

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 402 (*)

ב ד ב ר

שיקולי ביקורת הקשורים לגופים מבוקרים המשתמשים בלשכות שירות

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

תוכן עניינים

סעיפים

3-1	מבוא
10-4	שיקולי רואה החשבון המבקר
18-11	דוחות רואה החשבון המבקר של לשכת השירות
19-19א	כניסה לתוקף

(*) 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.

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסום המקצועי שלהלן:

• **תקן ביקורת 94** בדבר שיקולי ביקורת הקשורים לגופים מבוקרים המשתמשים בלשכות שירות.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) מס' 402 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

Audit considerations relating to entities using Service Organizations

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות למבקר כאשר הגוף המבוקר משתמש בלשכת שירות. תקן הביקורת מתאר גם את הדוחות שרואי החשבון המבקרים של הגוף המבוקר יכולים לקבל מרואי החשבון המבקרים של לשכת השירות.

2. **על המבקר לשקול כיצד השימוש של גוף מבוקר בלשכת שירות משפיע על הבקרה הפנימית שלו כך שהמבקר יהיה מסוגל לזהות ולהעריך את הסיכון להצגה מוטעית מהותית ולתכנן ולבצע נהלי ביקורת נוספים.**

3. לקוח עשוי להשתמש בלשכת שירות ככזאת המבצעת עסקאות ועומדת באחריות (Accountability) בגינן, או מנהלת רישומי עסקאות ומעבדת נתונים קשורים להן (לדוגמא - לשכת שירות המספקת שירותי מיחשוב). אם הגוף המבוקר משתמש בלשכת שירות, יתכן שמדיניות, נהלים ורישומים חשובים מסוימים אשר לשכת השירות מקיימת יהיו רלבנטיים לביקורת הדוחות הכספיים של הלקוח.

שיקולי רואה החשבון המבקר

4. לשכת שירות יכולה לקיים ולבצע מדיניות ונהלים המשפיעים על הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר. מדיניות ונהלים אלה הינם נפרדים באופן פיזי ותפעולי מהגוף המבוקר. כאשר השירותים הניתנים על ידי לשכת השירות מוגבלים לרישום ולעיבוד עסקאות הגוף המבוקר והגוף המבוקר שומר לעצמו את הסמכות ולוקח על עצמו אחריות (accountability), יתכן שהוא יוכל לבצע מדיניות ונהלים אפקטיביים במסגרת הארגון שלו. כאשר לשכת השירות מבצעת את עסקאותיו של הגוף המבוקר ומקבלת על עצמה אחריות (accountability), יתכן שהגוף המבוקר ימצא לנכון להסתמך על מדיניות ונהלים בלשכת השירות.

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 94 בחודש מאי 2006.

5. במהלך השגת הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, על רואה החשבון המבקר של הגוף המבוקר (להלן - המבקר) לקבוע את חשיבות פעולותיה של לשכת השירות עבור הגוף המבוקר והרלבנטיות שלהן לביקורת. בכך, משיג המבקר הבנה אודות המפורט להלן, כפי שיראה לנכון:

- אופי השירותים הניתנים על ידי לשכת השירות.
- תנאי ההסכם ומערכת היחסים בין הגוף המבוקר לבין לשכת השירות.
- מידת ההדדיות שבה פועלת הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר עם המערכות שבלשכת השירות.
- הבקרה הפנימית של הגוף המבוקר הרלבנטית לפעילויותיה של לשכת השירות, כגון:
 - בקורות המיושמות לעסקאות המעובדות על ידי לשכת השירות.
 - כיצד הגוף המבוקר מזהה ומנהל סיכונים הקשורים לשימוש בלשכת השירות.
- מיומנות לשכת השירות ואיתנותה הכספית, לרבות ההשפעה האפשרית של כשל לשכת השירות על הגוף המבוקר.
- מידע אודות לשכת השירות כמו זה המתפרסם במדריכים למשתמש ומדריכים מקצועיים.
- מידע בר-השגה על בקורות שהן רלבנטיות למערכות המידע של לשכת השירות, כמו בקורות כלליות על מערכות מידע IT Controls (General) ובקורות על יישומים (Application Controls).

