

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן בקרת איכות (ישראל) 1

### ב ד ב ר

## בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים

חל מיום 1 בינואר 2022 (או 1 בינואר 2023) ואילך

### תוכן עניינים

#### סעיפים

#### מבוא

3 - 1

מטרה

4

תחולה

6 - 5

כניסה לתוקף

7

הגדרות

#### הוראות

11 - 8

יישום וקיום הוראות רלוונטיות

12

רכיבים של מערכת בקרת איכות

14 - 13

אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה

### תוכן עניינים - המשך

15	קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם
18 - 16	דרישות אתיקה רלוונטיות
21 - 19	משאבי אנוש
36 - 22	ביצוע ההתקשרות
45 - 37	ניטור
48 - 46	תיעוד של מערכת בקרת האיכות

## מבוא

### מטרה

1. תקן בקרת איכות זה עוסק בחובות של פירמה<sup>1</sup> בקשר למערכת בקרת האיכות שלה לגבי ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים<sup>2</sup>. יש לקרוא תקן בקרת איכות זה יחד עם דרישות אתיקה רלוונטיות<sup>3</sup>.
2. מטרת הפירמה בהקשר של תקן בקרת איכות זה היא להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות אשר תספק לה מידה סבירה של ביטחון<sup>4</sup> כי:
  - (א) הפירמה והסגל<sup>5</sup> שלה מקיימים את הוראות הכללים המקצועיים<sup>6</sup> והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
  - (ב) דוחות הניתנים על ידי הפירמה או שותפי ההתקשרות<sup>7</sup>, הינם נאותים בנסיבות העניין.
3. מערכת בקרת איכות כוללת מדיניות המכוונת להשיג את המטרה האמורה בסעיף 2 בתקן בקרת איכות זה וכן את הנהלים הנחוצים כדי ליישם את אותה מדיניות ולנטר (to monitor) את העמידה בה.

### תחולה

4. תקן בקרת איכות זה מתייחס לכל פירמה בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד<sup>8</sup> לגבי התקשרויות המצוינות בסעיף 1 לעיל. לעניין רואה חשבון יחיד יחול תקן בקרת איכות זה בהתאמות המתחייבות.

### כניסה לתוקף

5. הכניסה לתוקף של תקן בקרת איכות זה הינה בשני מועדים שונים, בהתאם לסוג התקשרויות הביקורת שמבצעת הפירמה, כלהלן:
  - (א) לגבי פירמה המבצעת התקשרות (או התקשרויות) לביקורת דוחות כספיים

1 ר' הגדרה בסעיף 7(א).

2 ר' הגדרה בסעיף 7(יט).

3 ר' הגדרה בסעיף 7(י).

4 ר' הגדרה בסעיף 7(כ).

5 ר' הגדרה בסעיף 7(ב).

6 ר' הגדרה בסעיף 7(ט).

7 ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

8 ר' הגדרה בסעיף 7(ה).

של **ישות רשומה**,<sup>9</sup> **ישות מאוחדת**<sup>10</sup> של ישות רשומה או ישות אשר דוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישות רשומה - תקן בקרת איכות זה חל מיום 1 בינואר 2022 ואילך.

(ב) לגבי פירמה אחרת - תקן בקרת איכות זה חל מיום 1 בינואר 2023 ואילך.

ניתן ליישם תקן בקרת איכות זה גם לפני המועד המצוין בסעיף 5(א) או בסעיף 5(ב) לעיל.

6. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל פירמה עם כניסתו לתוקף (או עם תחילת יישומו המוקדם) של תקן בקרת איכות זה עבור אותה פירמה.

## **הגדרות**

7. בתקן בקרת איכות זה תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **פירמה (Firm)** - רואה חשבון יחיד, שותפות או תאגיד או ישות אחרת של רואי חשבון.

(ב) **סגל (Personnel)** - **שותפים**<sup>11</sup> ו**צוות מקצועי**<sup>12</sup>.

