

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 600 (*)

ב ד ב ר

הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

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

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 9** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.
- **תקן ביקורת 72** בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.
- **הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 9** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.

(*) 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.

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

1.א. בעקבות התפתחות בכלכלה הישראלית גברה במשק הנטייה לרכז מספר חברות במסגרת של תשלובת. כתוצאה מכך גברה גם ההכרה בצורך בדווח שישקף במאוחד את המצב הכספי ותוצאות הפעולות של היחידה הכלכלית המשולבת, על רכיביה המאוגדים כגופים משפטיים נפרדים.

2. דחיפה רבה להתפתחות זו ניתנה על ידי חיקוקים והנחיות שפורסמו בשנים האחרונות. החשוב מבין אלה הוא חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 החל על חברות שהנפיקו ניירות ערך שלהם לציבור, והמחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים. בתוקף כללים לדווח כספי שפורסמו בשנת 1969 על ידי רשות החברות הממשלתיות ועל ידי חברת העובדים, חייבים גם תאגידים ממשלתיים ותאגידי משק העובדים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים. יש גם השפעה מסוימת של חוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969 המאפשר, במקרים מסוימים, ליחידה כלכלית אחת, המפוצלת מבחינה משפטית, להגיש דוח מאוחד לצורכי מס הכנסה.

3. פקודת החברות אינה מחייבת עריכת דוחות כספיים מאוחדים. ברם, יש להניח כי הדרישה למאזנים מאוחדים תורחב לכל החברות ולא רק לחברות שהחיקוקים וההנחיות בסעיף 2 לעיל חלים עליהן.

הגדרת הבעיה

4. בבואו לחוות דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים, עשוי המבקר של החברה האם לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות שבקבוצה ואילו חברות אחרות שבקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרים אחרים. השאלה הנשאלת במקרה זה היא: מה היא מידת האחריות שנוטל על עצמו מבקר החברה האם לגבי עבודתם וחווות דעתם של מבקרי החברות-בת, כלומר - האם האחריות לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים המאוחדים חלה במלואה ובאופן בלעדי על מבקר החברה האם או שמא היא מתחלקת בין מבקר החברה האם לבין המבקרים האחרים?

5. בהקשר לשאלת האחריות האפשרויות הן:

- (1) מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של המבקרים האחרים.
- (2) מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לעבודתם של המבקרים האחרים; ברם, חלה עליו אחריות כמבקר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים (כפי שמוסבר להלן בסעיפים 9-11).

6. הנימוקים להצדקת הגישה הראשונה, לפיה מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה, הם בין היתר: -

- (1) בעלי המניות שמינו את מבקר החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד, ולא הפנית האחריות לכתובת אחרת.
- (2) כאשר חלק ניכר של הרכוש או ההתחייבויות שבדוחות המאוחדים נובע מחברות-בת שלא בוקרו ע"י מבקר החברה האם, הרי ששחרורו מאחריות לעבודתם של מבקרי אותן חברות-בת עלול לרוקן את חוות דעתו מתוכנה. מכאן כשמבקר החברה האם מחווה את דעתו הכרח הוא שחוות הדעת תהיה כרוכה בקבלת האחריות.

7. להצדקת הגישה האחרת, לפיה מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לגבי עבודתם של מבקרים אחרים ואינו מבצע עבודת ביקורת, ניתן להעלות, בין היתר, את הנימוקים הבאים: -

- (1) בדיקת עבודת הביקורת, שכבר נעשתה על ידי המבקרים האחרים, על ידי מבקר החברה האם כרוכה בקשיים מעשיים ובהוצאות ניכרות.
- (2) המבקרים האחרים הינם רואי חשבון ובעלי כל הנתונים הנדרשים לביקורת סבירה של דוחות כספיים, ויש להניח שעשו מלאכתם כראוי.

8. כל הבעיה, כמובא לעיל בחלק זה, אינה מתייחסת לסניפים, אפילו הם בחוץ לארץ, זאת לאור העובדה שאין הסניף גוף משפטי נפרד, ומבקר החברה האם משמש כמבקר החברה כולה.