6. המבקר יביא בחשבון את קיומם של דוחות מרואי החשבון המבוקרים של לשכת השירות (להלן - מבקר לשכת השירות), ממבוקרים פנימיים, או מגופים מפקחים (רגולטורים) וזאת כאמצעי לקבלת מידע אודות הבקרה הפנימית של לשכת השירות ואודות פעילותה ומידת האפקטיביות שלה. כאשר מתכוון המבקר להשתמש בעבודתו של המבקר הפנימי, תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית" מספק הנחיות להערכת נאותות עבודתו של המבקר הפנימי לצרכיו של המבקר החיצוני.

א6. ההבנה המושגת כאמור לעיל עשויה להביא את המבקר למסקנה שהערכת סיכון הבקרה להצגה מוטעית מהותית לא צריכה להיות מושפעת מהבקורות בלשכת השירות; אם כך הדבר, אין צורך בביצוע נהלים נוספים לפי תקן ביקורת זה.

7. הגיע המבקר למסקנה שהפעילויות של לשכת השירות הן משמעותיות לגוף המבוקר ורלבנטיות לביקורת, על המבקר להשיג הבנה מספקת אודות לשכת השירות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, וזאת בכדי לזהות ולהעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ולתכנן נהלי ביקורת נוספים במענה לסיכון המוערך. המבקר מעריך את הסיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוח הכספי וברמת מצגי ההנהלה (assertion level) בגין סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים.

8. אם ההבנה שהושגה אינה מספקת, ישקול המבקר את הצורך לבקש מלשכת השירות, באמצעות הגוף המבוקר, שהמבקר שלה יבצע נהלים להערכת סיכונים, כאלה שישפקו את המידע הנדרש למבקר שישקול את הצורך לערוך ביקור בלשכת השירות בכדי להשיג את המידע. מבקר המעוניין לערוך ביקור בלשכת השירות

כאמור יפנה לגוף המבוקר על מנת שהאחרון יבקש מלשכת השירות לאפשר לו גישה למידע הנדרש.

9. יתכן שהמבקר יוכל להשיג הבנה מספקת אודות הבקרה הפנימית שיושמה בלשכת השירות וזאת מקריאת הדוח שהוכן על ידי מבקר לשכת השירות. כמו כן, כאשר המבקר מעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בגין מצגי הנהלה (assertions) המושפעים מהבקרה הפנימית של לשכת השירות, יוכל המבקר להשתמש גם בדוח של מבקר לשכת השירות. **השתמש המבקר בדוח של מבקר לשכת שירות, יהיה עליו לשקול את הצורך בעריכת בירורים בנוגע לכישוריו המקצועיים של מבקר לשכת השירות בהקשר למשימה הספציפית שהמבקר של לשכת השירות קיבל על עצמו לבצע.**

10. המבקר ישיג ראיות ביקורת אודות אפקטיביות הבקרות וזאת כאשר הערכת הסיכון של המבקר כוללת ציפייה באשר לאפקטיביות של בקרות לשכת השירות או כאשר הבדיקות המבססות כשלעצמן אינן מספקות ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ברמה של מצגי הנהלה. יתכן גם שהמבקר יגיע למסקנה שיהיה זה יעיל להשיג ראיות ביקורת בהתבסס על בדיקות בקרה. ראיות ביקורת לגבי אפקטיביות הבקרות ניתן להשיג באמצעות נהלים אלה:

- בדיקת הבקרות של הגוף המבוקר על פעילויות של לשכת השירות.
- קבלת דוח של מבקר לשכת השירות המחווה דיעה באשר לאפקטיביות הבקרה הפנימית שלה בהתייחס לפעילויותיה הרלבנטיות לביקורת.
- עריכת ביקור בלשכת השירות וביצוע בדיקות בקרה.

