

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 701

ב ד ב ר

תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר

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

תוכן עניינים

סעיפים

מבוא

1-5 - 1 תחולת תקן ביקורת זה

6 כניסה לתוקף

7 מטרה

8 הגדרות

הוראות התקן

1-10 - 9 קביעת ענייני מפתח בביקורת

16 - 11 תקשור ענייני מפתח בביקורת

17 תקשור עם המופקדים על ממשל תאגידי

1-17 היבטים לגבי ביקורת של קבוצה

18 תיעוד

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

8א - 1א תחולת תקן ביקורת זה

א9 - א1-1	הגדרות
א10 - א1-30	קביעת ענייני מפתח בביקורת

תוכן עניינים - המשך

א31 - א59	תקשור ענייני מפתח בביקורת
א60 - א63	תקשור עם המופקדים על ממשל תאגידי
א64	תיעוד

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 701, בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, 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) 701 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report

תקן ביקורת זה עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לתקשר (communicate) **ענייני מפתח בביקורת**¹ בדוח רואה החשבון המבקר. התקן נועד להתייחס הן לשיקול הדעת של רואה החשבון המבקר בנוגע למה לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר והן לצורה ולתוכן של תקשורת זו.

2. מטרת התקשור (communicating) ענייני מפתח בביקורת היא להגביר את ערך התקשורת בדוח רואה החשבון המבקר על ידי מתן שקיפות רבה יותר אודות הביקורת שנערכה. תקשור ענייני מפתח בביקורת מספק מידע נוסף למשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים ("משתמשים מיועדים") על מנת לסייע להם בהבנת אותם עניינים אשר, לפי שיקול הדעת המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו **עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת**². תקשור ענייני מפתח בביקורת עשוי גם לסייע למשתמשים המיועדים בהבנה של הישות ושל נושאים בדוחות הכספיים המבוקרים הכרוכים בשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי. (ר' סעיפים 1א–4)

3. התקשורת של ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר יכול גם לספק בסיס למשתמשים המיועדים לבוא בדברים נוספים עם ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי לגבי עניינים מסוימים הקשורים לישות, לדוחות הכספיים המבוקרים, או לביקורת שנערכה.

4. תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר נערך במסגרת גיבוש חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים בכללותם. תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר אינו מהווה:

(א) תחליף לגילויים הנדרשים בדוחות הכספיים שמסגרת הדיווח הכספי המתאימה דורשת מהמופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה ליישם, או הנחוצים מסיבה אחרת להשגת הצגה נאותה.

¹ ר' הגדרה בסעיף 8(א).

² ר' הגדרה בסעיף 8(ב).

- (ב) תחליף לשינוי מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר הנדרש
בנסיבות הביקורת הספציפית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705;³
- (ג) תחליף לדיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570⁴ כאשר קיימים ספקות
משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי; או
- (ד) חוות דעת נפרדת על עניינים ספציפיים. (ר' סעיפים 5א–8א).
5. תקן ביקורת זה חל על ביקורת דוחות כספיים של:
- (א) ישויות רשומות;
- (ב) ישויות שלגביהן חל תקן ביקורת (ישראל) 5910⁵ (הישויות המפורטות בסעיף
6 לתקן הביקורת האמור);
- (ג) ישויות מאוחדות מהותיות של ישויות כאמור בסעיפים 5(א) או 5(ב) לעיל
לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר של הישויות כאמור בסעיפים 5(א)
או 5(ב) בהתחשב בהיקף ובמורכבות של פעילות הישות המאוחדת בראי
הדוחות הכספיים המאוחדים;⁶
- (ד) ישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות
כאמור בסעיפים 5(א) או 5(ב) לעיל;
- (ה) תקן ביקורת זה חל גם על ביקורת דוחות כספיים של ישויות אחרות: (1)
בנסיבות בהן רואה החשבון המבקר מחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני
מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר; וכן (2) כאשר תקשור כזה
נדרש על פי תנאי ההתקשרות או על פי הוראות חוק או רגולציה.

