

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021)

ב ד ב ר

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

מיועד לחול על ביקורות של זוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2022 (או 31 בדצמבר 2021) או לאחר מכן

תוכן עניינים

סעיפים

מבוא

3 - 1

תחולת תקן ביקורת זה

7 - 4

תפקיד התקשורת

1-8 - 8

כניסה לתוקף

9

מטרות

10

הגדרות

הוראות התקן

13 - 11

המופקדים על ממשל תאגידי

17 - 14

עניינים שיש לתקשר

22 - 18

תהליך התקשורת

1-22

היבטים לגבי ביקורת של קבוצה

23

תיעוד

הנחיות ודברי הסבר אחרים

8א - 1א

המופקדים על ממשל תאגידי

36א - 9א

עניינים שיש לתקשר

53א - 37א

תהליך התקשורת

54א

תיעוד

נספח 1

נספח 2

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 260, בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי, ביחד עם תקן ביקורת (ישראל) 200, בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

מבוא

תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 1-2021.

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 260 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

Communicating with Those Charged with Governance

תקן ביקורת זה עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי¹ במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. על אף שתקן ביקורת זה חל ללא קשר למבנה או לגודל ממשל תאגידי של ישות, שיקולים מיוחדים חלים כאשר כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות, ועבור הישויות כמפורט בסעיפים 17(ב) ו 17(ג). תקן ביקורת זה אינו קובע הוראות בנוגע לתקשורת רואה החשבון המבקר עם הנהלת הישות או הבעלים אלא אם כן הם גם מופקדים על תפקיד של ממשל תאגידי.

2. תקן ביקורת זה נכתב בהקשר של ביקורת דוחות כספיים, אך ניתן ליישמו, בהתאמות הנחוצות בנסיבות העניין, גם לגבי ביקורת של מידע כספי היסטורי אחר כאשר על המופקדים על ממשל תאגידי מוטלת האחריות להכנה, לפיקוח על ההכנה ו/או להצגה נאותה של אותו מידע כספי היסטורי אחר.

3. מתוך הכרה בחשיבותה של תקשורת דו-צדדית אפקטיבית בביקורת דוחות כספיים, תקן ביקורת זה מספק מסגרת כוללת לתקשורת של רואה החשבון המבקר עם המופקדים על ממשל תאגידי, ומזהה עניינים ספציפיים שיש לתקשר עימם. תקני ביקורת אחרים המשלימים את הוראות תקן ביקורת זה (ר' נספח 1) מפרטים עניינים נוספים אותם יש לתקשר. יתכן ונדרש לתקשר עניינים נוספים, שאינם נדרשים על ידי תקן ביקורת זה או תקני ביקורת אחרים, על פי הוראות חוק או רגולציה, או על פי הסכם עם הישות, או על פי הוראות נוספות הרלוונטיות להתקשרות. בתקן ביקורת זה אין דבר המונע מרואה החשבון המבקר לתקשר עניינים אחרים כלשהם למופקדים על ממשל תאגידי. (ר' סעיפים 33א–36)

תפקיד התקשורת

4. תקן ביקורת זה מתמקד בראש ובראשונה בתקשורת מרואה החשבון המבקר למופקדים על ממשל תאגידי. עם זאת, תקשורת דו-צדדית אפקטיבית היא חשובה כדי לסייע:

(א) לרואה החשבון המבקר ולמופקדים על ממשל תאגידי, בהבנת עניינים הקשורים לביקורת הנדונה, ובפיתוח קשרי עבודה קונסטרוקטיביים. קשרים אלו מפותחים תוך שמירה על אי התלות והאובייקטיביות של רואה החשבון המבקר;

(ב) לרואה החשבון המבקר, בהשגת מידע רלוונטי² לביקורת מהמופקדים על ממשל תאגידי. לדוגמה, המופקדים על ממשל תאגידי עשויים לסייע לרואה החשבון המבקר

1 ר' הגדרה בסעיף 10(א).

2 סעיף 168 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 קובע הוראות חוק ביחס לזכות של רואה חשבון מבקר לקבל מידע.

בהבנת הישות וסביבתה, בזיהוי מקורות נאותים של ראיות ביקורת, ובמתן מידע אודות עסקאות או אירועים ספציפיים; וכן

(ג) למופקדים על ממשל תאגידי, במילוי חובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי³, ובכך להפחית את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

5. על ההנהלה⁴ מוטלת אחריות ראשונית לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי עניינים של ממשל תאגידי, לרבות עניינים הקשורים לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי. תקשורת על ידי רואה החשבון המבקר אינה פוטרת את ההנהלה מחובה זו. באופן דומה, תקשורת על ידי ההנהלה עם המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לעניינים שרואה החשבון המבקר נדרש לתקשר אינה פוטרת את רואה החשבון המבקר מחובתו לתקשר גם הוא את אותם עניינים. עם זאת, תקשורת בנוגע לעניינים אלו על ידי ההנהלה עשויה להשפיע על הצורה או העיתוי של התקשורת של רואה החשבון המבקר עם המופקדים על ממשל תאגידי.

6. תקשורת ברורה של עניינים ספציפיים שיש לתקשרם בהתאם לתקני ביקורת היא חלק בלתי נפרד מכל ביקורת. עם זאת, תקני הביקורת אינם דורשים מרואה החשבון המבקר לבצע נהלים במיוחד על מנת לזהות עניינים אחרים כלשהם כדי לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי.

7. הוראות חוק או רגולציה עשויות להגביל את התקשורת של רואה החשבון המבקר בנוגע לעניינים מסוימים עם המופקדים על ממשל תאגידי. הוראות חוק או רגולציה עשויות לאסור באופן ספציפי תקשורת, או פעולה אחרת, העלולה לפגוע בחקירה על ידי רשות רלוונטית בנוגע לפעולה או חשד לפעולה לא חוקית, לרבות אזהרה של הישות, לדוגמה, כאשר רואה החשבון המבקר נדרש על פי חוק לדווח לרשות רלוונטית על אי קיום מזוהה או נחשד של הוראות חוק או רגולציה. בנסיבות אלו, הנושאים הנשקלים על ידי רואה החשבון המבקר עשויים להיות מורכבים ורואה החשבון המבקר עשוי לבחון את הצורך לקבל ייעוץ משפטי.

כניסה לתוקף

8. הכניסה לתוקף של תקן ביקורת זה הינה בשני מועדים שונים, כמפורט להלן:

(א) תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן. למעט האמור בסעיף (ב) להלן אין לאמץ את התקן באימוץ מוקדם.

(ב) לגבי ביקורת דוחות כספיים של תאגידי בנקאיים וסולקים, ניתן ליישם באימוץ מוקדם תקן ביקורת זה על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2021 בהתאם להנחיות שיקבעו על ידי המפקח על הבנקים.

1-8. תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל התקשורת ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשורת ביקורת.

³ המונח "חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי" מוסבר בסעיף א-3.

⁴ ר' הגדרה בסעיף 10(ג).

מטרות

9. מטרות רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה הן:
- (א) לתקשר בצורה ברורה למופקדים על ממשל תאגידי את חובות רואה החשבון המבקר בנוגע לביקורת הדוחות הכספיים וסקירה כללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת;
 - (ב) להשיג מהמופקדים על ממשל תאגידי מידע הרלוונטי לביקורת;
 - (ג) לספק למופקדים על ממשל תאגידי בעיתוי מתאים הבחנות והערות העולות מהביקורת שהן משמעותיות ורלוונטיות לחובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי;³ וכן
 - (ד) לקדם תקשורת דו צדדית אפקטיבית בין רואה החשבון המבקר ובין המופקדים על ממשל תאגידי.

הגדרות

10. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:
- (א) **המופקדים על ממשל תאגידי** (Those charged with governance) – האנשים או הארגונים (לדוגמה, נאמן תאגידי או דירקטור) האחראים להתוות את, ולפקח על יישום, האסטרטגיה של הישות והמחויבויות הקשורות לנשיאה באחריות ומתן דין וחשבון (accountability) על פעולותיה של הישות. בכך נכללות חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי.³ בחלק מהישויות, המופקדים על ממשל תאגידי עשויים לכלול סגל ניהולי, לדוגמה, חברי הנהלה החברים גם בגוף המופקד על ממשל תאגידי או בעלים-מנהל. לדיון בשונות של מבני ממשל תאגידי, ר' סעיפים א1–א8.
 - (ב) **דירקטוריון** (Board of Directors) – הגוף המופקד על ממשל תאגידי בהתאם לחוק החברות, תשנ"ט-1999 ("חוק החברות"). על פי חוק זה, הדירקטוריון אחראי, בין השאר, לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. סמכויות אלו אינן ניתנות להאצלה מהדירקטוריון.⁵
 - בתקני ביקורת רבים נעשה שימוש במונח "דירקטוריון" במשמעות מקבילה למונח "המופקדים על ממשל תאגידי".
 - (ג) **הנהלה** (Management) – האנשים בעלי אחריות ביצועית לניהול פעולות הישות. בחלק מהישויות, הנהלה כוללת את חלק, או את כל, המופקדים על ממשל תאגידי, לדוגמה, חברי הנהלה החברים גם בגוף המופקד על ממשל תאגידי או בעלים-מנהל.

הוראות התקן

המופקדים על ממשל תאגידי

11. על רואה החשבון המבקר לקבוע מיהם האנשים המתאימים מתוך מבנה הממשל התאגידי בישות אשר עימם יש לתקשר. (ר' סעיפים א1–א4)

⁵ ר' סעיף 92 בחוק החברות.