(ג) **צוות מקצועי (Staff)** - אנשי מקצוע, להוציא שותפים, לרבות כל מומחה שהפירמה מעסיקה, בין אם הם מועסקים כעובדים שכירים ובין אם הם מועסקים כנותני שירותים שאינם שכירים.

(ד) **צוות התקשרות (Engagement team)** - כל השותפים והצוות המקצועי המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי **פירמה ברשת**<sup>13</sup> המבצעים נהלים בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עמו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".

(ה) **רואה חשבון יחיד (Sole Practitioner)** - רואה חשבון שאין לו שותפים או צוות מקצועי.

---

9 ר' הגדרה בסעיף 7(כא).

10 ר' הגדרה בסעיף 7(כב).

11 ר' הגדרה בסעיף 7(ח).

12 ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

13 ר' הגדרה בסעיף 7(ז).

- (ו) **רשת (Network)** – מבנה עסקי גדול יותר של פירמות:
- (1) המכוון לשיתוף פעולה, וכן
- (2) המכוון בבירור לשיתוף ברווח או בעלויות או החולק בעלות, שליטה או ניהול משותפים, מדיניות ונוהלי בקרת איכות משותפים, אסטרטגיה עסקית משותפת, שימוש בשם מותג משותף, או חלק משמעותי של משאבים מקצועיים.
- (ז) **פירמה ברשת (Network firm)** - פירמה או ישות המשתייכות לרשת<sup>14</sup>.
- (ח) **שותף (Partner)** - כל אדם בעל סמכות לחייב את הפירמה בקשר לביצוע של התקשרות למתן שירותים מקצועיים.
- (ט) **כללים מקצועיים (Professional standards)** – תקני בקרת איכות, תקני ביקורת וסקירה של מידע כספי היסטורי, תקנים החלים על התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ועל שירותים קשורים וכן דרישות אתיקה רלוונטיות.
- (י) **דרישות אתיקה רלוונטיות (Relevant ethical requirements)** - דרישות אתיקה אליהן כפופים צוות ההתקשרות ו**סוקר בקרת האיכות של ההתקשרות**<sup>15</sup>, כגון חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 והתקנות מכוחו.
- (יא) **אדם חיצוני לפירמה בעל הכשרה הולמת (Suitably qualified external person)** - אדם חיצוני לפירמה בעל כשירות ויכולות לפעול כשותף התקשרות, לדוגמה, שותף בפירמה אחרת או עובד (בעל ניסיון מתאים) של גוף ראיית חשבון מקצועי שחבריו יכולים לבצע ביקורת של מידע כספי היסטורי, או עובד כאמור של ארגון המספק שירותים רלוונטיים של בקרת איכות.
- (יב) **סקירת בקרת איכות של התקשרות (Engagement quality control review)** - תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך הדוח או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל **צוות ההתקשרות**<sup>16</sup> ושל המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח. תהליך סקירת בקרת איכות חל על כל התקשרויות הביקורת המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ועל התקשרויות אחרות, אם ישנן, אשר לגביהן הפירמה קבעה כי נדרשת

<sup>14</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(ו).

<sup>15</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

<sup>16</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

## סקירת בקרת איכות של ההתקשרות<sup>17</sup>.

- (יג) **סוקר בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control reviewer) - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת<sup>18</sup>, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח.
- (יד) **שותף התקשרות** (Engagement partner) - השותף, או אדם אחר בפירמה האחראי על ההתקשרות ועל ביצועה, ועל הדוח הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.
- (טו) **ניטור** (Monitoring) - תהליך הכולל בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות **בדיקה**<sup>19</sup> תקופתית של מבחר התקשרויות שהושלמו, המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שמערכת בקרת האיכות שלה פועלת באופן אפקטיבי.
- (טז) **בדיקה** (Inspection) - בהקשר של התקשרויות שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.
- (יז) **השותף המנהל של הפירמה** - השותף בעל התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה, גם אם כינוי התפקיד שונה מזה<sup>20</sup>.
- (יח) **ההנהלה הבכירה של הפירמה** - צוות שותפים, הכולל את השותף המנהל, אשר בידיו סמכויות-העל בתחומי הניהול והממשל התאגידי של הפירמה<sup>20</sup>.
- (יט) **שירותים קשורים** - התקשרויות לביצוע נהלים מוסכמים והתקשרויות לביצוע הכנה ועריכה של מידע כספי (compilation).