כניסה לתוקף

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

³ תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

⁴ ר' סעיפים 14–20, בתקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי".

⁵ תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת
של דוחות כספיים".

⁶ רואה החשבון המבקר של ישות כאמור בסעיף 5 (א) או 5(ב) רשאי להודיע לרואה החשבון
המבקר של חברה מאוחדת כאמור בסעיף 5 (ג) – בהתייחס לביקורת לגבי תקופת דיווח ספציפית
– כי לא נדרש ממנו לדווח על נושאי מפתח בביקורת בדוח שלו על הדוחות הכספיים של אותה
חברה מאוחדת, וזאת בהתחשב בהיקף ובמורכבות של פעילות הישות המאוחדת בראי הדוחות
הכספיים המאוחדים.

(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 תאגידים 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.

מטרות

7. מטרות רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה הן לקבוע ענייני מפתח בביקורת וכן, עם גיבוש חוות הדעת על הדוחות הכספיים, לתקשר עניינים אלה על ידי תיאורם בדוח רואה החשבון המבקר.

הגדרות

8. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **ענייני מפתח בביקורת (key audit matters)** - כל עניינים העולים מביקורת הדוחות הכספיים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי ואשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. (ר' סעיפים 9א, 10א)

(ב) **עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת** - העניינים שנקבעו בהתאם לסעיף 10.

על עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת לכלול, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר לגביו היה מאתגר (challenging), סובייקטיבי או מורכב במיוחד. (ר' סעיפים 1-9א, 1-29א)

הוראות התקן

קביעת ענייני מפתח בביקורת

9. על רואה החשבון המבקר לקבוע מבין העניינים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי, את העניינים אשר דרשו תשומת לב משמעותית שלו במהלך ביצוע הביקורת. בקביעה זו, על רואה החשבון המבקר להתחשב בגורמים הבאים, בנפרד או במצטבר, וכן בגורמים אחרים ספציפיים לביקורת: (ר' סעיפים 10א-18א)

- (א) נושאים שלגביהם הסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית גבוה יותר, או סיכונים משמעותיים שזוהו לפי תקן ביקורת (ישראל) 315⁶. (ר' סעיפים 19א–22א)
- (ב) שיקולי דעת משמעותיים של רואה חשבון המבקר המתייחסים לנושאים בדוחות הכספיים שהיו כרוכים בשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי, לרבות אומדנים בחשבונאות הנתונים לרמה גבוהה של אי-ודאות בהערכה. (ר' סעיפים 23א–24א)
- (ג) אופיים של אירועים או עסקאות משמעותיים והיקף המאמץ ושיקול הדעת בביקורת בנוגע לאירועים או לעסקאות אלה. (ר' סעיפים 25א–26א).
- (ד) רמת הסובייקטיביות של רואה החשבון המבקר ביישום נוהלי ביקורת למתן מענה לעניין או בהערכת התוצאות של נהלים אלה. (ר' סעיף 29א)
- (ה) האופי וההיקף של מאמצי הביקורת שנדרשו כדי לתת מענה לעניין, לרבות המיומנות והידע המיוחדים שנדרשו, או האופי וההיקף של התייעצויות בנוגע לאותו עניין עם גורמים מחוץ לצוות ההתקשרות. (ר' סעיף 14א).
- (ו) אופיין של ראיות הביקורת שהושגו בנוגע לעניין. (ר' סעיפים 12א–13א).

10. על רואה החשבון המבקר לקבוע איזה מהעניינים שנקבעו בהתאם לסעיף 9 היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, ולכן הם ענייני מפתח בביקורת. (ר' סעיפים 10א–11א, 27א–30א)

תקשור ענייני מפתח בביקורת

11. על רואה החשבון המבקר לתאר כל עניין מפתח בביקורת, לרבות שימוש בכותרת משנה מתאימה, בפסקאות נפרדות שיבואו בסוף הדוח שלו תחת הכותרת "ענייני מפתח בביקורת", וזאת למעט אם חלות הנסיבות שבסעיפים 14 או 15. במבוא של פסקאות אלה בדוח רואה החשבון המבקר יצוין כי:
- (א) ענייני מפתח בביקורת הם אותם עניינים אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים [לתקופה השוטפת];
- (ב) עניינים אלה קבלו מענה במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים בכללותם ובגיבוש חוות דעתו של רואה החשבון המבקר עליהם, ורואה החשבון המבקר אינו נותן חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים אליהם הם מתייחסים; וכן (ר' סעיפים 31א–33א)
- (ג) תקשור עניינים אלה אינו משנה את חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים בכללותם.