תקשורת עם קבוצת משנה של המופקדים על ממשל תאגידי

12. אם רואה החשבון המבקר מתקשר עם קבוצת משנה של המופקדים על ממשל תאגידי, לדוגמה, ועדה לבחינת הדוחות הכספיים, ועדת ביקורת או אדם יחיד, רואה החשבון המבקר יתקשר את אותם עניינים גם עם הגוף המופקד על ממשל תאגידי (לפחות באופן תמציתי) כך שלכל המופקדים על ממשל תאגידי יהיה מידע מלא ומאוזן. (ר' סעיפים 5א–7א, 48א–48א1)

כאשר כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות

13. בישויות מסוימות, כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות, לדוגמה, עסק קטן בו בעלים יחיד מנהל את הישות ולאף אחד אחר אין תפקיד של ממשל התאגידי. במקרים אלו, אם עניינים שנדרש לתקשרם על פי תקן ביקורת זה תוקשרו לאנשים בעלי חובות ניהוליות, ולאותם אנשים יש גם חובות של ממשל תאגידי, אין צורך לתקשר שוב את אותם עניינים עם אותם אנשים מתוקף תפקידם בממשל התאגידי. עניינים אלו מצוינים בסעיף 16(ג). עם זאת, על רואה החשבון המבקר להניח את דעתו שתקשורת עם אנשים בעלי חובות ניהוליות מיידעת בצורה הולמת את כל אלו שאחרת רואה החשבון המבקר היה מתקשר עימם מתוקף תפקידם בממשל התאגידי. (ר' סעיף 8א)

עניינים שיש לתקשר

14. רואה החשבון המבקר יתקשר למופקדים על ממשל תאגידי את חובות רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים, לרבות כי:

(א) רואה החשבון המבקר אחראי לגבש ולהביע חוות דעת בלתי תלויה על הדוחות הכספיים שהאחריות על הכנתם הינה של המופקדים על ממשל תאגידי או, במקרים אחרים, באחריות של ההנהלה בפיקוח המופקדים על ממשל תאגידי; וכן

(ב) ביקורת הדוחות הכספיים אינה פוטרת את המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה מחובותיהם. (ר' סעיפים 9א–10א)

היקף ועיתוי מתוכננים של הביקורת

15. על רואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי סקירה כללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת, הכוללת תקשור אודות הסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר. (ר' סעיפים 11א–16א)

ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת

16. רואה החשבון המבקר יתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי את: (ר' סעיפים 17א–18א)

(א) דעותיו של רואה החשבון המבקר בנוגע להיבטים איכותניים משמעותיים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות, לרבות מדיניות חשבונאית, אומדנים בחשבונאות וגילויים בדוחות הכספיים. כאשר רלוונטי, על רואה החשבון המבקר להסביר למופקדים על ממשל תאגידי מדוע לדעתו פרקטיקה חשבונאית המקובלת במסגרת הדיווח הכספי המתאימה, אינה המתאימה ביותר לנסיבות הספציפיות של הישות; (ר' סעיפים 19א – 20א)

(ב) דעותיו של רואה החשבון המבקר בנוגע למדיניות ולפרקטיקות שנעשה בהם שימוש לצורך הטיפול החשבונאי בעסקאות חריגות משמעותיות וכן הבנתו של רואה החשבון המבקר את המטרה העסקית של עסקאות אלו;

- (ג) קשיים משמעותיים, אם היו, שבהם נתקל רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת; (ר' סעיף 21א)
- (ד) למעט במצב בו כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות:
- (1) עניינים משמעותיים העולים מהביקורת אשר נדונו עם ההנהלה או שהיו נושא להתכתבויות עמה; (ר' סעיף 22א) וכן
- (2) חילוקי דעות עם ההנהלה, אם היו; (ר' סעיף 22א-1)
- (ה) הצהרות בכתב שרואה החשבון המבקר מבקש; (ר' סעיף 22א-2)
- (ו) נסיבות המשפיעות על הצורה והתוכן של דוח רואה החשבון המבקר, אם ישנן; (ר' סעיפים 23א-25א)
- (ז) עניינים משמעותיים הקשורים ישירות לדוחות הכספיים שלא תוקשרו כראוי למופקדים על ממשל תאגידי על ידי מנהלים המבצעים את הכנת הדוחות הכספיים; (ר' סעיף 1א (פסקה אחרונה) וסעיף 25א-1) וכן
- (ח) עניינים משמעותיים אחרים העולים במהלך הביקורת אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, רלוונטיים לחובותיהם של המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי.³ (ר' סעיפים 26א-28א)

אי תלות רואה החשבון המבקר

17. לגבי הישויות המפורטות בפסקת משנה (ב) להלן על רואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי:

(א) הצהרה כי צוות ההתקשרות וגורמים אחרים בפירמה כנדרש, הפירמה עצמה וכן, כאשר רלוונטי, פירמות ברשת קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות בנוגע לאי תלות; וכן

(1) כל הקשרים והעניינים האחרים בין הפירמה, פירמות ברשת, והישות אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, עשויים להיחשב באופן סביר כמשפיעים על אי התלות. על עניינים אלה לכלול את שכר הטרחה הכולל שחויב במהלך התקופה שאליה מתייחסים הדוחות הכספיים בגין שירותי ביקורת ושירותים שאינם ביקורת שניתנו על ידי הפירמה ופירמות ברשת לישות ולישויות המאוחדות שלה. שכר הטרחה כאמור יסווג לקטגוריות מתאימות על מנת לסייע למופקדים על ממשל תאגידי בהערכת השפעת השירותים על אי תלות רואה החשבון המבקר; וכן

(2) אמצעי ההגנה אשר יושמו על מנת לבטל איומים מזוהים על אי תלות או להפחיתם לרמה קבילה. (ר' סעיפים 29א-32א)

(ב) ההוראות בסעיף 17 זה חלות לגבי: (ר' סעיף 32א)

(1) ישויות רשומות;

(2) ישויות הכפופות לביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910⁶ (הישויות המפורטות בסעיף 6 לאותו תקן ביקורת);

⁶ תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

(ג) ההוראות בסעיף 17 זה חלות גם לגבי :

- (1) ישויות מאוחדות מהותיות של ישויות המצוינות בסעיף 17(ב), לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר של אותן ישויות המצוינות בסעיף 17(ב) בהתחשב בהיקף ובמרכבות של פעילות הישות המאוחדת בראי הדוחות הכספיים המאוחדים ;
- (2) ישויות אשר הדוחות הכספיים שלהן מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות המצוינות בסעיף 17(ב).

הוראות סעיף (ג) לא תחולנה על ישויות כאמור לעיל, וזאת בהיעדר נסיבות המצריכות תקשור כאמור בסעיפים 17(א) ו-17(א)(2).

תהליך התקשורת

יצירת תהליך התקשורת

18. על רואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי את הצורה, העיתוי והתוכן הכללי הצפוי של תקשורות. (ר' סעיפים א37-א45)

שימוש מוגבל

- 18-1. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי, עליו לקבוע בתקשורת זו כי היא מיועדת והוכנה אך ורק לידיעתם ולשימושם של המופקדים על ממשל תאגידי (וכן, אם הדבר מתאים, ההנהלה) והיא אינה מיועדת להיות, ולא תהיה, בשימוש או בסיס להסתמכותו של גורם כלשהו למעט אותם צדדים ספציפיים שפורטו בתקשורת. בתקשורת כאמור ייקבע גם כי רואה החשבון המבקר אינו נוטל על עצמו כל אחריות כלפי גורם כלשהו למעט אותם צדדים ספציפיים שפורטו בתקשורת. (ר' סעיף 43א)

צורות התקשורת

19. על רואה החשבון המבקר לתקשר בכתב למופקדים על ממשל תאגידי ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת אם, לפי שיקול דעתו המקצועית של רואה החשבון המבקר, תקשורת בעל פה לא תהיה הולמת. תקשורות בכתב אינן נדרשות לכלול את כל העניינים שעלו במהלך הביקורת. (ר' סעיפים א46 – א48)

20. על רואה החשבון המבקר לתקשר בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לאי תלות רואה החשבון המבקר כאשר נדרש תקשור על פי סעיף 17.

עיתוי התקשורת

21. על רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי בעיתוי המתאים. (ר' סעיפים א49 – א50)

תהליך הולם של התקשורת

22. על רואה החשבון המבקר להעריך אם התקשורת הדו-צדדית בינו ובין המופקדים על ממשל תאגידי הייתה הולמת למטרת הביקורת. אם היא לא הייתה הולמת, על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה, אם בכלל, על הערכת רואה החשבון המבקר את

הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ועל יכולתו להשיג ראיות ביקורת נאותות, ועליו לנקוט בפעולות מתאימות. (ר' סעיפים א-47, א-51 – א-53)

היבטים לגבי ביקורת של קבוצה

1-22. בביקורת של קבוצה יש ליישם את הוראות תקן ביקורת זה לגבי הביקורת בכל ישויות הקבוצה בראי הדוחות הכספיים המאוחדים. כאשר חלק מהישויות המאוחדות מבוקרות על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, על רואה החשבון המבקר את הדוחות הכספיים המאוחדים לבצע את הביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600.⁷

תיעוד

23. כאשר עניינים הנדרשים לתקשור בהתאם לתקן ביקורת זה מתוקשרים בעל פה, על רואה החשבון המבקר לכלול אותם בתיעוד הביקורת, וכן לציין מתי ולמי הם תוקשרו. כאשר עניינים תוקשרו בכתב, על רואה החשבון המבקר לשמור עותק של התקשורת כחלק מתיעוד הביקורת.⁸ (ר' סעיף א-54)

* * *

⁷ תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים".

⁸ ר' סעיפים 8-11 ו-א-6 בתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת".

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיפים 10-11)

1א. מבני ממשל תאגידי הם שונים בין ישויות ומשקפים השפעות כגון רקע תרבותי וחוקי שונה ומאפייני גודל ובעלות. לדוגמה:

- בחלק מהמקרים, קיים גוף פיקוח (שחבריו, כולם או רובם, אינם בעלי אחריות ביצועית) הנפרד משפטית מגוף בעל אחריות ביצועית (הנהלה). במקרים אחרים, גם תפקידי הפיקוח וגם תפקידי הביצוע הם באחריותו המשפטית של גוף יחיד או הפועל כיחידה אחת.

- בחלק מהישויות, המופקדים על ממשל תאגידי מכהנים בתפקידים שהם חלק בלתי נפרד מהמבנה המשפטי של הישות, לדוגמה, דירקטורים בחברה. בישויות אחרות, לדוגמה, ישויות ממשלתיות מסוימות, גוף שאינו חלק מהישות מופקד על ממשל תאגידי.

- בחלק מהמקרים, לחלק או לכל המופקדים על ממשל תאגידי יש גם חובות ניהוליות. במקרים אחרים, המופקדים על ממשל תאגידי ועל ניהול הם אנשים שונים.

- בחלק מהמקרים, המופקדים על ממשל תאגידי אחראים לאישור הדוחות הכספיים של הישות בעוד ההנהלה אחראית להכנת הדוחות הכספיים.

- בהתאם לחוק החברות, הדירקטוריון הוא הגוף המופקד על חובות ממשל תאגידי והוא אחראי גם לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. על פי הוראות החוק סמכויות אלו אינן ניתנות להאצלה מהדירקטוריון. בדרך כלל, ביצוע (Carrying out) הכנת הדוחות הכספיים מוטל על מנהלים (כגון מנכ"ל ו/או סמנכ"ל כספים ו/או אחרים), אך האחריות לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם נותרת של הדירקטוריון.

