מסוימים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה, שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר, תהיינה תלויות בעניינים כגון מידת ההסתרה של אי הקיום, הקשר של אי הקיום לפעולות בקרה ספציפיות, ולדרג ההנהלה או העובדים המעורבים, ובמיוחד כאשר מעורבים גורמים עם הסמכות הגבוהה ביותר בישות. כאמור בסעיף 9 לעיל, קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי רואה החשבון המבקר עשוי לספק מידע נוסף שרלוונטי לחובותיו של רואה החשבון המבקר על פי סעיף 22 לתקן ביקורת זה.

א24. להלן דוגמאות לנסיבות בהן רואה החשבון המבקר יידרש להעריך את ההשפעה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה על מהימנות ההצהרות בכתב שהתקבלו מהדירקטוריון וההנהלה:

- רואה החשבון המבקר חושד, או יש בידו ראיות, בדבר מעורבות בפועל או מתוכננת של ההנהלה ו/או הדירקטוריון באי קיום הוראות חוק ורגולציה או בחשד לאי קיום כזה.
- רואה החשבון המבקר מודע לכך שההנהלה ו/או הדירקטוריון ידעו על אי הקיום של הוראות חוק או רגולציה, ולא דיווחו או לא אישרו לדווח לרשויות המתאימות תוך זמן סביר, כנדרש בהוראות חוק או רגולציה.

א25. בנסיבות מסוימות, רואה החשבון המבקר רשאי לבחון אם פרישה מההתקשרות היא בלתי נמנעת כאשר הדירקטוריון וההנהלה אינם נוקטים בצעדים מתקנים שלדעת רואה החשבון המבקר נדרשים בנסיבות ולרואה החשבון המבקר קיים חשש משמעותי באשר ליושרה של הדירקטוריון וההנהלה, וזאת גם אם אי קיום הוראות חוק או רגולציה אינו מהותי לדוחות הכספיים^{20,21}. בבואו

²⁰ בישות קטנה (כהגדרתה בסעיף 12 לתקן ביקורת זה), יתכן כי אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון (כגון בעלים-מנהל). לפיכך, במצבים כאלה, כאשר לרואה החשבון המבקר ישנם חששות כמתואר בסעיף 18א, אין משמעות לפנייה לדירקטוריון על מנת לנקוט בצעדים מתקנים, ולכן רואה החשבון המבקר יוכל

להחליט אם פרישה מההתקשרות היא בלתי נמנעת, עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת²².

תקשורת ודיווח במקרה של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה

דיווח על זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה לגורמים

מתאימים מחוץ לישות (ראה: סעיף 29)

- א26. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א27. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א28. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א29. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א30. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א31. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א32. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א33. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]
- א34. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]

תיעוד (ראה: סעיף 30)

א35. התיעוד של רואה החשבון המבקר בדבר הממצאים הנוגעים לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עשוי לכלול, לדוגמה:

- עותקים של רשומות או מסמכים.
- עותקי פרוטוקולים של דיונים שנערכו עם הדירקטוריון

לשקול לפרוש מההתקשרות גם ללא ציפייה שהדירקטוריון ינקוט בצעדים מתקנים.

²¹ כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה מספק הנחיות לגבי תקשורת בין רואה החשבון המבקר המחליף ורואה החשבון המבקר המוחלף.

²² ר' תקן ביקורת 72(ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיף 25.

- וההנהלה או גורמים מחוץ לישות.
ייעוץ משפטי ו/או חוות דעת משפטית, ככל שקיבל רואה החשבון המבקר.

- המסקנות שאליהן הגיע רואה החשבון המבקר נוכח הממצאים הנוגעים לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה.