**התקשרות לביצוע נהלים מוסכמים** - התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מבקר מתקשר לביצוע נהלים ספציפיים בעלי אופי של ביקורת אשר לגביהם הסכימו רואה החשבון המבקר, הישות וצדדים שלישיים רלוונטיים, וכן לדיווח על ממצאים עובדתיים העולים מביצוע אותם נהלים

<sup>17</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(יב).

<sup>18</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(יא).

<sup>19</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(טז).

<sup>20</sup> כאשר התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה מבוצע יחד על ידי יותר מאדם אחד, המונח "ההנהלה הבכירה של הפירמה" יתייחס לכל האנשים המבצעים תפקיד זה יחד.

(לרבות התקשרות שעליה חלה הנחיית שירותים קשורים (ישראל) 4405 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר על דוח המוגש לרשות ניירות ערך על ידי חברה שהיא יועץ השקעות או מנהל תיקים"). הצדדים שמקבלים את הדוח של רואה החשבון המבקר מגבשים בעצמם את מסקנותיהם על בסיס הממצאים העובדתיים שבדוח.

**התקשרות לביצוע הכנה ו/או עריכה ו/או הצגה של מידע כספי (compilation)** - התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מיישם מומחיות בחשבונאות ודיווח כספי כדי לסייע לדירקטוריון ולהנהלה בהכנה ו/או בעריכה ו/או בהצגה של מידע כספי של ישות בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה, ומדווח כנדרש לפי כללים המתייחסים להתקשרות כזאת (לרבות תקן שירותים קשורים (ישראל) 4410 בדבר "דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים").

(כ) **מידה סבירה של ביטחון (Reasonable assurance)** - בהקשר של תקן בקרת איכות זה - רמה גבוהה, אך לא מוחלטת, של ביטחון.

(כא) **ישות רשומה (Listed entity)** - ישות שהיא "תאגיד מדווח" כהגדרתו בחוק ניירות ערך תשכ"ח-1968, ישות המצויה בתהליך שעם השלמתו היא תהיה "תאגיד מדווח" וכן ישות שניירות ערך שלה רשומים או מצוטטים בבורסה מוכרת (לרבות בחו"ל) או שהם נסחרים תחת תקנות או כללים של בורסה מוכרת או גוף מקביל אחר.

(כב) **ישות מאוחדת** - ישות או פעילות אשר עבורה נערכים דוחות כספיים המאוחדים בדוחות הכספיים של **קבוצה**<sup>21</sup>.

(כג) **קבוצה** - ישות שעבורה נערכים דוחות כספיים מאוחדים יחד עם כל הישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באותם דוחות (לרבות ישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באיחוד יחסי).

(כד) **דוחות כספיים של קבוצה** - הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה.

## **הוראות**

### **יישום וקיום הוראות רלוונטיות**

8. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים של בקרת איכות המכוונים לקדם בפירמה תרבות ארגונית המכירה בכך שאיכות היא חיונית בביצוע התקשרויות. אופיים, היקפם ואופן יישומם של המדיניות והנהלים מושפעים בין היתר מגודל הפירמה,

---

<sup>21</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(כג).

מהמבנה הארגוני שלה, מסוג הלקוחות, ממהות השירותים הניתנים ועוד.