2א. ברוב הישויות, ממשל תאגידי הוא באחריותו הקולקטיבית של גוף המופקד על ממשל תאגידי, כגון דירקטוריון, מועצה מפקחת, שותפים, בעלים, ועד מנהל, נאמנים, או בעלי תפקידים מקבילים. עם זאת, בחלק מהישויות הקטנות יותר, אדם אחד עשוי להיות מופקד על ממשל תאגידי, לדוגמה, הבעלים-מנהל כאשר אין בעלים אחרים, או נאמן יחיד. כאשר ממשל תאגידי הינו באחריות קולקטיבית, קבוצת משנה, כגון ועדת ביקורת או אף יחיד, עשויים להיות מופקדים על משימות ספציפיות על מנת לעזור לגוף המופקד על ממשל תאגידי לעמוד בחובותיו. לחלופין, קבוצת משנה או יחיד עשויים להיות בעלי חובות ספציפיות המוגדרות חוקית והשוונות מאלו של הגוף המופקד על ממשל תאגידי.

3א. בשל השוונות האמורה, לא ניתן לפרט בתקן ביקורת זה עבור כל הביקורות מיהם האנשים שלהם נדרש רואה החשבון המבקר לתקשר עניינים ספציפיים. כמו כן, במקרים מסוימים, לא ניתן יהיה לזהות בבירור מיהם האנשים המתאימים שעימם יש לתקשר בנסיבות ההתקשרות. דוגמה לכך היא ישויות שבהן מבנה הממשל התאגידי אינו מוגדר באופן פורמלי, כמו בחלק מהישויות בבעלות משפחתית, בחלק מהמוסדות ללא מטרות רווח, ובחלק מהישויות הממשלתיות. במקרים כאלו, יתכן שרואה החשבון המבקר יצטרך לדון ולהסכים בכתב עם הצד שאיתו הוא מתקשר מיהם האנשים הרלוונטיים עימם יש לתקשר. בהחלטה עם מי לתקשר, הבנת רואה החשבון המבקר לגבי מבנה ממשל תאגידי של הישות והתהליכים בה, המושגת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315,⁹

⁹ תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית".

הינה רלוונטית. האנשים המתאימים עימם יש לתקשר עשויים להיות שונים בהתאם לעניין שיש לתקשר.

א3-1. בהקשר לתקן ביקורת זה, "חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספיים" הן חובות של המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לדיווח כספי. בהתחשב בהוראות חוק או רגולציה רלוונטיות ובתקנון הישות, חובות כאלו יכולות להיות אחת מהאפשרויות הבאות:

- עריכה ואישור של הדוחות הכספיים ופיקוח על תהליך הדיווח הכספיים;
- אישור הדוחות הכספיים ופיקוח על תהליך הדיווח הכספיים; או
- פיקוח על תהליך הדיווח הכספיים.

א4. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

תקשורת עם קבוצת משנה של המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיף 12)

א5. כאשר נשקל תקשור עם קבוצת משנה של המופקדים על ממשל תאגידי, רואה החשבון המבקר יכול להביא בחשבון עניינים כגון:

- החובות המתייחסות לקבוצת המשנה ולגוף המופקד על ממשל תאגידי.
- אופי העניין שאותו יש לתקשר.
- הוראות חוק או רגולציה רלוונטיות.
- האם לקבוצת המשנה יש סמכות לנקוט בפעולה ביחס למידע המתקשר, והאם היא יכולה לספק מידע והסברים נוספים העשויים להיות דרושים לרואה החשבון המבקר.
- האם רואה החשבון המבקר מודע לניגודי עניינים אפשריים בין קבוצת המשנה ובין אחרים מבין המופקדים על ממשל תאגידי.

א5-1. חוק החברות אינו מאפשר את האצלת הסמכות לאישור הדוחות הכספיים מהדירקטוריון לכל קבוצת משנה שלו.¹⁰ בהתאם לכך, תפקיד ועדה לבחינת הדוחות הכספיים (במידה וקיימת)¹¹ או ועדת ביקורת (כאשר היא פועלת כוועדה לבחינת הדוחות הכספיים)¹² או כל קבוצת משנה אחרת של הדירקטוריון הדנה בדוחות הכספיים, הוא רק להמליץ לדירקטוריון לגבי עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים. לכן, על פי ההוראה בסעיף 12, כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר עם קבוצת משנה של הדירקטוריון כאמור, עליו לתקשר את אותם עניינים (לפחות באופן תמציתי) גם עם הדירקטוריון עצמו.¹³

¹⁰ ר' סעיף 112 בחוק החברות.

¹¹ ר' סעיף 171(ה) בחוק החברות.

¹² ר' סעיף 115(ו) בחוק החברות.

¹³ ר' סעיף 1-48 בנוגע לתקשור באופן תמציתי.

- 6א. רואה החשבון המבקר עשוי להבהיר במפורש במכתב ההתקשרות כי הוא שומר לעצמו את הזכות לתקשר ישירות עם הגוף המופקד על ממשל תאגידי כאשר הוא מוצא לנכון.
- 7א. ועדות ביקורת (או קבוצות משנה דומות עם שמות שונים) קיימות בישויות רבות. על אף שהסמכות והתפקידים הספציפיים של ועדות ביקורת עשויים להיות שונים, תקשורת עם ועדת הביקורת, כאשר היא קיימת, הפכה למרכיב נפוץ בתקשורת של רואה החשבון המבקר עם המופקדים על ממשל תאגידי. עקרונות ממשל תאגידי תקינים כוללים:

- קיום גישה של רואה החשבון המבקר לוועדת הביקורת לפי הצורך.
- קיום פגישות תקופתיות בין רואה החשבון המבקר לבין יו"ר ועדת הביקורת, וכאשר רלוונטי, גם עם החברים האחרים של ועדת הביקורת.
- קיום פגישה של ועדת הביקורת עם רואה החשבון המבקר ללא נוכחות ההנהלה לפחות אחת לשנה.

כאשר כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות (ר' סעיף 13)

- 8א. בחלק מהמקרים, כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות, ויישום הוראות התקשורת מותאם על מנת להביא בחשבון מצב זה. במקרים כאלו, תקשורת עם אנשים בעלי חובות ניהוליות עלולה שלא ליידע באופן הולם את כל אלו שאחרת רואה החשבון המבקר היה מתקשר עימם מתוקף תפקידם בממשל התאגידי. לדוגמה, בחברה בה כל הדירקטורים מעורבים בניהול הישות, חלק מאותם דירקטורים (למשל, האחראי על שיווק) עלול לא להיות מודע לעניינים משמעותיים שנדונו עם דירקטור אחר (למשל, האחראי על הכנת הדוחות הכספיים).

עניינים שיש לתקשר

חובות רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים (ר' סעיף 14)

- 9א. חובות רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים כלולות במכתב ההתקשרות.¹⁴ מסירת העתק ממכתב ההתקשרות למופקדים על ממשל תאגידי עשויה להוות דרך ראויה לתקשר איתם בנוגע לעניינים כגון אלה שלהלן:
- אחריות רואה החשבון המבקר לבצע ביקורת בהתאם לתקני ביקורת, המכוונת למתן חוות דעת על הדוחות הכספיים. לפיכך, העניינים שיש לתקשר בהתאם לתקני ביקורת כוללים, עניינים משמעותיים העולים במהלך ביקורת הדוחות הכספיים שהם רלוונטיים למופקדים על ממשל תאגידי במילוי חובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי.
 - העובדה שתקני ביקורת אינם דורשים מרואה החשבון המבקר לתכנן נהלים שמטרתם לזהות עניינים נוספים לתקשור עם המופקדים על ממשל תאגידי.
 - כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701,¹⁵ חובות רואה החשבון המבקר לקבוע ולתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר.
 - כאשר רלוונטי, חובת רואה החשבון המבקר לתקשר עניינים מסוימים שתקשורם נדרש בהתאם להוראות חוק או רגולציה, להסכם עם הישות או להוראות נוספות הרלוונטיות להתקשרות.

¹⁴ ר' סעיף 6 בתקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

¹⁵ תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

10א. הוראות חוק או רגולציה, הסכם עם הישות או הוראות נוספות הרלוונטיות להתקשרות עשויים לחייב תקשורת רחבה יותר עם המופקדים על ממשל תאגידי. לדוגמה, (א) הסכם עם הישות עשוי לחייב תקשורת של עניינים מסוימים כאשר הם עולים משירותים שאינם ביקורת דוחות כספיים הניתנים על ידי הפירמה או פירמה ברשת; או (ב) המנדט של רואה חשבון מבקר במגזר הציבורי עשוי לחייב תקשורת של עניינים הבאים לידיעתו של רואה החשבון המבקר במהלך עבודה אחרת שאינה ביקורת דוחות כספיים.

1-10א. כמוסבר בסעיף 1א, בהתאם לחוק החברות, לדירקטוריון ישנה האחריות הראשונית לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. אחריות זו רחבה יותר מאחריות רק לפיקוח על תהליך הדיווח הכספי ולכן, בנסיבות מסוימות, יתכן שיהיה על רואה החשבון המבקר להרחיב את התקשורת שלו עם הדירקטוריון (ר' גם סעיף 3א-1 וסעיף 25א-1).

היקף ועיתוי מתוכננים של הביקורת (ר' סעיף 15)

11א. תקשורת בנוגע להיקף ולעיתוי המתוכננים של הביקורת עשויה לסייע:

(א) למופקדים על ממשל תאגידי לדון בנושאים הכרוכים בסיכון ובקונספט של מהותיות עם רואה החשבון המבקר (ר' גם סעיף 13א, פיסקה רביעית);

(ב) למופקדים על ממשל תאגידי להבין טוב יותר את המשמעויות של עבודת רואה החשבון המבקר ולזהות נושאים כלשהם שלגביהם הם עשויים לבקש מרואה החשבון המבקר לנקוט בנהלים נוספים; וכן

(ג) לרואה החשבון המבקר להבין טוב יותר את הישות וסביבתה.

12א. תקשורת סיכונים משמעותיים מוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר מסייע למופקדים על ממשל תאגידי להבין עניינים אלו ומדוע הם דורשים התחשבות מיוחדת בביקורת. התקשורת בנוגע לסיכונים כאלה עשויה לסייע למופקדים על ממשל תאגידי גם במילוי חובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי.