א36. [לא נעשה שימוש בסעיף זה]

**נספח – תיקונים בתקני ביקורת אחרים ובתקן סקירה 1 (ר')
סעיף 1א)**

בתיקונים לתקני ביקורת אחרים ובתקן סקירה 1 המפורטים בסעיפים 1-7 להלן, טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה:

1. בתקן ביקורת 76 "תקשורת בנושא ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר" – הכותרת שלפני סעיף 21 תתוקן וכן יתווספו סעיפים 21א ו-21ב, שנוסחם יהיה כלהלן:

— "ה. הוראות חוקים ורגולציה ותקנות

21. דרישות של גופי פיקוח תחיקתיים עשויות להטיל חובה על המבקר לדווח על עניינים הקשורים לפיקוח. דרישות אלו לתקשורת נוספת אינן מטופלות במסגרת תקן ביקורת זה. עם זאת, הן עשויות להשפיע על התוכן, הצורה והעיתוי של התקשורת עם אלה המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר.

21א. תקן ביקורת 123 "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" קובע בסעיף 20, בין היתר, כי על רואה החשבון המבקר לדון עם הגורמים המופקדים על בקרת העל במקרים של זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה. בסעיף 23 נקבע, בין היתר, כי על רואה החשבון המבקר לדווח לגורמים המופקדים על בקרת העל בדבר עניינים הנוגעים לפעולות של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר הגיעו לידיעתו במהלך הביקורת. בסעיף 25 נקבע, בין היתר, כי אם רואה החשבון המבקר חושד כי הגורמים המופקדים על בקרת העל מעורבים באי קיום הוראות חוק ורגולציה, עליו לדווח על כך לדרג הסמכות הבכיר הבא בישות, אם קיים."

21ב. הוראות חוק או רגולציה עשויות לאסור את התקשורת לגבי

נושאים מסוימים של רואה החשבון המבקר עם המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר. הוראות חוק או רגולציה עשויות לאסור באופן מיוחד תקשורת, או פעולה אחרת, שעלולות לשבש חקירה הנוגעת למעשה בלתי חוקי, או לחשד למעשה כזה, לרבות התרעה בפני הגוף המבוקר. בנסיבות מסוימות, הנושאים שרואה החשבון שוקל עשויים להיות מורכבים. במקרים כאמור רואה החשבון עשוי לשקול קבלת ייעוץ משפטי.

2. בתקן ביקורת 82 "ראיות ביקורת" יתווסף סעיף 25א כלהלן:

25א. ראיות ביקורת מושגות בראש ובראשונה כתוצאה מיישום נוהלי ביקורת, אולם הן עשויות לכלול גם מידע שהושג ממקורות נוספים, לרבות כתוצאה מקיום חובות נוספות על פי הוראות חוק ורגולציה (לדוגמה לגבי אי קיום הוראות חוק ורגולציה של הישות). איכותן של כל ראיות הביקורת מושפעת מהרלוונטיות והמהימנות של המידע שעליו הן מבוססות. תקן ביקורת 123 "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" מספק הנחיות נוספות בנושא."

3. בתקן ביקורת 92 "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" יתווספו כותרת וסעיפים 22א ו-22ב שנוסחם יהיה כלהלן:

"אחריות נוספת על פי הוראות חוק, הוראות רגולטוריות או דרישות אתיות רלוונטיות

22א. יתכן שלרואה החשבון המבקר תהיה אחריות נוספת, על פי הוראות חוק, הוראות רגולטוריות או דרישות אתיות רלוונטיות, לגבי אי קיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות, כאמור בתקן ביקורת 123 "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", לרבות תרמית, שיכולות להיות שונות או רחבות יותר מהדרישות בתקן ביקורת זה, כגון: (ר' סעיף 8א)

(א) מתן מענה לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, הכוללת דרישות בנוגע לתקשורת עם הדירקטוריון וההנהלה, הערכה האם המענה שלהם הולם את אי הקיום וקביעה האם נדרשת פעולה נוספת;

(ב) קיום תקשורת בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה עם רואי חשבון אחרים (לדוגמה, בביקורת של דוחות כספיים של קבוצה), וכן

(ג) דרישות לתיעוד בנוגע לזיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה;

קיום אחריות נוספת זו עשוי לספק מידע נוסף שרלוונטי לעבודתו של רואה החשבון המבקר על פי תקן ביקורת זה ועל פי תקני ביקורת אחרים (לדוגמה, לעניין היושרה של הדירקטוריון וההנהלה, או לעניין אחריות רואה החשבון המבקר במקרה של הסתמכות על רואי חשבון אחרים בדוחות כספיים מאוחדים).