לגבי התקשרויות המפורטות בסעיף 19 בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" המדיניות והנהלים יהיו בכתב<sup>22</sup>.

9. על סגל הפירמה האחראי להקים ולתחזק את מערכת בקרת האיכות של הפירמה להיות בעל הבנה של כל האמור בתקן בקרת איכות זה על מנת להבין את מטרת התקן וליישם את הוראותיו באופן נכון.

10. על הפירמה לקיים כל אחת מהוראות תקן בקרת איכות זה, אלא אם בנסיבות של הפירמה ההוראה אינה רלוונטית לשירותים הניתנים במסגרת ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים.

11. ההוראות מכוונות לאפשר לפירמה להשיג את המטרה המצוינת בתקן בקרת איכות זה. לפיכך, היישום הנכון של ההוראות צפוי לתת בסיס מספיק להשגת המטרה. עם זאת, מאחר שבנסיבות יכולה להיות שונות רבה, ומאחר שלא ניתן לחזות את כל הנסיבות האמורות, על הפירמה לשקול אם קיימים עניינים או נסיבות מיוחדים הדורשים מהפירמה לקבוע מדיניות ונהלים נוספים על אלה הנדרשים לפי תקן בקרת איכות זה על מנת להשיג את מטרת התקן.

### **רכיבים של מערכת בקרת איכות**

12. על הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות הכוללת מדיניות ונהלים שמתייחסים לכל אחד מהרכיבים הבאים:

- (א) אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה;
- (ב) קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם;
- (ג) דרישות אתיקה רלוונטיות;
- (ד) משאבי אנוש;
- (ה) ביצוע ההתקשרות; וכן
- (ו) **ניטור**<sup>23</sup>.

### **אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה**

13. על המדיניות והנהלים שתקבע הפירמה לדרוש כי אחריות-העל למערכת בקרת האיכות תהיה של השותף המנהל של הפירמה<sup>24</sup> או של הנהלה הבכירה של הפירמה<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> ככל שלא מדובר בהתקשרויות כאלה, המדיניות והנהלים יכול שיהיו בעל-פה, בהתאם לשיקול דעת הפירמה.

<sup>23</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(ט).

<sup>24</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(ז).

<sup>25</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(יח).



14. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים כך שכל אדם שימונה (או אנשים שימונו) על ידי השותף המנהל של הפירמה או על ידי ההנהלה הבכירה של הפירמה להיות אחראי (או אחראים) על תפעול מערכת בקרת האיכות, יהיה בעל ניסיון ויכולות מספיקים וראויים וכן בעל הסמכויות הנדרשות על מנת שיוכל לבצע את תפקידו כאחראי על תפעול מערכת בקרת האיכות.<sup>26</sup>

### קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם

15. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לקבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות ולהמשך קשר עמם, המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהפירמה תקבל רק, ותמשיך קשר רק עם, לקוחות והתקשרויות אשר לגביהם:

(א) הפירמה כשירה לבצע את ההתקשרות ובידיה היכולות הנדרשות לעשות זאת, לרבות זמן ומשאבים;

(ב) הפירמה יכולה לקיים את דרישות האתיקה הרלוונטיות; וכן

(ג) אין לפירמה מידע שיגרום לה להגיע למסקנה כי הלקוח נעדר יושרה (integrity).

### דרישות אתיקה רלוונטיות

16. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה והסגל שלה מקיימים את דרישות האתיקה הרלוונטיות (לרבות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים).