1-12א. כאשר הביקורת מתייחסת לדוחות כספיים מאוחדים וחלק מהישויות המאוחדות מבוקרות על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, על הסקירה הכללית בהתאם לסעיף 15 להתייחס גם להיבטים אלה:

- השמות, האתרים (locations), ותחומי האחריות המתוכננים של רואי החשבון המבקרים האחרים המבצעים נוהלי ביקורת בביקורת של התקופה השוטפת;
- העבודה שרואה החשבון המבקר מתכנן לבצע לגבי הנהלים שבוצעו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, כדי לגבש ולתת חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600¹⁶; וכן
- כאשר רלוונטי, העובדה שדוח רואה החשבון המבקר יציין את הסתמכותו על העבודה המבוצעת על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים.

13א. עניינים אחרים בנוגע להיקף ולעיתוי המתוכננים של הביקורת עשויים לכלול:

¹⁶ תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים".

- כיצד רואה החשבון המבקר מתכנן להתייחס לסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית, בין עקב תרמית ובין עקב טעות.
 - כיצד רואה החשבון המבקר מתכנן להתייחס לתחומים (areas) העשויים לכלול סיכונים מוערכים גבוהים יותר להצגה מוטעית מהותית.
 - גישת רואה החשבון המבקר לבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת, לרבות, כאשר רלוונטי, האם רואה החשבון המבקר יתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי.
 - יישום קונספט המהותיות בהקשר לביקורת, כפי שנדון בתקן ביקורת (ישראל) 320.¹⁷ רואה החשבון המבקר עשוי להתמקד באופן נרחב יותר על הגורמים שמשקלו על ידיו בקביעת המהותיות לצורכי הביקורת, ולא על ספי מהותיות או סכומים ספציפיים.
 - האופי וההיקף של מיומנויות או ידע מיוחדים הדרושים לביצוע נוהלי הביקורת המתוכננים או להערכת תוצאות הביקורת, לרבות השימוש בעבודת מומחה.¹⁸
 - כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701,¹⁵ דעותיו המקדמיות של רואה החשבון המבקר בנוגע לעניינים העשויים להיות משמעותיים ביותר בביקורת ולכן עשויים להיות ענייני מפתח בביקורת.
 - הגישה המתוכננת של רואה החשבון המבקר להתייחסות לגילויים על שינויים משמעותיים כלשהם במסגרת הדיווח הכספי המתאימה או בסביבה של הישות, במצבה הכספי או בפעילויותיה.
- א1-13. לגבי ישויות שאינן אלה המפורטות בסעיפים 17(ב) ו-17(ג), כאשר אין שינויים בזהות המופקדים על ממשל תאגידי ובהות החברים הבכירים בצוות ההתקשרות, רואה החשבון המבקר עשוי להחליט לגבי כל שנה ספציפית כי אין שינויים משמעותיים בהיקף ובעיתוי המתוכננים של הביקורת כפי שתוקשרו בעבר ולקבוע כי מיותר להזכיר למופקדים על ממשל תאגידי את המידע האמור או את חלקו. בנסיבות כאלו, רואה החשבון המבקר צריך רק ליידע את המופקדים על ממשל תאגידי כי אין לו עניינים חדשים לתקשר בנוגע להיקף ולעיתוי המתוכננים של הביקורת וכי תשומת הלב מופנית לעניינים שנכללו במכתב ההתקשרות שנמסר להם.
- א14. עניינים נוספים בנוגע לתכנון הביקורת אשר יתכן ויהיה מתאים לדון בהם עם המופקדים על ממשל תאגידי כוללים:
- כאשר לישות יש פונקציה של ביקורת פנימית, כיצד רואה החשבון המבקר והמבקרים הפנימיים יכולים לשתף פעולה באופן קונסטרוקטיבי ומשלים (complementary), לרבות כל שימוש מתוכנן בעבודה של פונקציית הביקורת הפנימית בהשגת ראיות ביקורת וכן האופי וההיקף של כל שימוש מתוכנן במבקרים הפנימיים להסתייעות ישירה בהם.¹⁹
 - עמדותיהם של המופקדים על ממשל תאגידי לגבי:
 - האנשים המתאימים במבנה ממשל תאגידי בישות עימם יש לתקשר.

¹⁷ תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

¹⁸ תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה".

¹⁹ ר' סעיף 19א בתקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".

- חלוקת תחומי האחריות בין המופקדים על ממשל תאגידי ובין ההנהלה.
 - היעדים והאסטרטגיות של הישות, והסיכונים העסקיים הקשורים העלולים להביא לידי הצגות מוטעות מהותיות.
 - עניינים אשר המופקדים על ממשל תאגידי סבורים שהם ראויים לתשומת לב מיוחדת במהלך הביקורת, ועניינים כלשהם שלגביהם המופקדים על ממשל תאגידי מבקשים מרואה החשבון המבקר לנקוט בנהלים נוספים.
 - תקשורות משמעותיות בין הישות לרגולטורים.
 - עניינים נוספים שהמופקדים על ממשל תאגידי סבורים שהם רלוונטיים לביקורת הדוחות הכספיים.
 - הגישות, המודעות והפעולות של המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע ל: (א) הבקרה הפנימית של הישות וחשיבותה בישות, לרבות כיצד המופקדים על ממשל תאגידי מפקחים (oversee) על אפקטיביות הבקרה הפנימית, ו-(ב) גילוי תרמית או האפשרות לקיומה.
 - פעולות המופקדים על ממשל תאגידי במענה להתפתחויות בתקני חשבונאות, בפרקטיקות של ממשל תאגידי, בדיני תאגידיים וניירות ערך ורגולציה מכוחם, בכללי הבורסה לניירות ערך ובעניינים קשורים אחרים, וכן ההשפעה של התפתחויות כאלה על היבטים כגון ההצגה הכוללת, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים, לרבות:
 - הרלוונטיות, המהימנות, ההשוואתיות והמובנות של המידע שיוצג בדוחות הכספיים; וכן
 - האם כל המידע הנדרש ייכלל בדוחות הכספיים והאם מידע כזה יסווג, יקובץ או יופרד ויוצג כראוי.
 - הפעולות של המופקדים על ממשל תאגידי במענה לתקשורות קודמות עם רואה החשבון המבקר.
 - כאשר רלוונטי, המסמכים המהווים מידע אחר (כהגדרתו בתקן ביקורת (ישראל) 720) והאופן והעיתוי המתוכננים למסירת מסמכים כאלה על ידי הישות לרואה החשבון המבקר.
- 15א. על אף שתקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי יכולה לסייע לרואה החשבון המבקר לתכנן את ההיקף והעיתוי של הביקורת, היא אינה משנה את אחריותו הבלעדית של רואה החשבון המבקר לקבוע את האסטרטגיה הכוללת של הביקורת ואת תוכנית הביקורת, לרבות האופי, העיתוי וההיקף של נהלים הנחוצים להשגת ראיות ביקורת נאותות.
- 16א. כאשר מתקשרים עם המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע להיקף ולעיתוי המתוכננים של הביקורת, נחוצה זהירות על מנת שלא לפגוע באפקטיביות הביקורת, במיוחד כאשר חלק או כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות. לדוגמה, תקשור האופי והעיתוי של נוהלי ביקורת מפורטים עלול להפחית את האפקטיביות של אותם נהלים על ידי עשייתם לצפויים מידי. גורמים מסוימים המתוארים בסעיף 42א עשויים להיות רלוונטיים בקביעת האופי וההיקף של תקשורת זאת.
- ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת (ר' סעיף 16)
- 17א. התקשורת של ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת עשויה לכלול בקשת מידע נוסף מהמופקדים על ממשל תאגידי כדי להשלים את ראיות הביקורת שהושגו.

לדוגמה, רואה החשבון המבקר עשוי לאמת כי למופקדים על ממשל תאגידי יש את אותה הבנה שיש לו לגבי העובדות והנסיבות הרלוונטיות לעסקאות או לאירועים ספציפיים.

17-1. כפי שמצוין בסעיף 3, עניינים נוספים שיש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי מפורטים בתקני ביקורת אחרים (ר' נספח 1), לרבות התקשורת בנוגע לליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית על דיווח כספי שרואה החשבון המבקר זיהה במהלך הביקורת.

18. כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, התקשורות עם המופקדים על ממשל תאגידי הנדרשות על פי סעיף 16, כמו גם התקשורת בנוגע לסיכונים משמעותיים שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר הנדרשת על פי סעיף 15, הן רלוונטיות במיוחד לקביעת רואה החשבון המבקר מה הם עניינים שעשויים להיות משמעותיים ביותר בביקורת ואשר על כן עשויים להיות ענייני מפתח בביקורת.²⁰

היבטים איכותניים משמעותיים של פרקטיקות חשבונאיות (ר' סעיף 16(א))

19. בדרך כלל, מסגרות דיווח כספי מאפשרות או מחייבות את הישות לערוך אומדנים בחשבונאות, ולהפעיל שיקולי דעת בנוגע למדיניות חשבונאית ולגילויים בדוחות הכספיים, לדוגמה, השימוש בהנחות מפתח בפיתוח אומדנים בחשבונאות שלגביהם קיימת אי ודאות משמעותית במדידה. בנוסף, חוק, רגולציה או מסגרות דיווח כספי עשויים לדרוש גילוי בעיקרי המדיניות החשבונאית על מנת לזהות ולספק מידע נוסף למשתמשים בנוגע לשיקולי הדעת המתגרים, הסובייקטיביים או המורכבים ביותר שהופעלו על ידי המופקדים על ממשל תאגידי ו/או על ידי ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

20. כתוצאה מכך, דעותיו של רואה החשבון המבקר בנוגע להיבטים הסובייקטיביים של הדוחות הכספיים עשויות להיות רלוונטיות במיוחד למופקדים על ממשל תאגידי במילוי חובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי. לדוגמה, בקשר לעניינים שתוארו בסעיף 19, המופקדים על ממשל תאגידי עשויים להיות מעוניינים לדעת את עמדת רואה החשבון המבקר לגבי רמת המורכבות, סובייקטיביות או גורמי סיכון מובנה אחרים המשפיעים על בחירת או יישום שיטות, הנחות ושימוש במידע בעת קביעת אומדנים חשבונאיים משמעותיים, כמו גם הערכת רואה החשבון המבקר האם גישת ההנהלה והדירקטוריון לאומדן ולגילויים הרלוונטיים בדוחות הכספיים סבירה בהקשר של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. תקשורת פתוחה וקונסטרוקטיבית בנוגע להיבטים איכותניים משמעותיים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות עשויה לכלול גם התייחסות למקובלות של פרקטיקות חשבונאיות ולאיכות הגילויים. כאשר רלוונטי, תקשורת כזו עשויה לכלול התייחסות לשאלה אם פרקטיקה חשבונאית של הישות בנוגע לאומדנים בחשבונאות אינה נחשבת על ידי רואה החשבון המבקר כמתאימה ביותר לנסיבות הספציפיות של הישות, לדוגמה, כאשר שיטה מקובלת חלופית לעריכת אומדן בחשבונאות תהיה, על פי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, מתאימה יותר. נספח 2 מפרט עניינים שעשויים להיכלל בתקשורת זו.

