

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 260 (*)

ב ד ב ר

תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר

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

תוכן עניינים

סעיפים

3 - 1	א. מבוא
5 - 4	ב. הגדרות
10 - 6	ג. הגורמים המופקדים על בקרת העל
12 - 11	ד. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדון בהם
14 - 13	ה. עיתוי התקשורת
18 - 15	ו. דרכי התקשורת
20 - 19	ז. עניינים אחרים
ב21 - 21	ח. הוראות חוק ורגולציה
א22 - 22	ט. 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.

א. מ ב א

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 76** בדבר תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 115** בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת.
- **תקן ביקורת 121** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.
- **תקן ביקורת 123** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

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) 260 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

COMMUNICATIONS OF AUDIT MATTERS WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות, בדבר תקשורת בין המבקר לבין אלה המופקדים על בקרת העל (governance) בגוף המבוקר, בנושאי ביקורת העולים אגב ביקורת דוחות כספיים. התקשורת מתייחסת לנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל כמוגדר בתקן ביקורת זה. תקן ביקורת זה אינו מספק הנחיות בדבר תקשורת על ידי המבקר עם צדדים שהם מחוץ לגוף המבוקר, לדוגמה, רשויות חיצוניות הממונות על חקיקה או פיקוח.

3. **על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל העולים מביקורת שביצע לשם מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, עם אלה המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר.**

ב. הגדרות

4. למטרות תקן ביקורת זה, "בקרת העל" הינה המונח המתאר את תפקידם של הגורמים המופקדים על הפיקוח, הבקרה וההכוונה של הגוף המבוקר. בחברה, הגוף המופקד על בקרת העל הינו הדירקטוריון ו/או גורם אחר שהוסמך לכך על-פי החוק ובישויות אחרות - הגוף המקביל, כגון: הוועד

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 76 בחודש פברואר 2003.

המנהל בעמותות או גוף אחר המופקד על כך מטעם הבעלים. אלה המופקדים על בקרת העל אחראים בדרך כלל גם לנושאים הבאים:

- א. להבטיח שהגוף המבוקר ישיג את מטרותיו;
- ב. דיווח כספי;
- ג. דיווח לגופים הרלוונטיים.

5. למטרת תקן ביקורת זה, "נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל" הינם נושאים העולים מהביקורת של דוחות כספיים ולדעת המבקר, הינם חשובים ורלבנטיים למופקדים על בקרת העל בהקשר לתהליך הדיווח הכספי והגילוי. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל כוללים רק את העניינים שהגיעו לתשומת לבו של המבקר אגב ביצוע הביקורת. במהלך ביקורת על-פי תקני ביקורת ונוהלי ביקורת מקובלים בישראל, המבקר אינו נדרש לתכנן נהלים למטרה הספציפית של זיהוי נושאים הקשורים לענייני בקרת העל.

ג. הגורמים המופקדים על בקרת העל

6. על המבקר לבחון מיהם הגורמים בגוף המבוקר אשר מופקדים על בקרת העל ועם מי מהם עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.

7. המבנה של בקרת העל שונה מגוף מבוקר אחד למשנהו בהתאם לסביבה העסקית, החוקית וכדומה בה הוא פועל. השונות הנ"ל עשויה לעיתים להקשות על זיהוי הגורמים בגוף המבוקר המופקדים על בקרת העל ואשר איתם על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל. המבקר מפעיל שיקול דעת כדי לקבוע מיהם הגורמים אשר איתם עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, תוך התחשבות במבנה בקרת העל בגוף המבוקר, נסיבות ההתקשרות עם הלקוח והדין הרלבנטי.

בנסיבות בהן חייב המבקר לפנות ליו"ר הדירקטוריון כדוגמת הנקבע בסעיף 169(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999^(*) (להלן "חוק החברות"), יפעל המבקר כחוק. בנסיבות אחרות - בגופים בהם קיימות ועדות ביקורת על-פי חוק, יכול המבקר להחליט לדון עם הדירקטוריון כולו או עם ועדת הביקורת, בהתאם למהות נושאי הביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.