#### אי תלות והעדר ניגוד עניינים

17. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה, הסגל שלה וכן (כאשר הדבר רלוונטי) אחרים הכפופים להוראות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים (לרבות הסגל של פירמה ברשת), מקיימים אי תלות והעדר ניגוד עניינים כאשר הדבר נדרש על פי דרישות אתיקה רלוונטיות. על מדיניות ונהלים אלה לאפשר לפירמה:

(א) לתקשר את הוראותיה בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים לסגל שלה וכן (כאשר הדבר רלוונטי) לאחרים הכפופים לאותן הוראות; וכן

(ב) לזהות ולהעריך את הנסיבות והקשרים (relationships) היוצרים איומים על אי התלות והעדר ניגוד העניינים, ולנקוט פעולות מתאימות כדי להסיר איומים אלה או לצמצמם לרמה מקובלת על ידי יישום אמצעי הגנה (safeguards) או, אם הדבר נחשב ראוי, להתפטר מההתקשרות, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות.

18. לפחות אחת לשנה, על הפירמה לקבל הצהרה בכתב מכל חברי סגל הפירמה הנדרשים לעמוד בהוראות אי תלות והעדר ניגוד עניינים על פי דרישות אתיקה

<sup>26</sup> מובהר כי גם השותף המנהל או ההנהלה הבכירה של הפירמה יכולים להתמנות לתפקיד זה.

רלוונטיות, על קיום המדיניות והנהלים של הפירמה בדבר אי-תלות והעדר ניגוד עניינים.

### **משאבי אנוש**

19. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי לפירמה יש מספיק אנשי סגל בעלי כשירות, יכולות ומחויבות לעקרונות אתיקה, כפי שנחוץ כדי:

- (א) לבצע התקשרויות בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) לאפשר לפירמה או לשותפי ההתקשרות לתת דוחות שהינם נאותים בנסיבות העניין.

20. על הפירמה להטיל את האחריות לגבי כל התקשרות על שותף התקשרות ולקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו כי:

- (א) זהותו ותפקידו של שותף ההתקשרות יתוקשרו לאנשי מפתח בדירקטוריון ובהנהלה של הלקוח;
- (ב) לשותף ההתקשרות יהיו הכשירות, היכולות והסמכויות הדרושים לביצוע תפקידו; וכן
- (ג) חובות שותף ההתקשרות תוגדרנה בבירור ותתוקשרנה לאותו שותף.

21. על הפירמה לקבוע גם מדיניות ונהלים למינוי סגל בעל כשירות ויכולות כפי שנחוץ כדי:

- (א) לבצע התקשרויות בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) לאפשר לפירמה או לשותפי ההתקשרות לתת דוחות שהינם נאותים בנסיבות העניין.

### **ביצוע ההתקשרות**

22. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי התקשרויות מבוצעות בהתאם לכללים המקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות, וכי דוחות הניתנים על ידי הפירמה או שותפי ההתקשרות הינם נאותים בנסיבות העניין. על מדיניות ונהלים כאלה לכלול:

- (א) נושאים רלוונטיים לקידום עקביות באיכות ביצוע התקשרויות;
- (ב) חובות פיקוח; וכן
- (ג) חובות סקירה (review) כאמור בסעיף 23 להלן.

23. על המדיניות והנהלים של הפירמה לגבי חובות סקירה (review) להיקבע על בסיס העיקרון שעבודה של חברי צוות מנוסים פחות נסקרת על ידי חברי צוות מנוסים יותר.

*התייעצויות*

24. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי:
- (א) מתקיימת התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת.
  - (ב) משאבים מספיקים הינם זמינים כדי לאפשר התייעצות נאותה.
  - (ג) האופי וההיקף של התייעצויות כאלה, והמסקנות העולות מהן מתועדים ומוסכמים הן על האדם הפונה ליעוץ והן על האדם המייעץ.
  - (ד) מסקנות העולות מהתייעצויות כאלה מיושמות.