קשיים משמעותיים שבהם נתקל רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת (ר' סעיף 16(ג))

21. קשיים משמעותיים שבהם נתקל רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת עשויים לכלול עניינים כגון:

²⁰ ר' סעיפים 8-10 בתקן ביקורת (ישראל) 701.

- עיכובים משמעותיים שנגרמו על ידי המופקדים על ממשל תאגידי ו/או על ידי ההנהלה, אי זמינות של סגל הישות, או אי נכונות של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או של ההנהלה לספק מידע הנחוץ על מנת לבצע את נוהלי הביקורת.
 - משך זמן קצר באופן בלתי סביר להשלמת הביקורת.
 - מאמץ ניכר בלתי צפוי שנדרש להשגת ראיות ביקורת נאותות.
 - אי זמינות של מידע שהיה צפוי להתקבל.
 - הגבלות שהוטלו על רואה החשבון המבקר על ידי המופקדים על ממשל תאגידי ו/או על ידי ההנהלה.
 - העדר נכונות של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או של ההנהלה כאשר התבקשו לבצע הערכה לגבי יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי או להאריך את הערכתם כדי שתתאים לתקופת הזמן הנדרשת על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
 - בנסיבות מסוימות, קשיים כאלו עלולים להוות הגבלה בביקורת שתוביל לחוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחד.²¹
- עניינים משמעותיים העולים מהביקורת אשר נדונו עם ההנהלה או שהיו נושא להתכתבויות עמה (ר' סעיף 16(ד)(1))
- א22. עניינים משמעותיים אשר נדונו עם ההנהלה או שהיו נושא להתכתבויות עמה עשויים לכלול עניינים כגון:
- אירועים או עסקאות משמעותיים שהתרחשו במהלך השנה.
 - תנאים עסקיים המשפיעים על הישות, תוכניות עסקיות ואסטרטגיות העשויות להשפיע על הסיכונים להצגה מוטעית מהותית.
 - דעות רואה החשבון המבקר לגבי עניינים משמעותיים שהיו נושא להתייעצויות של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או של ההנהלה עם מומחים חשבונאיים (accountants) אחרים בענייני חשבונאות או ביקורת, כאשר רואה החשבון המבקר מודע לכך שהתייעצות כזו התקיימה.
 - דיונים או התכתבויות בקשר להתקשרות לראשונה או המשך התקשרות עם רואה החשבון המבקר לרבות, בין שאר העניינים, כל דיון או התכתבות בנוגע לפרקטיקות חשבונאיות, או ליישום תקני ביקורת, או לשכר טרחה עבור שירותי ביקורת או שירותים אחרים.

חילוקי דעות עם ההנהלה (ר' סעיף 16(ד)(2))

א22-1. על דיונים עם המופקדים על ממשל תאגידי לכלול את כל חילוקי הדעות עם ההנהלה שעלו במהלך הביקורת, בלי קשר לשאלה אם הם נפתרו באופן משביע רצון, לגבי עניינים אשר, בנפרד או במצטבר, יכולים להיות משמעותיים לדוחות הכספיים של הישות או לדוח רואה החשבון המבקר. חילוקי דעות עם ההנהלה עלולים לעלות לעתים, בין היתר, בקשר ליישום כללי חשבונאות לגבי עסקאות ואירועים ספציפיים של הישות ובקשר לשיקולי הדעת לגבי אומדנים בחשבונאות. חילוקי דעות עשויים

²¹ תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינויים מהנוסח האחד".

לעלות גם לגבי היקף הביקורת, הגילויים שיש לכלול בדוחות הכספיים של הישות, וניסוח דוח רואה החשבון המבקר. לצורך תקן ביקורת זה, חילוקי דעות אינם כוללים הבדלי דעות ראשוניים בשל עובדות לא מלאות או מידע מקדמי אשר יושבו לאחר מכן על ידי כך שרואה החשבון המבקר קיבל עובדות או מידע רלוונטיים נוספים.

הצהרות בכתב שרואה החשבון המבקר מבקש (ר' סעיף 16(ה))

א22-2. על רואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי, לפני שהם מאשרים את הדוחות הכספיים, את ההצהרות בכתב המבוקשות מהם ומהנהלה.

נסיבות המשפיעות על הצורה והתוכן של דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 16(ו))

א23. תקן ביקורת (ישראל) 210 דורש מרואה החשבון המבקר להסכים על תנאי ההתקשרות לביקורת עם המופקדים על ממשל תאגידי והנהלה.²² התנאים המוסכמים של ההתקשרות לביקורת נדרשים להיות מתועדים במכתב התקשרות ולכלול, בין היתר, התייחסות לצורה ולתוכן הצפויים של דוח רואה החשבון המבקר.²³ התקשורת הנדרשת על פי סעיף 16(ו) נועדה ליידע את המופקדים על ממשל תאגידי לגבי נסיבות בהן דוח רואה החשבון המבקר עשוי להיות שונה מהצורה והתוכן הצפויים שלו או עשוי לכלול מידע נוסף על הביקורת שבוצעה.

א24. נסיבות בהן רואה החשבון המבקר נדרש, או עשוי לראות כנחוץ מסיבה אחרת, לכלול מידע נוסף בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקני הביקורת, ואשר לגביהן נדרשת תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי, כוללות את המצבים הבאים:

- רואה החשבון המבקר צופה כי ייתן חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705.²⁴
- פסקה בקשר לספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי אמורה להיכלל בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- יש לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.²⁵
- רואה החשבון המבקר רואה כנחוץ לכלול פסקת הפניית תשומת לב בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705²⁶ או שהוא נדרש לעשות זאת בהתאם לתקני ביקורת אחרים.

בנסיבות כאלו, רואה החשבון המבקר עשוי לראות זאת כמועיל למסור למופקדים על ממשל תאגידי טיוטה של דוח רואה חשבון מבקר בכדי לסייע בדיון באשר לאופן ההתייחסות לעניינים כאלה בדוח רואה החשבון המבקר.

א25. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

²² ר' סעיף 5 בתקן ביקורת (ישראל) 210.

²³ ר' סעיפים 6(ט)-6(יב) בתקן ביקורת (ישראל) 210.

²⁴ ר' סעיף 24 בתקן ביקורת (ישראל) 705.

²⁵ ר' סעיף 17 בתקן ביקורת (ישראל) 701.

²⁶ ר' סעיף 24 בתקן ביקורת (ישראל) 705.

עניינים משמעותיים הקשורים ישירות לדוחות הכספיים שלא תוקשרו כראוי למופקדים על ממשל תאגידי על ידי מנהלים המבצעים את הכנת הדוחות הכספיים (ר' סעיף 16(ז))

25-1. רואה החשבון המבקר עשוי להיות מודע לכך שעניינים משמעותיים הקשורים ישירות לדוחות הכספיים לא תוקשרו כראוי למופקדים על ממשל תאגידי על ידי מנהלים המבצעים את הכנת הדוחות הכספיים. בנסיבות כאלה, על רואה החשבון המבקר לבקש מאותם מנהלים לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי את המידע החסר או לתקן את המידע הלא ראוי. אם בקשת רואה החשבון המבקר כאמור אינה מתמלאת, עליו להרחיב את התקשורת שלו עם המופקדים על ממשל תאגידי כך שהיא תכלול את המידע החסר או תתקן את המידע הלא ראוי (גם אם אחרת לא היה על רואה החשבון המבקר לתקשר את אותם עניינים).

עניינים משמעותיים אחרים הרלוונטיים לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי (ר' סעיף 16(ח))

26. תקן ביקורת (ישראל) 300²⁷ מציין כי כתוצאה מאירועים בלתי צפויים, משינויים בתנאים, או מראיות הביקורת שהושגו מיישום נוהלי ביקורת, יתכן ורואה החשבון המבקר יצטרך לשנות את אסטרטגיית הביקורת הכוללת ואת תוכנית הביקורת וכתוצאה מכך את האופי, העיתוי וההיקף המתוכננים של נוהלי ביקורת נוספים, בהתבסס על ההערכה המתוקנת של סיכונים שהוערכו. רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי לגבי עניינים כאלה, לדוגמה, כעדכון לדיונים הראשוניים אודות ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת.

27. עניינים משמעותיים אחרים העולים במהלך הביקורת שהם רלוונטיים ישירות למופקדים על ממשל תאגידי במסגרת חובותיהם בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי עשויים לכלול עניינים כגון הצגות מוטעות מהותיות של המידע האחר שתוקנו.

28. רואה החשבון המבקר עשוי לשקול תקשור בנוגע לעניינים אחרים שנדונו עם, או שנשקלו על ידי, סוקר בקרת איכות ההתקשרות, אם מונה כזה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220,²⁸ ככל וישנם עניינים כאלה שאינם מכוסים כבר על ידי ההוראות בסעיפים 16 (א) - (ז) ודברי ההסבר הקשורים לאותן הוראות.

אי תלות רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 17)

29. על רואה החשבון המבקר לקיים דרישות אתיקה רלוונטיות, לרבות אלו הקשורות לאי תלות, הנוגעות להתקשרויות לביקורת דוחות כספיים.²⁹

30. הקשרים והעניינים האחרים ואמצעי ההגנה שיש לתקשר משתנים בהתאם לנסיבות ההתקשרות, אך בדרך כלל מתייחסים:

(א) לאיומים על אי תלות, הניתנים לסיווג כאיומים עקב: עניין אישי (self-interest), בדיקה עצמית (self-review), ייצוג של הלקוח (advocacy), יחסי קירבה (familiarity) והרתעה (intimidation); וכן

²⁷ ר' סעיף 13 בתקן ביקורת (ישראל) 300 בדבר "תכנון הביקורת".

²⁸ ר' סעיפים 19-22 ו 22א-31 בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות לביקורת של דוחות כספיים".

