

מדריך פרקטי ליישום תקן ביקורת (ישראל) 250

התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים

1. מבוא

בחודש ספטמבר 2017 פרסמה לשכת רואי חשבון בישראל את תקן ביקורת 123 [לאחר הארגון מחדש תקן ביקורת (ישראל) 250] בדבר "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" (להלן - "תקן הביקורת"). תקן הביקורת יחול לגבי ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2018 או לאחר מכן.

המדריך הפרקטי שלפניכם נועד לסייע ביישום היבטים מסוימים מתוך תקן הביקורת האמור. אין להשתמש במדריך זה כתחליף לתקן הביקורת ואין הוא מתייחס לכלל ההיבטים הנכללים בתקן הביקורת. תקן הביקורת שפורסם הינו הנוסח המחייב היחיד ומדריך זה נועד להוות רק כלי עזר ביישום היבטים מסוימים מתוכו.

2. תחולת תקן הביקורת וההבחנה בין קטגוריה א' וקטגוריה ב'

הוראות התקן מבחינות בין חובותיו של רואה החשבון המבקר להתייחס להוראות חוק ורגולציה להן יש השפעה ישירה על הדוחות הכספיים, במובן שהן קובעות את הסכומים והגילויים המדווחים בדוחות הכספיים של ישות (להלן "קטגוריה א'"), לבין הוראות חוק או רגולציה אחרות שאין להן השפעה ישירה על דוחות כספיים של ישות, על אף שהישות נדרשת לקיימן או שהן קובעות את ההוראות שבמסגרתן מורשית הישות לנהל את עסקיה (להלן "קטגוריה ב'").

לגבי אותן הוראות חוק ורגולציה הכלולות בקטגוריה א', רואה החשבון המבקר נדרש ליישם את נוהלי הביקורת המפורטים בסעיף 14 בתקן הביקורת ולהסתייע בהנחיית היישום המופיעה בסעיף 12א שבו. לגבי אותן הוראות חוק ורגולציה הכלולות בקטגוריה ב', רואה החשבון המבקר נדרש ליישם את נוהלי הביקורת המפורטים בסעיף 15 בתקן הביקורת ולהסתייע בהנחיות היישום המופיעות בסעיפים 13א-14ב שבו, המתאפיינים בהיותם בעלי אופי של בירורים.

ההבחנה בין קטגוריה א' לבין קטגוריה ב' היא מהותית לצורך יישום תקן הביקורת. להבחנה זו משמעות רבה בנוגע לאחריותו של רואה החשבון המבקר בזיהוי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הנובעת מאי קיום הוראות חוק ורגולציה. יצוין כי ייתכן שבישורת אחת, הוראת חוק ורגולציה

מסוימת תיחשב כמשתייכת לקטגוריה ב' בעוד שבישות אחרת היא תיחשב כמשתייכת לקטגוריה א', ולהפך.

פרסום זה נועד לסייע בזיהוי של שתי הקטגוריות.

להלן הגדרת הקטגוריות כפי שמופיעה בסעיף 6 בתקן הביקורת:

(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).

תקן הביקורת דן באחריותו של רואה החשבון המבקר להתייחס להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. יודגש כי נוהלי הביקורת בתקן הביקורת **המתייחסים לקטגוריה ב'** (ר' סעיף 3 להלן) **יחולו רק על ביקורת של ישויות שהן תאגידים מדווחים** כהגדרתם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968, או 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) (להלן - ישויות שהביקורת שלהן מחויבת בקטגוריה ב').

תקן הביקורת מדגיש כי רואה החשבון המבקר אינו אחראי למנוע בגוף המבוקר אי קיום הוראות חוק ורגולציה, ומציין כי 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.

3. דוגמאות יישומיות**3.1 דוגמאות יישומיות לקטגוריה א' (רלוונטיות לכל הישויות)****דוגמא מס' 3.1.1 - הפרשה למס הכנסה**

לחברה א' נערך דוח התאמה לצורכי מס משוער על בסיס התוצאות העסקיות שטרם בוקרו. על פי טיוטת דוח ההתאמה לצורכי מס, לחברה הכנסה חייבת במס, לאחר קיזוז הפסדים מועברים. על רואה החשבון המבקר ליישם את הנהלים בסעיף 14 ו-12 לתקן הביקורת על מנת לבחון אם החברה כללה בדוחותיה הכספיים הפרשה נאותה למס, התואמת את חישוב ההכנסה החייבת במס על פי דוח ההתאמה לצורכי מס.