8. במקרים בהם הגורמים המנויים בסעיף 7 לעיל אינם מוגדרים ו/או אינם מזוהים באופן ברור, על המבקר להגיע להסכמה עם הגוף המבוקר בסוגיה עם מי עליו לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל. דוגמאות לכך כוללות ישויות או חברות פרטיות המנוהלות על ידי הבעלים וכן מלכ"רים מסוימים.

9. כדי למנוע אי-הבנות עם הלקוח רצוי להגדיר ולהבהיר מראש שהתקשורת של המבקר עם הגורמים המופקדים על בקרת העל תתייחס רק לאותם

(*) סעיף 169(א) לחוק החברות מטיל חובת דיווח על רואה חשבון מבקר לדווח על ליקויים מהותיים בבקרה הפנימית ליו"ר הדירקטוריון כהי לישנא: "נודע לרואה החשבון המבקר אגב פעולת ביקורת, על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית של החברה, ידווח על כך ליושב ראש הדירקטוריון".

נושאי בקרת העל העולים אגב ביצוע הביקורת וכי המבקר אינו מחויב לתכנן נהלים שמטרתם זיהוי נושאים הקשורים לענייני בקרת העל.

ההבנות עם הלקוח עשויות להתייחס גם לנושאים הבאים:

- א. תיאור האופן בו יידונו נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל;
- ב. זיהוי הגורמים איתם תיעשה התקשורת האמורה;
- ג. זיהוי נושאי ביקורת מסוימים הקשורים לענייני בקרת העל שהוסכם עם הלקוח שיובאו לדיון.

10. פיתוח של יחסי עבודה קונסטרוקטיביים בין המבקר לבין אלה המופקדים על בקרת העל משפר את המועילות (האפקטיביות) של התקשורת. פיתוח יחסים כאמור ייעשה תוך קיום גישה של אי-תלות מקצועית ושל אובייקטיביות.

ד. נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדון בהם

11. על המבקר לבחון נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל העולים מביקורת דוחות כספיים ולדון בהם עם אלה המופקדים על בקרת העל.

בדרך כלל, נושאים אלה כוללים את:

- א. הגישה הכללית וההיקף הכולל של הביקורת, לרבות הגבלות צפויות כלשהן, או דרישות נוספות;
- ב. עיקרי המדיניות החשבונאית ונהגים שנקבעו, או שינויים בהם, שיש להם, או שעשויה להיות להם, השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר;
- ג. ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של סיכונים וחשיפות משמעותיים כלשהם, כדוגמת תביעה משפטית, שנדרש לגלותם בדוחות הכספיים;
- ד. הצגות מוטעות מסוימות שזוהו במהלך הביקורת, בהתאם להוראות בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת";
- ה. אי-ודאויות מהותיות הקשורות לאירועים ולמצבים העשויים לעורר ספקות משמעותיים בדבר יכולתו של הגוף המבוקר להמשיך לפעול כעסק חי;
- ו. אי-הסכמות עם הנהלת הגוף המבוקר אודות עניינים אשר, ביחד או לחוד, עשויים להיות משמעותיים לגבי הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר או לגבי דוח רואה החשבון המבקר. התקשורת בנושאים אלה תבחן על ידי המבקר על רקע חשיבותו של הנושא והאם הנושא הוסדר או לא;
- ז. שינויים צפויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר;
- ח. קשיים משמעותיים שהתעוררו במהלך הביקורת כגון עיכובים או לוחות זמנים בלתי סבירים שהוכתבו ע"י ההנהלה.
- ט. עניינים אחרים המחייבים תשומת לב של אלה המופקדים על בקרת העל, כגון - ליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית, שאלות בדבר יושרה של ההנהלה, ומעשי הונאה הקשורים בהנהלה;
- י. עניינים אחרים כלשהם שסוכם אודותם במסגרת ההתקשורת עם הלקוח.

יא. רואה החשבון המבקר יתקשר עם הגורמים המופקדים על בקרת העל¹, טרם אישור הדוחות הכספיים, את ההצהרות בכתב שנדרשו מהדירקטוריון וההנהלה.