²⁹ ר' סעיף 14 בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

(ב) לאמצעי הגנה שנוצרו על ידי המקצוע, חקיקה או רגולציה, אמצעי הגנה בתוך הישות, ואמצעי הגנה בתוך המערכות והנהלים של הפירמה עצמה.

31א. דרישות אתיקה רלוונטיות או הוראות חוק או רגולציה עשויות גם הן לדרוש תקשורת ספציפית עם המופקדים על ממשל תאגידי בנסיבות בהן זוהו הפרות של הוראות אי תלות.

32א. הוראות התקשורת הנוגעות לאי תלות רואה החשבון המבקר החלות לגבי הישויות המפורטות בסעיפים 17(ב) ו-17(ג) עשויות להתאים גם לגבי חלק מהישויות האחרות, לרבות כאלו שבהן עשוי להיות עניין ציבורי משמעותי, לדוגמה בגלל שיש להן מספר רב ומגוון רחב של בעלי עניין ובהתחשב באופי ובגודל העסק. דוגמאות לישויות כאלו עשויות לכלול מוסדות פיננסיים וישויות אחרות כגון ארגוני צדקה.

עניינים נוספים (ר' סעיף 3)

33א. החובות של המופקדים על ממשל תאגידי כוללות וידוא (ensuring) כי הישות מתכננת, מיישמת ומתחזקת בקרה פנימית ראויה לגבי מהימנות הדיווח הכספי, אפקטיביות ויעילות של פעולות וקיום הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות.

34א. רואה החשבון המבקר עשוי להיות מודע לעניינים נוספים שאינם קשורים בהכרח לחובות של המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי, אך למרות זאת עשויים להיות משמעותיים לחובות של המופקדים על ממשל תאגידי להתוות את, ולפקח על יישום, האסטרטגיה של הישות והמחויבויות הקשורות לנשיאה באחריות ומתן דין וחשבון (accountability) על פעולותיה של הישות. עניינים כאלו עשויים לכלול, לדוגמה, נושאים משמעותיים הנוגעים למבנים או לתהליכים של ממשל תאגידי, ולהחלטות או לפעולות משמעותיות של הנהלה בכירה ללא הרשאה מתאימה.

35א. בקביעה אם לתקשר עניינים נוספים למופקדים על ממשל תאגידי, רואה החשבון המבקר יכול לדון בעניינים מסוג זה שהוא נהיה מודע אליהם עם גורמי הנהלה ברמה המתאימה, אלא אם כן אין זה ראוי לעשות זאת בנסיבות העניין.

36א. אם מתוקשר עניין נוסף, יתכן ויהיה ראוי שרואה החשבון המבקר יידע את המופקדים על ממשל תאגידי כי:

(א) זיהוי ותקשור של עניינים כאלה הם מקריים (incidental) ביחס למטרת הביקורת, שהיא גיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים;

(ב) לא בוצעו כל נהלים בנוגע לעניין למעט כאלה שהיו נחוצים לגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים; וכן

(ג) לא בוצעו כל נהלים על מנת לקבוע אם קיימים עניינים נוספים כאלו.

תהליך התקשורת

יצירת תהליך התקשורת (ר' סעיף 18)

37א. תקשורת ברורה של העניינים הבאים מסייעת ליצור את הבסיס לתקשורת דו-צדדית אפקטיבית:

- חובות רואה החשבון המבקר (סעיפים 14 ו-9א-10).

- סקירה כללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת (סעיפים 15 ו-11א-16א).
 - התוכן הכללי הצפוי של תקשורת.
- 38א. עניינים שעשויים אף הם לתרום לתקשורת דו-צדדית אפקטיבית כוללים דיון על:
- מטרת התקשורת. כאשר המטרה ברורה, רואה החשבון המבקר והמופקדים על ממשל תאגידי נמצאים במצב טוב יותר להשגת הבנה הדדית של נושאים רלוונטיים ושל הפעולות הצפויות הנובעות מתהליך התקשורת.
 - הצורה בה תתבצע תקשורת.
 - האנשים בצוות ההתקשורת ומבין המופקדים על ממשל תאגידי אשר יתקשרו בנוגע לעניינים מסוימים.
 - ציפיית רואה החשבון המבקר כי התקשורת תהיה דו-צדדית, וכי המופקדים על ממשל תאגידי יתקשרו עם רואה החשבון המבקר בעניינים שהם רואים כרלוונטיים לביקורת. עניינים כאלו עשויים לכלול (א) החלטות אסטרטגיות שעשויות להשפיע באופן משמעותי על האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת; (ב) החשד לתרמית או הגילוי של תרמית; או (ג) חששות לגבי היושרה (integrity) או הכשירות (competence) של הנהלה בכירה.
 - התהליך לנקיטת פעולה ודיווח חזרה בנוגע לעניינים שתוקשרו על ידי רואה החשבון המבקר.
 - התהליך לנקיטת פעולה ודיווח חזרה בנוגע לעניינים שתוקשרו על ידי המופקדים על ממשל תאגידי.
- 39א. תהליך התקשורת ישתנה בהתאם לנסיבות, לרבות הגודל ומבנה הממשל התאגידי של הישות, אופן פעולתם של המופקדים על ממשל תאגידי, ודעת רואה החשבון המבקר לגבי המשמעותיות של עניינים שיש לתקשרם. קושי ביצירת תקשורת דו-צדדית אפקטיבית עשוי להצביע על כך שהתקשורת בין רואה החשבון המבקר לבין המופקדים על ממשל תאגידי אינה הולמת למטרת הביקורת (ר' סעיפים 52א-53א).
- שיקולים ספציפיים לישויות קטנות
- 40א. לגבי ביקורות של ישויות קטנות שאינן בין הישויות המפורטות בסעיפים 17(ב) ו-17(ג), רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי באופן פחות פורמלי מאשר לגבי ישויות גדולות יותר.
- תקשורת עם ההנהלה
- 41א. עניינים רבים עשויים להיות נדונים עם ההנהלה במהלך הרגיל של ביקורת, לרבות עניינים שיש לתקשרם עם המופקדים על ממשל תאגידי בהתאם לתקן ביקורת זה. דיונים כאלו מביאים בחשבון את האחריות הביצועית של ההנהלה לניהול פעולות הישות, ובמיוחד את מעורבות ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.
- 42א. לפני תקשורת עניינים עם המופקדים על ממשל תאגידי, רואה החשבון המבקר עשוי לבחור לדון בהם עם ההנהלה, אלא אם כן הדבר אינו ראוי. לדוגמה, יתכן שלא יהיה זה ראוי לדון עם ההנהלה בשאלות לגבי הכשירות או היושרה של ההנהלה. בנוסף לכך שדיונים ראשוניים אלו מביאים בחשבון את אחריות ההנהלה, הם עשויים להבהיר עובדות וסוגיות, ונותנים להנהלה הזדמנות לספק מידע והסברים נוספים. באופן דומה, כאשר

לישות יש פונקציית ביקורת פנימית, רואה החשבון המבקר עשוי לבחור לדון בעניינים עם אנשים מתאימים בפונקציה זו לפני תקשורת למופקדים על ממשל תאגידי.

שימוש מוגבל (ר' סעיף 18-1)

43א. המופקדים על ממשל תאגידי עשויים להידרש על ידי הוראות חוק או רגולציה, או עשויים לרצות, לספק לצדדים שלישיים, לדוגמה בנקאים או רשויות רגולטוריות מסוימות, עותקים של תקשורת בכתב מרואה החשבון המבקר. במקרים מסוימים, גילוי לצדדים שלישיים עשוי להיות בלתי חוקי או בלתי ראוי מסיבה אחרת. כאשר תקשורת בכתב שהוכנה עבור המופקדים על ממשל תאגידי נמסרת לצדדים שלישיים, חשוב שהצדדים השלישיים יהיו מודעים לכך שהתקשורת לא הוכנה ואינה מיועדת עבורם. לכן, על רואה החשבון המבקר לקבוע בתקשורת בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי כי:

(א) התקשורת מיועדת והוכנה אך ורק לידיעתם ולשימושם של המופקדים על ממשל תאגידי (וכן, אם הדבר מתאים, ההנהלה) והיא אינה מיועדת להיות, ולא תהיה, בשימוש או בסיס להסתמכותו של גורם כלשהו למעט אותם צדדים ספציפיים שפורטו בתקשורת; וכן

(ב) רואה החשבון המבקר אינו נוטל על עצמו כל אחריות כלפי גורם כלשהו למעט אותם צדדים ספציפיים שפורטו בתקשורת.

רואה החשבון המבקר עשוי לקבוע בתקשורת בכתב גם מגבלות כלשהן המוטלות על ידי רואה החשבון המבקר על גילוי או הפצה של אותה תקשורת לצדדים שלישיים.

תקשורת עם צדדים שלישיים

44א. בנסיבות מסוימות רואה החשבון המבקר עשוי להידרש על ידי הוראות חוק או רגולציה לתקשר עם צדדים שלישיים, לדוגמה:

- להודיע לגוף רגולטורי או לגוף אכיפה על עניינים מסוימים המתקשרים עם המופקדים על ממשל תאגידי. לדוגמה, בעת עריכת ביקורת של ישות הכפופה לחוק מבקר המדינה, הנחיות מחייבות דורשות מרואה החשבון המבקר להגיש "דוח מיידי", ישירות וללא דחוי, למבקר המדינה על עניינים מסוימים,³⁰ שאת רובם יש לתקשר גם למופקדים על ממשל תאגידי על פי תקן ביקורת זה;
- להגיש עותקים של דוחות מסוימים שהוכנו עבור המופקדים על ממשל תאגידי לגופים רגולטוריים או לגופים מממנים רלוונטיים, או לגופים אחרים כגון רשות מרכזית במקרה של ישויות מסוימות במגזר הציבורי;
- להגיש דוחות מיוחדים מסוימים, המוכנים על פי הוראות חוק או רגולציה, ישירות לגוף רגולטורי או לגוף אכיפה, עם העתקים של דוחות אלו למופקדים על ממשל תאגידי;³¹ או
- לאפשר זמינות לציבור של דוחות שהוכנו עבור המופקדים על ממשל תאגידי.

³⁰ סעיף 5 בהנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018.

³¹ לדוגמה, דוח מפורט בהתאם לסעיף 6 בהנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018.

45א. למעט אם רואה החשבון המבקר נדרש על ידי הוראות חוק או רגולציה לספק לצד שלישי עותק מתקשורות בכתב שלו עם המופקדים על ממשל תאגידי, עליו לקבל את הסכמתם המוקדמת של המופקדים על ממשל תאגידי בטרם יעשה זאת.