*סקירת בקרת איכות של התקשרות*

25. לגבי התקשרויות כאמור להלן, על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו סקירת בקרת איכות של ההתקשרות שתספק הערכה אובייקטיבית של שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, ושל המסקנות שגובשו לגבי ניסוח הדוח. על מדיניות ונהלים אלה:

- (א) לחייב סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי כל התקשרויות הביקורת המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".
- (ב) לקבוע קריטריונים שעל פיהם תיבחנה כל יתר הביקורות והסקירות של מידע כספי היסטורי והתקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים, כדי לקבוע לגבי איזה מתוך אלה יש ליישם בקרת איכות של ההתקשרות.
- (ג) לחייב בקרת איכות של ההתקשרות לגבי כל ההתקשרויות, אם ישנן, העונות על הקריטריונים שנקבעו לפי סעיף משנה (ב) לעיל.

26. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שיסדירו את האופי, העיתוי וההיקף של בקרת איכות של התקשרות. מדיניות ונהלים אלה יקבעו, בין היתר, כי אין לתת או לתארך את הדוח עד להשלמת סקירת בקרת איכות של ההתקשרות (כאשר סקירה כזו נדרשת).

27. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו כי סקירת בקרת איכות של התקשרות תכלול:

- (א) דיון בנושאים משמעותיים עם שותף ההתקשרות;
- (ב) סקירת הדוחות הכספיים, או מידע אחר נשוא ההתקשרות, והדוח המוצע;
- (ג) סקירת חלקים נבחרים מתוך תיעוד ההתקשרות, המתייחסים לשיקולי דעת משמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ולמסקנות שהוא גיבש; וכן
- (ד) הערכת המסקנות שגובשו לגבי ניסוח הדוח ובחינה האם הדוח המוצע הוא נאות.

28. לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים

אשר ידרשו גם בחינה של הנושאים הבאים בסקירת בקרת איכות של ההתקשרות:

- (א) הערכת צוות ההתקשרות לגבי אי התלות והעדר ניגוד העניינים של הפירמה בקשר להתקשרות הספציפית;
- (ב) האם קוימו התייעצויות נאותות בנושאים שלגביהם היו חילוקי דעות או בנושאים אחרים מורכבים או שנויים במחלוקת, והמסקנות העולות מאותן התייעצויות; וכן
- (ג) האם התייעוד שנבחר לסקירה (כאמור בסעיף 27(ג) לעיל) משקף את העבודה שבוצעה בקשר לשיקולי הדעת המשמעותיים ותומך במסקנות שגובשו.

קריטריונים של כשירות והתאמה לגבי סוקרי בקרת איכות של התקשרות

29. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים בדבר מינוי סוקרי בקרת איכות של התקשרות וכן לקבוע את הכשירות וההתאמה שלהם בהיבטים אלה:

- (א) הכישורים המקצועיים הדרושים לביצוע התפקיד, לרבות הניסיון והסמכות הראויים; וכן
- (ב) המידה שבה ניתן להתיעץ לגבי ההתקשרות עם סוקר בקרת איכות של ההתקשרות מבלי לפגוע באובייקטיביות של הסוקר.

30. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לשמור על האובייקטיביות של סוקר בקרת איכות של התקשרות.

31. על המדיניות והנהלים של הפירמה להורות על החלפת סוקר בקרת איכות של התקשרות כאשר יכולת הסוקר לבצע סקירה אובייקטיבית עלולה להיות לקויה.

תיעוד סקירת בקרת האיכות של התקשרות

32. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לגבי תיעוד סקירת בקרת האיכות של התקשרות, אשר ידרשו תיעוד כי:

- (א) הנהלים הנדרשים על ידי מדיניות הפירמה לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרות בוצעו;
- (ב) סקירת בקרת איכות של ההתקשרות הושלמה בתאריך הדוח או לפניו; וכן
- (ג) לא באו לידיעת הסוקר עניינים כלשהם שלא יושבו אשר היו גורמים לסוקר לסבור כי שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות או המסקנות שהצוות גיבש לא היו נאותים.