דוחות רואה החשבון המבקר של לשכת השירות

11. **כאשר משתמש המבקר בדוח של מבקר לשכת השירות, עליו לשקול את אופי הדוח ותוכנו.**

12. דוח של מבקר לשכת השירות יהיה בדרך כלל אחד משני סוגי הדוחות, כדלהלן:

סוג א' - דוח על התכנון והביצוע של בקרה פנימית:

(א) תיאור הבקרה הפנימית של לשכת השירות, אשר נערך בדרך כלל על ידי הנהלת לשכת השירות; וכן,

(ב) חוות דעתו של מבקר לשכת השירות, לפיה:

- (1) התיאור כמתואר ב- (א) לעיל הוא נאות;
- (2) הבקרה הפנימית תוכננה כיאות לצורך השגת היעדים שנקבעו; וכן
- (3) הבקרות הפנימיות יושמו.

סוג ב' - דוח על התכנון, הביצוע והאפקטיביות של הבקרה הפנימית:

הדוח מסוג ב' יהיה זהה לדוח מסוג א' כדלעיל, בתוספת של חוות דעתו של מבקר לשכת השירות, לפיה:

הבקורות הפנימיות פועלות באפקטיביות בהתבסס על התוצאות הנובעות מבידיקות הבקרה. בנוסף לחוות הדעת על האפקטיביות כאמור מבקר לשכת השירות יצביע על בדיקות הבקרה שבוצעו והתוצאות הקשורות בכך.

הדוח של מבקר לשכת השירות יכלול בדרך כלל הגבלות על השימוש (בדרך כלל להנהלה, ללשכת השירות ולקוחותיה, ולמבקרים של הגוף המבוקר).

13. **על המבקר להביא בחשבון את היקף העבודה שבוצעה על ידי מבקר לשכת השירות ועליו גם להעריך את התועלת והנאותות של דוחות מבקר לשכת השירות.**

14. בעוד שדוחות מסוג א' כמפורט ב-12 לעיל עשויים לסייע למבקר בהשגת הבנה אודות הבקרה הפנימית, הרי שהמבקר לא ישתמש בדוחות אלה כראיית ביקורת באשר לאפקטיביות הבקורות.

15. לעומת זאת, דוחות מסוג ב' כמפורט ב-12 לעיל עשויים לספק ראיית ביקורת כזו היות שבוצעו בדיקות בקרה. כאשר נעשה שימוש בדוח מסוג ב' בתור ראיית ביקורת בנוגע לאפקטיביות הבקורות, ישקול המבקר אם הבקורות שנבדקו על ידי מבקר לשכת השירות הינן רלבנטיות לעסקאות הגוף המבוקר, ליתרות החשבון, לגילויים ולמצגי הנהלה הקשורים בכך, והאם בדיקות הבקרה שערך מבקר לשכת השירות ותוצאותיהן, הן מספקות. באשר לבדיקות הבקרה כאמור לעיל, קיימים שני שיקולים עיקריים: אורך התקופה המכוסה על ידי בדיקות מבקר לשכת השירות והזמן שחלף מאז בוצעו בדיקות אלה.

16. **בנוגע לאותן בדיקות בקרה ספציפיות והתוצאות הקשורות בכך, על המבקר לשקול אם האופי, העיתוי וההיקף של אותן בדיקות מספקות ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת באשר לאפקטיביות הבקרה הפנימית וזאת לצורך התמיכה בהערכת הסיכונים של המבקר להצגה מוטעית מהותית.**

17. יתכן שמבקר לשכת השירות יתבקש לבצע בדיקות מבססות שישמשו את המבקר. התקשרויות כאלה עשויות להיות כרוכות בביצוע נהלים מוסכמים מראש (agreed upon procedures) על ידי הגוף המבוקר והמבקר שלו ועל ידי לשכת השירות והמבקר שלה.

18. **כאשר המבקר עושה שימוש בדוח המתקבל ממבקר לשכת השירות, אין לכלול התייחסות לכך בדוח רואה החשבון המבקר של הגוף המבוקר.**

כניסה לתוקף

19. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסום המקצועי שחל בעבר והמצוין בסעיף 1 לעיל בטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

19א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.