ביקורת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים

9. לית מאן דפליג, שביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים

היא מתפקידו של מבקר החברה האם. לשם כך עליו לוודא כי:

- (1) כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללים אותן נוקטת החברה האם.
 - (2) כללי הדיווח שבהתבסס עליהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה האם.
 - (3) הנתונים הקשורים לקבוצת החברות (חשבונות הדדיים, רווחים פנימיים וכדומה) קבלו ביטוי נכון בדוחות הכספיים.
10. בירור העניינים, שצוינו לעיל ייעשה בדרך של סקירת הדוחות הכספיים המבוקרים וחוות הדעת שניתנו על ידי המבקרים האחרים, משלוח שאלונים, מגע אישי או כל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.
11. במקרים שמבקרים אחרים הסתייגו בחוות דעתם מן הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם, ו/או נמנעו מלחוות דעה עליהם, תוכל החברה האם לערוך בדוחות הכספיים המאוחדים תאומים המתחייבים לפי העניין. לא ניתן לערוך תיאומים כאמור, יתייחס מבקר החברה האם בדוח שלו להסתייגויות ולהימנעויות של המבקרים האחרים, אלא אם כן, לדעתו, אין הן מהותיות לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.

חובות מבקר החברה האם בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים

12. חובותיו של מבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם וחברות בת שלה מתייחסות לנושאים המפורטים בסעיף 13 להלן והן שונות מחובותיו בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבודדת, המהווה גוף משפטי נפרד. חובותיו של מבקר החברה האם אין בהן כדי להסיר מן המבקרים של החברות-בת את החובות הרגילות המוטלות עליהם בגין הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם.
13. א. מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, כאמור בסעיף 12 לעיל, כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:

- (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת הינם רואי חשבון בלתי תלויים ;
- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת נקטו נוהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה ;
- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות-בת ווידא שידוע להם כי : -

- (א) הדוחות הכספיים של החברות-בת ייכללו בדוחות הכספיים המאוחדים ;
- (ב) הוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות החלים על החברה האם ;

- (4) הוא קבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים.

ב. בירור העניינים וקבלת המידע כאמור בסעיף משנה א' ייעשו בדרך של משלוח שאלונים, מגע אישי או, בכל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

ג. בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר של חברת-בת שלה.

ד. במידה ומבקר החברה האם לא יוכל להניח את דעתו כאמור בסעיף משנה א' (2) לעיל, יהיה עליו לבקש מהמבקרים האחרים הרחבת הביקורת, או, יהיה עליו לערוך בעצמו בדיקות נוספות לאלה שנעשו על ידם, תוך תיאום אתם. לא קיבל מבקר החברה האם את כל המידע אשר לפי שיקול דעתו חייב היה לקבלו לצורך מתן חוות דעת על החשבונות המאוחדים, עליו לגלות זאת בדוח שלו ולכלול הסתייגות או הימנעות מתאימה בחוות דעתו.

על אף האמור לעיל בסעיף 13 זה, כאשר מבקר החברה האם מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר (שיעור העולה על 50%) מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים, הוא נדרש לבצע נהלים נוספים כמפורט בנספח לתקן ביקורת זה.

14. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

כניסה לתוקף

15. 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.
- 15א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

נספח - הבהרה לתקן ביקורת (ישראל) 600

מבוא

1. תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" מפרט את חובותיו של רואה החשבון המבקר של החברה האם (להלן - מבקר החברה האם) בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר חלק מהחברות המאוחדות בקבוצה בוקרו על ידי מבקרים אחרים (להלן - מבקרי החברות הבנות).
2. בדוחות כספיים מאוחדים עשוי מבקר החברה האם, בבואו לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים, לעמוד במצב בו בוקרו על ידו רק חלק מחברות הקבוצה (להלן - "החברות המאוחדות" או "חברות הבנות"), ואילו חברות מאוחדות אחרות בקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרי החברות הבנות.
3. סעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" קובע כי "מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, ... כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:
 - (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות הינם בלתי תלויים,
 - (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות נקטו נהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה,
 - (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות הבנות ווידא שידוע להם כי: הדוחות הכספיים של החברות הבנות יכללו בדוחות הכספיים המאוחדים, והוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות, החלים על החברה האם.
 - (4) הוא קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים."

הבהרה

4. לעתים, עשוי מבקר החברה האם למצוא עצמו מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר מהנכסים המאוחדים או שיעור ניכר מסך ההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים. לעניין זה, "שיעור ניכר" הינו שיעור העולה על 50%.