חילוקי דעות

33. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לגבי טיפול ויישוב חילוקי דעות המתגלעים בתוך צוות ההתקשרות, עם הגורמים שמתיעצים איתם או, אם רלוונטי, בין שותף ההתקשרות לסוקר בקרת איכות של ההתקשרות. על מדיניות ונהלים אלה לדרוש כי:

- (א) מסקנות שגובשו תתועדנה ותיושמנה; וכן

(ב) הדוח לא יינתן ולא יתוארך לפני שחילוקי הדעות יושבו.

תיעוד ההתקשרות

השלמת הרכבת תיק ההתקשרות הסופי

34. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שלפיהן יהיה על צוותי ההתקשרות להשלים את הרכבת תיק ההתקשרות הסופי תוך פרק זמן סביר<sup>27</sup> לאחר שהדוחות גובשו סופית.

סודיות, שמירה ראויה (safe custody), שלמות, נגישות ואפשרות שלילת מידע של תיעוד ההתקשרות

35. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לקיים סודיות, שמירה ראויה (safe custody), שלמות, נגישות ואפשרות שלילת מידע של תיעוד ההתקשרות.

שמירת תיעוד ההתקשרות

36. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לשמירת תיעוד ההתקשרות למשך תקופה המספיקה לצורכי הפירמה ואשר לא תהיה קצרה מהתקופה הנדרשת על פי הוראות חוק ורגולציה.

## ניטור

ניטור המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה

37. על פירמה לקבוע תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים המתייחסים למערכת בקרת האיכות הינם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן יעיל. על תהליך ניטור זה:

(א) לכלול בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות בדיקה, על בסיס מחזורי, של לפחות התקשרות אחת שהושלמה לגבי כל שותף התקשרות;

(ב) לדרוש כי מי שמבצעים את ההתקשרות או את סקירת בקרת איכות ההתקשרות לא יהיו מעורבים בבדיקת אותה התקשרות; וכן

(ג) לדרוש שהאחריות על תהליך הניטור תוטל על שותף או שותפים או אנשים אחרים בעלי ניסיון וסמכות מספיקים וראויים בפירמה כדי לקחת על עצמם אחריות זו.

הערכה, תקשור ותיקון ליקויים שזוהו

<sup>27</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיף 14.

38. על הפירמה להעריך את ההשפעה של ליקויים שזוהו כתוצאה מתהליך הניטור ולקבוע אם הם אחד מאלה:
- (א) מקרים שאינם מצביעים בהכרח כי מערכת בקרת האיכות של הפירמה לא מספיקה כדי לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהיא מקיימת את הכללים המקצועיים ואת הוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות, ושדוחות הניתנים על ידי הפירמה או שותפי ההתקשרות הינם נאותים בנסיבות העניין.
- (ב) ליקויים משמעותיים - מערכתיים, חוזרים ונשנים או אחרים - המצריכים פעולת תיקון מהירה.
39. על הפירמה לתקשר לשותפי התקשרות רלוונטיים ולחברי סגל מתאימים אחרים ליקויים שזוהו כתוצאה מתהליך הניטור והמלצות לפעולות תיקון דרושות.
40. על המלצות לפעולות דרושות לתיקון ליקויים שזוהו לכלול אחד או יותר מאלה:
- (א) פעולת תיקון דרושה בקשר לחבר סגל או להתקשרות ספציפית;
- (ב) תקשור הממצאים לגורמים הממונים על הכשרה ופיתוח מקצועי;
- (ג) שינויים במדיניות ובנהלים של בקרת איכות, וכן
- (ד) פעולה משמעותית נגד מי שאינם מקיימים את המדיניות והנהלים של הפירמה, במיוחד מי שעושים זאת באופן חוזר ונשנה.
41. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שיתייחסו למקרים בהם תהליכי הניטור מצביעים על כך כי דוח שניתן עלול להיות בלתי הולם או שהושטמו נהלים במהלך הביצוע של ההתקשרות. על מדיניות ונהלים אלה לדרוש מהפירמה לקבוע איזו פעולה נוספת דרושה כדי לקיים את הכללים המקצועיים ואת הוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות ולשקול אם דרוש יעוץ משפטי.
42. על הפירמה לתקשר לפחות אחת לשנה את תוצאות הניטור של מערכת בקרת האיכות שלה לשותפי ההתקשרות ולאנשים מתאימים אחרים בפירמה, לרבות לגורם בעל אחריות-העל למערכת בקרת האיכות (השותף המנהל של הפירמה או ההנהלה הבכירה של הפירמה). על תקשורת זו להיות ברורה ומפורטת מספיק כדי לאפשר לפירמה ולגורמים המצוינים לעיל לנקוט בפעולה מתאימה ומהירה כשהיא נחוצה, בהתאם להגדרת תפקידיהם וחובותיהם. על המידע שיתוקשר לכלול את:
- (א) תיאור תהליכי הניטור שבוצעו.
- (ב) המסקנות העולות מתהליכי הניטור.
- (ג) אם זוהו ליקויים משמעותיים - מערכתיים, חוזרים ונשנים או אחרים - תיאור ליקויים אלה והפעולות שנקטו כדי לפתור או לתקן אותם.
43. חלק מהפירמות פועלות במסגרת רשת, ולצורך עקביות הן עשויות ליישם חלק מנהלי הניטור שלהן במסגרת הרשת. כאשר פירמות במסגרת רשת פועלות תחת מדיניות ונהלים משותפים המכוונים לקיים את הוראות תקן בקרת איכות זה, ואותן פירמות מסתמכות על מערכת ניטור כזאת, על המדיניות והנהלים של הפירמה לדרוש כמפורט להלן כדי ששותפי ההתקשרות בפירמות ברשת יוכלו