צורות התקשורת (ר' סעיף 19)

46א. תקשורת אפקטיבית עשויה לכלול מצגות פורמליות ודוחות בכתב כמו גם תקשורות פחות פורמליות, לרבות דיונים. רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר עניינים אחרים מאלו הנדונים בסעיפים 19–20 בין בעל פה ובין בכתב. תקשורות בכתב עשויות לכלול מכתב התקשורת שנמסר למופקדים על ממשל תאגידי.

47א. בנוסף למשמעותיות של עניין מסוים, צורת התקשורת (לדוגמה, האם לתקשר בעל פה או בכתב, מידת הפירוט או התמצות בתקשורת והאם לתקשר באופן פורמלי או לא פורמלי) עשויה להיות מושפעת על ידי גורמים כגון:

- האם דיון בעניין יכלול בדוח רואה החשבון המבקר. לדוגמה, כאשר מתוקשרים ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, רואה החשבון המבקר עשוי לראות כנחוץ לתקשר בכתב לגבי העניינים שנקבעו כענייני מפתח בביקורת.
- האם העניין יושב באופן משביע רצון.
- האם ההנהלה תקשרה קודם לכן את העניין באופן ראוי למופקדים על ממשל תאגידי.
- הגודל, המבנה התפעולי, סביבת הבקרה והמבנה המשפטי של הישות המבוקרת.
- במקרה של ביקורת דוחות כספיים למטרה מיוחדת, האם רואה החשבון המבקר מבקר גם את הדוחות הכספיים של הישות למטרות כלליות.
- הוראות חוק או רגולציה העשויות לחייב תקשורת בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי.
- הציפיות של המופקדים על ממשל תאגידי, לרבות הסדרים (arrangements) של קיום פגישות או תקשורות תקופתיות עם רואה החשבון המבקר.
- היקף הקשר והדיאלוג המתמשך שיש לרואה החשבון המבקר עם המופקדים על ממשל תאגידי.
- האם חלו שינויים משמעותיים בהרכב החברים בגוף המופקד על ממשל תאגידי.

1-47א. שיקול הדעת אם לתקשר עניינים משמעותיים בעל פה או בכתב עשוי להיות מושפע גם מההערכה, הנדרשת על פי סעיף 22, האם התקשורת הדו-צדדית בין רואה החשבון המבקר לבין המופקדים על ממשל תאגידי הייתה הולמת למטרת הביקורת. רואה החשבון המבקר עשוי גם להחליט כי לצורך תקשורת אפקטיבית תוצא תקשורת בכתב גם אם התוכן שלה מוגבל להסבר כי אין לרואה החשבון המבקר דבר שאליו הוא מבקש להפנות את תשומת ליבם של המופקדים על ממשל תאגידי.

2-47א. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר עניינים בעל פה והישות מכינה פרוטוקולים של אותו דיון, על רואה החשבון המבקר לבקש את טיוטת הפרוטוקול האמור על מנת לוודא כי הגרסה הסופית של הפרוטוקול תכלול תיעוד ראוי של התקשורת. תיעוד ראוי עשוי להיות תמציתי, ובלבד שלפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר תיעוד כזה מצוין כראוי את כל ההיבטים המשמעותיים של העניין כפי שתוקשרו על ידי רואה החשבון המבקר. אם, מכל סיבה שהיא, הפרוטוקול הסופי אינו מהווה תיעוד ראוי של התקשורת או שרואה החשבון המבקר אינו מקבל את הפרוטוקול הסופי, עליו

להעביר לישות תיעוד ראוי בכתב של התקשורת, ולדרוש בכתב כי הפרוטוקול ישקף את התיעוד הכתוב שהועבר, בין אם על ידי תיקון הפרוטוקול או על ידי צירוף לפרוטוקול של התיעוד הכתוב שהועבר. לאחר שעשה זאת, אין לרואה החשבון המבקר חובות נוספות או חובות מעקב בקשר לעניין זה.

48א. כאשר עניין משמעותי נדון עם אדם אחד מבין המופקדים על ממשל תאגידי, לדוגמה יו"ר דירקטוריון או יו"ר ועדת ביקורת, על רואה החשבון המבקר לתקשר את העניין גם בתקשורת מאוחרת יותר (לפחות באופן תמציתי) באופן כזה שלכל המופקדים על ממשל תאגידי יהיה מידע מלא ומאוזן.

1-48א. כאשר עניין מתוקשר באופן תמציתי לכל המופקדים על ממשל תאגידי לאחר שהוא תוקשר או נדון קודם לכן עם קבוצת משנה³² או עם אדם אחד³³ מבין המופקדים על ממשל תאגידי, על התקשור התמציתי לכלול את כל ההיבטים המשמעותיים של העניין וכל מסקנה שהושגה בדיונים קודמים.

עיתוי התקשורת (ר' סעיף 21)

49א. תקשורת בעיתוי מתאים במהלך הביקורת תורמת להשגת דיאלוג דו-צדדי נרחב (robust) בין המופקדים על ממשל תאגידי לבין רואה החשבון המבקר. על כל התקשורות הקשורות לביקורת להתבצע לפני אישור הדוחות הכספיים, אך העיתוי הראוי לכל תקשורת ישתנה בהתאם לנסיבות ההתקשרות. שיקולים רלוונטיים כוללים את המשמעותיות והאופי של העניין, את חשיבות העניין למופקדים על ממשל תאגידי ואת הפעולה הצפויה להינקט על ידי המופקדים על ממשל תאגידי. להלן דוגמאות לעיתוי התקשורות בעניינים מסוימים:

- תקשורות בנוגע לענייני תכנון עשויות לרוב להתבצע בשלב מוקדם של ההתקשרות לביקורת, ובהתקשרות לראשונה, כחלק מתנאי ההתקשרות.
- יתכן ויהיה ראוי לתקשר קשיים משמעותיים העולים במהלך הביקורת בהקדם האפשרי, אם יתכן שהמופקדים על ממשל תאגידי יכולים לסייע לרואה החשבון המבקר להתגבר על הקשיים, או אם סביר שהקשיים יובילו לחוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחד. באופן דומה, רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר בעל פה למופקדים על ממשל תאגידי בהקדם האפשרי ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית על דיווח כספי אותם זיהה רואה החשבון המבקר, לפני תקשורם בכתב כנדרש בתקני ביקורת (ישראל) 910 או 911.³⁴
- כאשר רואה החשבון המבקר צופה כי ייתן חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחד בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705, עליו לתקשר ציפייה זו כאשר היא מתעוררת.³⁵
- כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר דעות מקדמיות בנוגע לענייני מפתח בביקורת בעת הדיון בהיקף ובעיתוי המתוכננים של הביקורת (ר' סעיף 13א); רואה החשבון המבקר עשוי גם לקיים תקשורות תכופות

³² ר' סעיף 12.

³³ ר' סעיף 48א.

³⁴ סעיף 20 בתקן ביקורת (ישראל) 910; סעיף 13 בתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".

³⁵ ר' גם סעיף 20 בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973.

יותר על מנת לדון עוד בעניינים כאלו כאשר הוא מתקשר ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת, לרבות העניינים המתוכננים להיכלל כענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר.

- תקשורות בנוגע לאי תלות³⁶ עשויות להיות ראויות בכל פעם שמופעל שיקול דעת משמעותי בנוגע לאיומים על אי תלות ובנוגע לאמצעי הגנה המתייחסים, וכן בדיון מסכם.
- תקשורות בנוגע לממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת, לרבות דעות רואה החשבון המבקר בנוגע להיבטים האיכותניים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות,³⁷ עשויות להתבצע גם כחלק מהדיון המסכם.
- כאשר רואה החשבון המבקר מבקר גם דוחות כספיים למטרות כלליות וגם דוחות כספיים למטרה מיוחדת, יתכן שיהיה זה ראוי לתאם את העיתוי של תקשורות.

50. גורמים אחרים העשויים להיות רלוונטיים לעיתוי התקשורות כוללים:

- הגודל, המבנה התפעולי, סביבת הבקרה והמבנה המשפטי של הישות המבוקרת.
- כל מחויבות חוקית לתקשר עניינים מסוימים במסגרת זמן ספציפית.
- הציפיות של המופקדים על ממשל תאגידי, לרבות הסדרים (arrangements) לקיום פגישות או תקשורות תקופתיות עם רואה החשבון המבקר.
- העיתוי בו רואה החשבון המבקר מזהה עניינים מסוימים, לדוגמה, רואה החשבון המבקר עלול לא לזהות עניין מסוים (למשל, אי קיום הוראות חוק) בזמן על מנת שתינקט פעולה מונעת, אך תקשורת העניין בעת זיהויו עשויה לאפשר נקיטת פעולה מתקנת.

תהליך הולם של התקשורת (ר' סעיף 22)

51. רואה החשבון המבקר אינו צריך לתכנן נהלים ספציפיים כדי לתמוך בהערכת התקשורת הדו-צדדית בינו לבין המופקדים על ממשל תאגידי. במקום זאת, ההערכה האמורה עשויה להתבסס על ההבחנות הנובעות מנהלי ביקורת המבוצעים למטרות אחרות. הבחנות כאלו עשויות לכלול את:

- הנאותות והעיתוי המתאים של פעולות הננקטות על ידי המופקדים על ממשל תאגידי במענה לעניינים שתוקשרו על ידי רואה החשבון המבקר. כאשר עניינים משמעותיים שהועלו בתקשורות קודמות לא טופלו באופן אפקטיבי, יתכן ויהיה ראוי כי רואה החשבון המבקר יברר מדוע לא ננקטה פעולה ראויה וישקול להעלות את העניין פעם נוספת. פעולה כזאת מונעת את הסיכון שיווצר רושם כי רואה החשבון המבקר הניח את דעתו שהנושא טופל באופן הולם או שהוא כבר לא משמעותי.
- הפתיחות הגלויה של המופקדים על ממשל תאגידי בתקשורות שלהם עם רואה החשבון המבקר.

³⁶ ר' סעיפים 17 ו-29א-32.

³⁷ ר' סעיפים 16 ו-17א-28.