322. אחריות נוספת כאמור בסעיף 22א עשויה לדרוש מרואה החשבון המבקר לנקוט צעדים כגון קיום תקשורת עם רואי חשבון אחרים בקבוצה, לרבות תקשורת עם שותף הביקורת /או עם רואי חשבון אחרים המבקרים חברות בקבוצה."

4. בתקן ביקורת 92 "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" יתוקנו סעיפים 93 ו-95 כלהלן:

"93. זיהה המבקר תרמית או השיג מידע המצביע על אפשרות קיומה של תרמית, עליו לדווח על כך לרמה המתאימה* של

* בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). לפיכך,

ההנהלה בהקדם האפשרי, ככל שלא נאסר על רואה החשבון המבקר לעשות כן על פי הוראות חוק ורגולציה."

"95. זיהה המבקר תרמית שמעורבים בה:

(א) הנהלה;

(ב) עובדים שהם בעלי תפקידים משמעותיים בתחום הבקרה הפנימית, או

(ג) אחרים- במקרים שבהם התרמית גורמת להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים;

על המבקר לדווח על כך למופקדים על בקרת העל בהקדם האפשרי ככל שלא נאסר על רואה החשבון המבקר לעשות כן על פי הוראות חוק ורגולציה."

5. בתקן ביקורת 115 "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שווה במהלך הביקורת" יתוקן סעיף 7 כלהלן:

"7. אלא אם כן נאסר על רואה החשבון המבקר על פי הוראות חוק או רגולציה, על רואה החשבון המבקר עליו לערוך בירור בעיתוי המתאים עם הגורמים הרלוונטיים בהנהלת הישות⁽⁵⁾ לגבי כל ההצגות המוטעות שנצברו במהלך הביקורת ולהעלות את הצורך בתיקון (ר' סעיפים 9-א-11)."

6. בתקן ביקורת 121 "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר" יתוקן כלהלן:

א. בנספח 2 דוגמאות של מכתבי הצהרה בדוגמה של מכתב הצהרה של הדירקטוריון, הערת שוליים 43 תתוקן כלהלן:

⁴³ ר' סעיף 90 (ה) לתקן ביקורת 92 17 לתקן ביקורת 123 "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של

בישויות כאלה לא צפוי להיות גורם בדרג גבוה יותר לדון איתו באי קיום הנחשד, ככל שרואה החשבון המבקר חושד שאותם גורמים מעורבים באי קיום הוראות חוק ורגולציה.

דוחות כספיים:

ב. בנספח 3 – תיקונים בתקני ביקורת אחרים יימחק סעיף 11 כלהלן:

11. בתקן ביקורת 92 "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", לאחר סעיף 90 (ד) יתווסף סעיף 90(ה) כלהלן:

–90

(ה) היא דיווחה למבקר את כל המקרים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת ההכנה של הדוחות הכספיים."

7. בתקן סקירה 1 "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות" יתוקן סעיף 41 כלהלן:

41. בוטל כאשר, כתוצאה מביצוע סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, מגיע לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין אשר גורם לו לסבור שקיימת תרמית או אי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר

לקיים תקשורת על כך מוקדם ככל הניתן עם

הדירקטוריון ועם הגורמים הרלוונטיים בהנהלה*, אלא אם נאסר עליו לקיים תקשורת על פי הוראות חוק ורגולציה. הקביעה מיהם הגורמים עמם יש לקיים תקשורת מושפעת מהסבירות למעורבות של חבר בדירקטוריון או בהנהלה. רואה החשבון המבקר שוקל גם את ההשלכות של האמור על נוהלי הסקירה.

* בישויות קטנות לעתים אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בדירקטוריון והן בתפקיד בהנהלה (כגון בעלים-מנהל). במצב דברים כזה, רואה החשבון המבקר אינו נדדש לקיים את אותה תקשורת מספר פעמים עם אותם גורמים בתפקידם השונה.