הפרשה למס והכרה בהוצאות בגין מסים, הנובעות מפקודת מס הכנסה, הן דוגמאות להוראות חוק ורגולציה הקשורות במישרין לקביעה של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים ולפיכך שייכות לקטגוריה א'.

דוגמא מס' 3.1.2 - סגירת שומות מס (הפיכת השומות לסופיות)

לחברה ב' היו שומות מס שלפיהן חושבה חבות המס אשר הוכרה בגינה הפרשה בדוחותיה הכספיים. שומות המס הפכו לסופיות לאחר דיונים עם רשויות המס, אשר במסגרתם הוסכם כי קיימת לחברה ב' חבות מס נוספת (שומות סופיות בהסכמה). לפיכך, על פי השומות הסופיות לחברה ב' ישנה חבות מס נוספת, מעבר לזו שהוכרה בגינה הפרשה בדוחותיה הכספיים.

הפרשה למס והכרה בהוצאות בגין מסים הנובעות מפקודת מס הכנסה, לרבות בגין שומות מס לאחר דיונים עם רשויות המס, הן דוגמאות להוראות חוק ורגולציה הקשורות במישרין לקביעה של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים, ולפיכך שייכות לקטגוריה א'.
על רואה החשבון המבקר לוודא כי חברה ב' נתנה ביטוי בדוחותיה הכספיים לחבות המס הנוספת הנובעת משומות המס הסופיות וכן שניתן גילוי מתאים לנושא, במידת הצורך, בביאורים לדוחות הכספיים.

דוגמא מס' 3.1.3 - הפרשה למס קניה

חברה ג', שעוסקת ביבוא, נמצאת בהליכי שומה ודיון עם היחידה הארצית לבלו ומס קניה בנושא של חבות מס קניה. קיימים חילוקי דעות בין החברה לבין היחידה הארצית לבלו ומס קניה. הדיונים בנושא טרם הסתיימו.

על פי טענת היחידה הארצית לבלו ומס קניה, לחברה יש טובין טעוני מס על פי חוק מס קניה. על רואה החשבון המבקר ליישם את הנהלים בסעיף

14 ו-12 לתקן הביקורת על מנת לבחון אם החברה הכירה בדוחותיה הכספיים בהפרשה נאותה למס קניה, התואמת את הטובין טעוני המס, וזאת על פי חוות דעת משפטית שקיבלה חברה ג'. כמו כן, על רואה החשבון המבקר לבחון אם חברה ג' נתנה גילוי מתאים לכך בדוחותיה הכספיים.

הפרשה למס קניה והכרה בהוצאות בגין מס קניה, הנובעות מחוק מס קניה, הן דוגמאות להוראות חוק ורגולציה שבדרך כלל הינן רלוונטיות במישרין לקביעה של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים ולפיכך שייכות לקטגוריה א'.

דוגמא מס' 3.1.4 - הפרשה לפיצויים¹

לחברה ד', המיישמת תקינה ישראלית בחשבונאות (חברה פרטית), ישנם מספר עובדים שבמסגרת חוזה ההעסקה עימם נקבע כי חל עליהם סעיף 14 לחוק פיצויי פיטורים, התשכ"ג – 1963 (להלן - החוק), ומספר עובדים שחוזה ההעסקה עימם אינו קובע קביעה כאמור. החוק מתייחס לזכויות פרישה של עובדים וקובע את הזכאות של עובד לפיצויי פיטורין. התקינה בחשבונאות קובעת את אופן המדידה של יתרת ההפרשה לפיצויים לתאריך הדוח על המצב הכספי.