- הנכונות והיכולת של המופקדים על ממשל תאגידי להיפגש עם רואה החשבון המבקר ללא נוכחות ההנהלה.
 - היכולת הגלויה של המופקדים על ממשל תאגידי להבין באופן מלא עניינים המועלים על ידי רואה החשבון המבקר, כגון המידה שבה המופקדים על ממשל תאגידי בוחנים סוגיות ודנים בהמלצות שניתנות להם.
 - קושי להשיג הבנה הדדית עם המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לצורה, לעיתוי ולתוכן הכללי הצפוי של תקשורות.
 - כאשר כל המופקדים על ממשל תאגידי או חלקם מעורבים בניהול הישות, המודעות הגלויה שלהם לגבי איך עניינים הנדונים עם רואה החשבון המבקר משפיעים במובן רחב יותר על חובות הממשל התאגידי שלהם, כמו גם על החובות הניהוליות שלהם.
 - האם התקשורת הדו-צדדית בין רואה החשבון המבקר לבין המופקדים על ממשל תאגידי עומדת בהוראות חוק או רגולציה רלוונטיות (אם ישנן).
- א52. כמצוין בסעיף 4, תקשורת דו-צדדית אפקטיבית מסייעת גם לרואה החשבון המבקר וגם למופקדים על ממשל תאגידי. יתר על כן, תקן ביקורת (ישראל) 315 מפרט את השתתפות המופקדים על ממשל תאגידי, לרבות האינטראקציה שלהם עם פונקציית הביקורת הפנימית (אם קיימת) ועם רואי חשבון מבקרים חיצוניים, כמרכיב בסביבת הבקרה של הישות.³⁸ תקשורת דו-צדדית לא הולמת עלולה להצביע על סביבת בקרה בלתי מספקת, שתשפיע על הערכת רואה החשבון המבקר את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית. כמו כן, קיים סיכון כי יתכן שרואה החשבון המבקר לא השיג ראיות ביקורת נאותות לגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים.
- א53. אם התקשורת הדו-צדדית בין רואה החשבון המבקר למופקדים על ממשל תאגידי אינה הולמת ולא ניתן ליישב את המצב, רואה החשבון המבקר עשוי לנקוט בפעולות כגון:
- שינוי מהנוסח האחיד של חוות דעת רואה החשבון המבקר בשל הגבלה בביקורת.
 - קבלת ייעוץ משפטי אודות המשמעויות של דרכי פעולה שונות.
 - תקשור עם צדדים שלישיים (לדוגמה, רגולטור) או עם סמכות גבוהה יותר במבנה הממשל התאגידי שהיא חיצונית לישות, כגון הבעלים (לדוגמה, בעלי מניות באסיפה כללית) או הגורם הממשלתי האחראי על ישויות ממשלתיות מסוימות - הכל בכפוף לדרישות האתיקה הרלוונטיות החלות על רואה החשבון המבקר.
 - התפטרות מההתקשרות, כאשר הדבר אפשרי על פי הוראות חוק או רגולציה רלוונטיות.

תיעוד (ר' סעיף 23)

- א54. תיעוד של תקשורת בעל פה עשוי לכלול העתק של פרוטוקול שהוכן על ידי הישות כחלק מתיעוד הביקורת אם אותו פרוטוקול מהווה תיעוד נאות של התקשורת (ר' גם סעיף 2-47A).

* * *

³⁸ סעיף 67 בנספח 2 לתקן ביקורת (ישראל) 315.

נספח 1

(ר' סעיף 3)

הוראות ספציפיות בתקן בקרת איכות (ישראל) 1 ובתקני ביקורת נוספים המתייחסים לתקשורות עם המופקדים על ממשל תאגידי

נספח זה מפרט סעיפים בתקן בקרת איכות (ישראל) 1¹ ובתקני ביקורת נוספים המחייבים תקשורת של עניינים ספציפיים עם המופקדים על ממשל תאגידי. הרשימה אינה תחליף לבחינת ההוראות, וכן הנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים הקשורים אליהן, הנכללים בתקני ביקורת.

- תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשוריות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים - סעיף 20 (א)
- תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים – סעיפים 2, 43, 103 (ג) (1), 93-101 ו-109
- תקן ביקורת (ישראל) 250 בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה בביקורת של דוחות כספיים - סעיפים 14, 19 ו-22-24
- תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית - סעיפים 120-121
- תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת - סעיפים 12-13
- תקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים - סעיף 27
- תקן ביקורת (ישראל) 510 בדבר ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה - סעיף 14
- תקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר ביקורת אומדנים בחשבונאות - סעיף 24א
- תקן ביקורת (ישראל) 545 בדבר ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן - סעיף 65
- תקן ביקורת (ישראל) 550 בדבר נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים - סעיף 15
- תקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (subsequent events) - סעיפים 7 (ב-ג), 10 (א), 13 (ב), 14 (א) ו-17
- תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר העסק החי - סעיף 20א
- תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית - סעיף 19א

¹ תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשוריות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים.

- תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר - סעיף 17
- תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר התייחסות הבקר לדוחות כספיים השוואתיים - סעיף 12 (פסקה אחרונה)
- תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים - סעיף 9
- תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים - סעיף 20
- תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי - סעיף 13

* * *

נספח 2

(ר' סעיפים 16(א), 19א-20א)

היבטים איכותניים של פרקטיקות חשבונאיות

התקשורת הנדרשת על פי סעיף 16 (א), ונדונה בסעיפים 19א-20א, עשויה לכלול עניינים כגון:

מדיניות חשבונאית

- נאותות המדיניות החשבונאית בנסיבות הספציפיות של הישות, בהתחשב בצורך לאזן בין עלות מתן המידע לבין התועלת הצפויה למשתמשים בדוחות הכספיים של הישות. כאשר קיימות חלופות מקובלות של מדיניות חשבונאית, התקשורת עשויה לכלול זיהוי של סעיפי הדוחות הכספיים המושפעים מבחירת המדיניות החשבונאית כמו גם מידע על מדיניות חשבונאית בה משתמשות ישויות דומות.
- הבחירה הראשונית והשינויים במדיניות החשבונאית, לרבות יישום של פרסומים חשבונאיים חדשים. התקשורת עשויה לכלול את: השפעת העיתוי ושיטת האימוץ של שינוי המדיניות החשבונאית על הרווחים השוטפים והעתידיים של הישות; ועיתוי השינוי במדיניות החשבונאית בנוגע לפרסומים חשבונאיים חדשים צפויים.
- ההשפעה של מדיניות חשבונאית בתחומים מתפתחים או שנויים במחלוקת (או אלה הייחודיים לענף, במיוחד בהיעדר הנחיות פורמליות או בהיעדר הסכמה בקשר לטיפול המקובל).
- השפעת עיתוי העסקאות ביחס לתקופה בה הן מוכרות בדוחות הכספיים.

אומדנים בחשבונאות

- עבור סעיפים הכוללים אומדנים משמעותיים, נושאים הנדונים בתקן ביקורת (ישראל) 1540¹ לרבות, לדוגמה:
 - כיצד המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה מזהים את אותן עסקאות, אירועים ומצבים העשויים להצריך הכרה או גילוי בדוחות הכספיים של אומדנים בחשבונאות.
 - שינויים בנסיבות העשויים להצריך אומדנים חדשים בחשבונאות או תיקון של אומדנים קיימים.
 - האם החלטתם של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה להכיר או לא להכיר באומדנים בחשבונאות בדוחות הכספיים, היא בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
 - האם חל, או שנדרש היה לחול, שינוי ביחס לתקופה הקודמת בשיטות לעריכת האומדנים בחשבונאות, ואם כן מדוע, כמו גם ההשלכה של האומדנים בחשבונאות בתקופות קודמות.
 - תהליך הביצוע של אומדנים בחשבונאות על ידי המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה (לדוגמה כאשר המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה עשו שימוש

¹ תקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".

- במודל), לרבות האם בסיס המדידה שנבחר לאומדן בחשבונאות הוא בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
- האם ההנחות המשמעותיות בהן משתמשים המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה בפיתוח האומדן בחשבונאות הינן סבירות.
- הכוונה והיכולת של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה לנקוט בדרכי פעולה ספציפיות, כאשר הדבר רלוונטי לסבירות ההנחות המשמעותיות שבהן הם עושים שימוש או ליישום הראוי של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
- סיכונים להצגה מוטעית מהותית.
- סממנים להטיה אפשרית של המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה.
- כיצד המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה שקלו הנחות או תוצאות חלופיות ומדוע הם דחו אותן, או כיצד המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה התייחסו בדרך אחרת לאי וודאות הכרוכה בעריכת האומדן בחשבונאות.
- הולמות הגילוי בדוחות הכספיים של אי ודאות הכרוכה באומדן.

גילויים בדוח הכספי

- הסוגיות הקשורות, ושיקולי הדעת שנעשו, בניסוח גילויים רגישים במיוחד בדוחות הכספיים (לדוגמה, גילויים הקשורים לסוגיות של הכרה בהכנסה, תגמול, עסק חי, אירועים לאחר תאריך המאזן ותלויות).
- הנייטרליות, העקביות והבהירות של הגילויים בדוחות הכספיים.

עניינים קשורים

- ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של סיכונים משמעותיים, חשיפות ואי ודאויות, כגון תביעה תלויה, שניתן להם גילוי בדוחות הכספיים.
- המידה בה הדוחות הכספיים מושפעים מעסקאות משמעותיות שהן מחוץ למהלך העסקים הרגיל עבור הישות, או שנראות כבלתי רגילות מסיבה אחרת. תקשורת זו עשויה להדגיש:
 - את הסכומים החד-פעמיים שהוכרו במהלך התקופה.
 - את המידה שבה ניתן לעסקאות כאלה גילוי בנפרד בדוחות הכספיים.
 - האם נראה כי עסקאות אלה תוכננו על מנת להשיג טיפול חשבונאי או טיפול מס מסוים, או מטרה מסוימת חוקית או רגולטורית.
 - האם הצורה של עסקאות כאלה נראית מורכבת מדי או כאשר נלקח ייעוץ נרחב כיצד לבנות את העסקה.
 - כאשר המופקדים על ממשל תאגידי ו/או הנהלה שמים דגש רב יותר על הצורך בטיפול חשבונאי מסוים מאשר על המהות הכלכלית של העסקה.
- הגורמים המשפיעים על ערכי הנכסים וההתחייבויות, לרבות הבסיסים של הישות לקביעת אורך החיים השימושי המיוחס לנכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים. התקשורת עשויה להסביר כיצד נבחרו גורמים משפיעים על הערכים וכיצד בחירות חלופיות היו משפיעות על הדוחות הכספיים.

- התיקון הסלקטיבי של הצגות מוטעות, לדוגמה, תיקון הצגות מוטעות המשפיעות על הגדלת רווחים מדווחים, אך לא כאלה המשפיעות על הקטנת רווחים מדווחים.

* * *