12. כחלק מהתקשורת, על המבקר ליידע את המופקדים על בקרת העל כי:

- א. התקשורת של המבקר כוללת רק אותם נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שהגיעו לתשומת לבו של המבקר אגב ביצוע הביקורת;
- ב. הביקורת של דוחות כספיים לא נועדה לזהות את כל העניינים שעשויים להיות רלבנטיים לאלה המופקדים על בקרת העל, ועל כן אינה מזהה בדרך כלל את כל אותם העניינים.

ה. עיתוי התקשורת

13. על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל בעיתוי המתאים. דבר זה מאפשר לאלה המופקדים על בקרת העל לנקוט בצעדים הדרושים.

14. כדי להגיע למצב של תקשורת בעיתוי המתאים, על המבקר לסכם מראש עם אלה המופקדים על בקרת העל באשר לעיתוי של תקשורת זו. במקרים מסוימים, בשל אופיו של נושא מסוים, עשוי המבקר לדון בעניין זה קודם למועד שסוכם עליו כאמור.

ו. דרכי התקשורת

15. התקשורת של המבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל יכולה להתבצע בעל-פה או בכתב. החלטתו של המבקר אם לדון בעל-פה או בכתב מושפעת מגורמים כגון אלה:

- א. הגודל, המבנה התפעולי, המבנה החוקי, וערוצי התקשורת של הגוף המבוקר;
- ב. האופי, הרגישות והחשיבות של נושאי הביקורת הקשורים לענייני בקרת העל שיש לדווח עליהם;
- ג. ההסכמות באשר לאופן הדיווח על נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל;
- ד. תדירות הקשר ודו-השיח השוטפים שיש למבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל.

16. כאשר נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל נידונים בעל-פה, על המבקר לתעד בניירות העבודה את הנושאים שנדונו ותגובות שנתקבלו

¹ בישות קטנה (כמשמעותה בסעיפים א.64 - א.66 בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל") ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים - מנהל), כך שהגורמים המופקדים על בקרת העל הינם אותם גורמים אשר מספקים את ההצהרות בכתב. במצבים כאלה, ההצהרה בכתב תחשב כתקשורת.

לנושאים אלה. התייעוד יכול להתבצע בדרך של העתק מפרוטוקול דיוני המבקר עם אלה המופקדים על בקרת העל. בנסיבות מסוימות, בהתאם לאופי, רגישות וחשיבות הנושא, רצוי שהמבקר יעביר לאלה המופקדים על בקרת העל תרשומת על הדיון שנעשה בעל-פה בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.

17. כאשר התקשורת נעשית בכתב יש לציין כי היא מיועדת אך ורק לידיעתם ולשימושם של הגורמים המופקדים על בקרת העל, ובמידת הצורך גם ההנהלה, והיא אינה מיועדת לשימוש גורם אחר כלשהו.

18. בדרך כלל, המבקר מקיים דיונים ראשוניים עם הנהלת הגוף המבוקר בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, פרט למקרים בהם נושאים אלו מתייחסים לסוגיות של כישורי ההנהלה או יושרה. דיונים ראשוניים אלה עם ההנהלה הינם חשובים על מנת להבהיר עובדות ובעיות, וכן לתת להנהלה את ההזדמנות לספק מידע נוסף. אם ההנהלה בוחרת לדון בנושא הקשור לענייני בקרת העל עם אלה המופקדים על בקרת העל, יתכן שלא יהיה צורך בכך שהמבקר יחזור על התקשורת, זאת בתנאי שהמבקר הניח את דעתו שהתקשורת האמורה נעשתה באופן מועיל (אפקטיבי) ונאות.

ז. עניינים אחרים

19. אם המבקר סבור שנדרש שינוי מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כנדרש על-פי תקן ביקורת (ישראל) 705 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", תקשורת בין המבקר לבין אלה המופקדים על בקרת העל אינה מהווה תחליף לכך.

20. על המבקר לבחון האם לנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל, שנדונו בעבר, עשויה להיות השפעה על הדוחות הכספיים לשנה השוטפת. על המבקר לבחון האם הסוגייה ממשיכה להיות נושא הקשור לענייני בקרת העל והאם לשוב ולדון בעניין עם אלה המופקדים על בקרת העל.

ח. הוראות חוק ורגולציה

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 (ישראל) 250 בדבר "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.

21. 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.

ט. כניסה לתוקף

22. 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.

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