להסתמך על התוצאות של תהליך הניטור המיושם במסגרת הרשת (אלא אם הפירמות או הרשת מודיעות אחרת):

- (א) לפחות אחת לשנה, הרשת תתקשר באופן כולל את ההיקף, המידה והתוצאות של תהליך הניטור לאנשים המתאימים בפירמות ברשת; וכן
- (ב) הרשת תתקשר במהירות את כל הליקויים שזוהו במערכת בקרת האיכות לאנשים המתאימים בפירמה (או בפירמות) ברשת כדי שיהיה ניתן לנקוט בפעולות הנחוצות.

### *תלונות והאשמות (complaints and allegations)*

44. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהיא מטפלת כראוי בעניינים שלהלן:

- (א) תלונות והאשמות כי העבודה שבוצעה על ידי הפירמה אינה מקיימת את הכללים המקצועיים והוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות; וכן
- (ב) האשמות בדבר אי עמידה במערכת בקרת האיכות של הפירמה.

כחלק מתהליך זה, על הפירמה לקבוע ערוצים מוגדרים בבירור עבור חברי סגל בפירמה כדי להעלות כל חשש מקצועי בדרך שמאפשרת להם לעשות כן מבלי לחשוש מפני תגובות נגד.

45. אם, במהלך תחקורים לגבי תלונות והאשמות, מזוהים ליקויים בתכנון או בתפעול של מדיניות ונהלים לבקרת איכות בפירמה, או אי עמידה על ידי אדם או אנשים במערכת בקרת האיכות של הפירמה, על הפירמה לנקוט פעולות מתאימות כמפורט בסעיף 40 בתקן בקרת איכות זה.

### **תיעוד של מערכת בקרת האיכות**

46. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים תיעוד מתאים כדי לספק ראיות לגבי תפקוד/פעולת כל חלק ממערכת בקרת האיכות שלה.

47. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים את שמירת התיעוד למשך תקופה המספיקה כדי לאפשר למי שמבצעים נוהלי ניטור להעריך את עמידתה של הפירמה במערכת בקרת האיכות שלה, או למשך תקופה ארוכה יותר, אם היא נדרשת מכוח הוראות חוק או רגולציה.

48. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים תיעוד של תלונות והאשמות ושל המענה לגביהן.

\* \* \*