ענייני מפתח בביקורת כאשר לא ניתנת חוות דעת בנוסח האמיד

⁶ תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית".

12. כאשר נדרשת הסתייגות בחוות הדעת או חוות דעת שלילית (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705) בגין עניין כלשהו, רואה החשבון המבקר לא יתקשר את אותו עניין במסגרת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר. (ר' סעיפים 5א-6א)

1-12. כאשר נדרשת הימנעות ממתן חוות דעת (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705), רואה החשבון המבקר לא יתקשר כל ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר.

תיאורים של כל אחד מענייני המפתח בביקורת

13. על התיאור של כל עניין מפתח בביקורת בפסקאות ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר: (ר' סעיפים 34א-40א)

(א) לתאר את מהות עניין המפתח בביקורת;

(ב) לתאר מדוע אותו עניין נחשב כמשמעותי ביותר בביקורת ולכן נקבע כעניין מפתח בביקורת; (ר' סעיפים 42א-45א)

(ג) לתאר כיצד ניתן מענה לאותו עניין בביקורת; וכן (ר' סעיפים 46א-51א)

(ד) לכלול הפניה לסעיף/ים או לגילוי/ים הקשור/ים, ככל שישנם, בדוחות הכספיים. (ר' סעיף 51א-1)

בתיאור של ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר אין זה מצופה מרואה החשבון המבקר למסור מידע לגבי הישות אשר לא פורסם לצדדים חיצוניים על ידי הישות, אלא אם מידע כזה נחוץ כדי לתאר מדוע העניין נחשב כעניין מפתח בביקורת או כיצד ניתן לו מענה בביקורת. (ר' סעיפים 34א-38א)

נסיבות בהן עניין שנקבע כעניין מפתח בביקורת אינו מתקשר בדוח רואה החשבון המבקר

14. על רואה החשבון המבקר לתאר בדוח רואה החשבון המבקר כל עניין מפתח בביקורת אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין. (ר' סעיפים 52א, 56א)

הממשק בין תיאורים של ענייני מפתח בביקורת לבין מרכיבים אחרים שיש לכלול בדוח רואה החשבון המבקר

15. עניין הדורש הסתייגות בחוות הדעת או חוות דעת שלילית (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705) או ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570) הם מטבעם ענייני מפתח בביקורת. עם זאת, בנסיבות כאלה, אין לתאר עניינים אלה בפסקאות ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר ולא יחולו ההוראות שבסעיפים 13-14. במקרים כאלה, על רואה החשבון המבקר:

(א) לדווח על עניין או עניינים אלה לפי תקני הביקורת הרלוונטיים; וכן

(ב) לכלול בפסקאות ענייני מפתח בביקורת הפניה לפסקה המפרטת את הבסיס לחוות הדעת המסויגת (או השלילית) או לפסקה בדבר הספקות המשמעותיים בקשר לעסק חי. (ר' סעיפים א-6א-7א)

צורה ותוכן של פסקאות ענייני מפתח בביקורת בנסיבות אחרות

16. אם רואה החשבון המבקר קובע, בהתבסס על עובדות ונסיבות של הישות והביקורת, כי אין ענייני מפתח בביקורת שאותם יש לתקשר או שענייני המפתח בביקורת היחידים שתוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, הם אלה האמורים בסעיף 15, על רואה החשבון המבקר לתת ביטוי לכך בפסקאות נפרדות בדוח רואה החשבון המבקר, תחת הכותרת "ענייני מפתח בביקורת". (ר' סעיפים א-57-59א)