החברה מיישמת את תקן חשבונאות מספר 39 בדבר הטבות עובד של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, המאפשר לישות לבחור בין יישום מודל אקטוארי (באותו אופן שנקבע בתקן חשבונאות בינלאומי 19 (IAS 19) הטבות עובד) לבין יישום מודל הסגירה (Shut down method). על פי התקינה הישראלית בחשבונאות, החברה נדרשת להכיר בהפרשה נאותה בדוחותיה הכספיים בגין הטבות בגין פיצויי פרישה לעובדיה.

כחלק מביקורת הדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לבקר את אופן חישוב ההפרשה לפיצויים בהתאם להוראות החוק החלות על החברה בנושא פיצויי פיטורין.

זו דוגמה נוספת להוראות חוק ורגולציה הקשורות במישרין לקביעה של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים ולפיכך שייכות לקטגוריה א'.

3.2 דוגמאות יישומיות לקטגוריה ב' (רלוונטיות רק לישויות שהביקורת שלהן מחויבת בקטגוריה ב')

דוגמא מס' 3.2.1 - עמידה בהוראות רישיון עסק

¹ חוקי עבודה נוספים בקטגוריה זו הינם חוקים בנושא חופשה שנתית, הבראה, שכר מינימום.

חברה ה' הינה **תאגיד מדווח** והיא כפופה ל"חוק רישוי עסקים, תשכ"ח-1968" ותקנותיו, ונדרשת לעמוד בתנאים לרישיון עסק לגבי מפעלה. הפרת התנאים של רישיון העסק ע"י החברה עלולה לגרום לספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כעסק חי כתוצאה מהטלת עיצומים כספיים משמעותיים על החברה או אף מצו סגירה והפסקת פעולתה.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון והנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים² - גם עימה, באשר לעמידה בהוראות רישיון עסק על ידי החברה כאמור, ולקיים בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא רישיון העסק. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לרישיון העסק, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי ו/או בוצעה הפרשה נאותה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

עמידה בתנאי רישיון עסק על פי חוק רישוי עסקים הינה דוגמה להוראות 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 כספיים משמעותיים ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.

דוגמא מס' 3.2.2 - קיום הוראות רגולטוריות בדבר הגנת הסביבה – מיחזור צמיגים

חברה ו' הינה **חברה מאוחדת של תאגיד מדווח**, הפועלת בתחום הרכב ונדרשת לעמוד בהוראות חוק ורגולציה בעניין מיחזור צמיגים. אי עמידה בהוראות חוקי הגנת הסביבה השונים, ביניהם "חוק הגנת הסביבה (סמכויות פיקוח ואכיפה)", תשע"א-2011" ותקנותיו, לרבות הפרה של ההוראות החוקיות והרגולטוריות לעניין מיחזור צמיגים וטיפול בפסולת עלולה לגרום לספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כעסק חי, או להטלת עיצומים כספיים משמעותיים על החברה.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון והנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים* - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק

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

ורגולציה בנושא זה על ידי הישות כאמור, ולקיים בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא מיחזור הצמיגים. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לקיום ההוראות לגבי מיחזור צמיגים, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או בוצעה הפרשה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

החובה לפעול על פי הוראות חוקי הגנת הסביבה והרגולציה בנושא מיחזור צמיגים וטיפול בפסולת הינה דוגמה נוספת להוראות 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 כספיים משמעותיים, ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.

דוגמא מס' 3.2.3 - משקל מוצר שאינו תואם את הסימון על אריזתו

חברה ז' הינה **תאגיד מדווח**, הפועלת בתחום המזון ונדרשת לעמוד בהוראות חוק ורגולציה בעניין סימון אריזות מזון. הוראות אלה כוללות את "צו הגנת הצרכן (סימון ואריזה של מוצרי מזון), התשנ"ט-1998" הקובע הוראות לעניין סימון מוצרים, לרבות תכולה. אי עמידה בהוראות החוקיות והרגולטוריות לעניין סימון אריזות מזון עלול לגרום להטלת עיצומים כספיים משמעותיים על החברה.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק ורגולציה בנושא זה על ידי הישות כאמור, ולקיים בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא סימון אריזות מזון. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לקיום ההוראות לגבי סימון אריזות מזון, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או בוצעה הפרשה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

החובה לפעול על פי הוראות חוק ורגולציה בנושא סימון אריזות מזון הינה דוגמה נוספת להוראות 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 כספיים משמעותיים, ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.