במקרה בו מבחן סך הנכסים וגם מבחן סך ההכנסות אינם רלבנטיים כי אז יבואו מבחן סך ההתחייבויות (במקום מבחן סך הנכסים) ומבחן סך ההוצאות (במקום מבחן סך ההכנסות). דוגמא למצב כזה הינה כאשר לחברה היקף פעילות והיקף נכסים לא מהותיים, כמו בחברת הזנק (start up), שבה הנכסים וההכנסות אינם מהותיים אך יש לה עלויות מהותיות של פעילות הזנק.

5. במקום בו השיעור הינו שיעור ניכר כאמור, נדרש מבקר החברה האם, על פי הבהרה זו לסעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" לבצע נהלים נוספים לעניין ביקורת חלק מחברות הבנות על מנת להניח את דעתו כי נעשו ביקורות נאותות על הדוחות הכספיים של אותן החברות המאוחדות עליהן הוא מסתמך במתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים.

6. במקרים בהם שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים מבוקר על ידי מבקרים אחרים, כי אז יבוצעו הנהלים הנוספים כמפורט להלן על הדוחות הכספיים של חלק מהחברות הבנות המבוקרות על ידי מבקרים אחרים, וזאת על מנת להגיע - תוך הסתמכות על מבקרי החברות הבנות - לרמת ביטחון (assurance) לגבי הדוחות המאוחדים הדומה לזו שהיתה מושגת אלמלא הסכומים המבוקרים על ידי מבקרי חברות בנות שעליהם הסתמך מבקר החברה האם היוו שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים.

בשיקול דעתו בעניין זה של קביעת מיהן החברות הבנות עליהן יבוצעו נהלים נוספים יתחשב מבקר החברה האם, בין היתר, בשיעור שהוא מבקר בעצמו, ברמת סיכון הביקורת בחברות שאינן מבוקרות על ידו, ובהיקף ואופי הנהלים הנוספים שהוא מבצע לגבי החברות שיבחרו על ידו.

הנהלים הנוספים אשר נדרש מבקר החברה האם לבצע הינם כמפורט להלן^(*):

- א. עיון בניירות עבודה של מבקרי החברות הבנות בעלי חשיבות מרכזית לביקורת, שייבחרו לפי שקול דעתו של מבקר החברה האם. העיון יתייחס להערכת סיכוני הביקורת, לביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות תיעוד מרכז של הנושאים בעלי חשיבות מיוחדת אשר הובאו לתשומת לב מבקר החברה האם ולנושאים אשר נדונו על ידי מבקרי החברות הבנות עם החברות הבנות בסיכום עבודת הביקורת. כחלק מהעיון, ככל שהדבר ידרש, תתקיים תקשורת עם מבקרי החברות הבנות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים בביקורת.
 - ב. הבנת תוצאותיהן העסקיות של אותן חברות, הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות וכד'.
 - ג. השגת הבנה של החברות הבנות וסביבתן העסקית. (הבנה זאת הינה ברמה נמוכה יותר מזאת הנדרשת ממבקרי החברות הבנות, ובדרך כלל תבוצע באמצעות יישום נהלים א ו-ב לעיל).
 - ד. נקיטה, במידת הצורך, של נהלים נוספים, הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסויים או הסיכון הטמון בו, מנקודת המבט של הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. הנהלים הנוספים שידרשו, יקבעו בהתאם לנסיבות המקרה ויושפעו, בין היתר, מהערכת מבקר החברה האם: (1) את טבעו של הפריט, מידת המהותיות שלו מכלל פעילות הקבוצה, חשיבותו האיכותית ו/או הפיננסית והסיכון הטמון בו. (2) את הניסיון ו/או היכולת המקצועית של צוות הביקורת של החברה הבת. (3) האם מערכת בקרת האיכות של משרד רואה החשבון המבקר של החברות הבנות פועלת בסביבת פיקוח דומה לזו בישראל.
8. מבקר החברה האם יקיים קשר עם מבקרי החברות הבנות לפני תחילת הביקורת כדי לדון עימם על תכנון הביקורת ובמידת הצורך יתן להם הנחיות והדגשים נוספים לעניין הביקורת או הדיווח עליה ולוח זמנים לביצועה באופן שיוותר לו זמן סביר לביצוע הנהלים האחרים שפורטו לעיל.

^(*) מובהר כי הנהלים הנוספים הנדרשים אינם מהווים ואינם נדרשים להוות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

תחולה

9. הבהרה זו חלה, בשינויים המחוייבים, גם על סקירה של מבקר החברה האם על דוחות כספיים ביניים מאוחדים.