דוגמא מס' 3.2.4 - חברת הסעות

חברה ח' הינה **תאגיד מדווח**, הפועלת בתחום הסעות תלמידים ונדרשת לעמוד בהוראות חוק ורגולציה לרבות אלה שנקבעו בתקנות התעבורה, תשכ"א-1961, בין היתר בעניין החובה לעמוד בהוראות לעניין שעות נהיגה, לרבות החובה להתקין טכוגרף (מיכשור המסמן את היותו של הרכב במצב נסיעה או עמידה, את מהירות נסיעתו ואת זמן הנהיגה). אי עמידה בהוראות אלה, עלול לגרום להטלת עיצומים כספיים משמעותיים על החברה.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון והנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק ורגולציה בנושא עמידה בתקנות התעבורה על ידי הישות כאמור, ולקיים בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא עמידה בתקנות התעבורה. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לעמידת בתקנות התעבורה, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או בוצעה הפרשה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

החובה של חברה בתחום ההסעות לפעול על פי הוראות חוק ורגולציה בנושא תקנות התעבורה הינה דוגמה נוספת להוראות 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 כספיים משמעותיים, ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.

דוגמא מס' 3.2.5 - חברה שהוכרזה כמונופול

חברה ט' הינה **חברה מאוחדת של תאגיד מדווח**. החברה הוכרזה כמונופול על ידי הממונה על הגבלים עסקיים מכוח חוק ההגבלים העסקיים. לאחר הכרזה זו, יכול הממונה להטיל על חברה ט' עיצומים אם הוכח כי ניצלה את כוחה לרעה. לממונה יש גם סמכות לתת הוראות לחברה ט' המהווה מונופול מוכרז. אי עמידה בהוראות החוקיות והרגולטוריות הנוגעות להגבלים עסקיים, בדרך של ניצול כוחה של חברה ט' כמונופול לרעה, עלולה לגרום להטלת עיצומים כספיים משמעותיים על החברה.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק ורגולציה בנושא זה על ידי הישות כאמור, ולקיים בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא הגבלים עסקיים. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לקיום ההוראות לגבי הגבלים עסקיים, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או בוצעה הפרשה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

החובה לפעול על פי הוראות חוק ורגולציה בנושא הגבלים עסקיים הינה דוגמה נוספת להוראות 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 כספיים משמעותיים, ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.

דוגמא מס' 3.2.6 - ארנונה

חברה י' הינה חברה מאוחדת של תאגיד מדווח. לחברה מספר מפעלים הממוקמים במקומות שונים בישראל, והיא מחויבת בתשלום ארנונה לרשויות המקומיות שבשטחיהן ממוקמים המפעלים שבבעלותה.

בדיקת שלמות ההוצאה של תשלומי הארנונה הינה קטגוריה א'. יחד עם זאת, בדיקת תעריף הארנונה, השטח וסיווג הנכס לצרכי קביעת תשלומי הארנונה הינם קטגוריה ב'.

על רואה החשבון המבקר לקיים בירורים עם הדירקטוריון וההנהלה וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות הכספיים - גם עימה, באשר לקיום מחלוקות/דיונים/תכתובות עם רשויות מקומיות/עיריות בקשר לחובות ארנונה שוטפים או בגין תקופות עבר בקשר עם נכסי החברה. אם רלוונטי, עליו גם לקיים בירורים עם רואי חשבון אחרים של חברות מאוחדות או חברות כלולות שיש להן השפעה מהותית בהתייחס לארנונה, לוודא כי במידת הצורך ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ו/או בוצעה הפרשה בדוחות הכספיים וכן לבצע את הנהלים הנוספים המופיעים בתקן הביקורת בהקשר זה.

החובה לפעול על פי הוראות חוק ורגולציה בנושא חיובי ארנונה הינה דוגמה נוספת להוראות 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 כספיים משמעותיים, ולפיכך הוראות חוק ורגולציה אלה שייכות לקטגוריה ב'.