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

17. על רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי את:
(א) אותם עניינים שרואה החשבון המבקר קבע כי הם ענייני מפתח בביקורת;
או
(ב) ככל שרלוונטי, בהתאם לנסיבות ולעובדות של הישות והביקורת, את קביעתו של רואה החשבון המבקר כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר. (ר' סעיפים א-60א-63א)

היבטים לגבי ביקורת של קבוצה

1-17. 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

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

תיעוד

18. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת⁸ את: (ר' סעיף א64)
- (א) העניינים שדרשו תשומת לב משמעותית בביצוע הביקורת כפי שנקבעו בהתאם לסעיף 9, והרציונל לקביעה שלו לגבי כל אחד מהעניינים האלה אם הוא עניין מפתח בביקורת או לא, בהתאם לסעיפים 8 ו-10 ;
- (ב) כאשר רלוונטי, הרציונל לקביעה שלו כי אין ענייני מפתח בביקורת אותם יש לתקשר בדוח שלו או שענייני המפתח בביקורת היחידים שיש לתקשרם הם אלה האמורים בסעיף 15 ;
- (ג) כאשר רלוונטי, הרציונל לקביעה שלו שלא לתקשר בדוח שלו עניין שנקבע כי הוא עניין מפתח בביקורת בנסיבות האמורות בסעיף 14 ; וכן
- (ד) כאשר רלוונטי, פרטי הנהלים שבוצעו על ידי רואה החשבון המבקר על מנת לעמוד בהוראות סעיף 1-17.

* * *

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

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

תחולת תקן ביקורת זה (ר' סעיף 2)

- 1א. "משמעותיות" (significance) ניתנת לתיאור כחשיבות היחסית של עניין, בהתחשב בהקשר ובנסיבות. המשמעותיות של עניין נבחנת על ידי רואה החשבון המבקר בהקשר ובנסיבות שבו הוא נשקל. משמעותיות יכולה להישקל בהקשר של היבטים כמותיים ואיכותניים, כמו גודל יחסי, האופי וההשפעה על העניין הנדון והאינטרסים הידועים של משתמשים מיועדים. בחינה זו מצריכה ניתוח אובייקטיבי של העובדות והנסיבות, לרבות האופי וההיקף של התקשורת שהתקיימה, או שנדרש היה לקיימה, עם המופקדים על ממשל תאגידי.
- 2א. משתמשים בדוחות כספיים הביעו עניין באותם עניינים שלגביהם היה לרואה החשבון המבקר שיח נרחב ביותר (most robust) עם המופקדים על ממשל תאגידי במסגרת התקשורת הדו-צדדית הנדרשת בתקן ביקורת (ישראל) 260⁹ וקראו לשקיפות נוספת לגבי אותה תקשורת. לדוגמה, משתמשים בדוחות הכספיים הביעו עניין מיוחד בהבנת שיקולי הדעת המשמעותיים שנעשו על ידי רואה החשבון המבקר בגיבוש חוות דעתו על הדוחות הכספיים בכללותם, מאחר והם מתייחסים לעיתים קרובות לנושאים הכרוכים בשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי בהכנת הדוחות הכספיים.
- 3א. הדרישה מרואי חשבון מבקרים לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר עשויה גם לשפר את התקשורת בין רואה החשבון המבקר לבין המופקדים על ממשל תאגידי לגבי אותם עניינים, וכן עשויה להגדיל את תשומת לב ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי לגילויים בדוחות הכספיים שאליהם נעשית הפניה בדוח רואה החשבון המבקר.
- 4א. תקן ביקורת (ישראל) 320¹⁰ מסביר כי סביר שרואה החשבון המבקר יניח כי משתמשים בדוחות הכספיים הם:
- (א) בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות וכן בחשבונאות והם בעלי נכונות (willingness) ללמוד את המידע שבדוחות הכספיים בשקידה סבירה;
 - (ב) מבינים שהדוחות הכספיים הוכנו, הוצגו ובוקרו בהתחשב ברמות מהותיות;
 - (ג) מכירים באי הוודאויות המובנות במדידה של סכומים המבוססים על שימוש באומדנים, שיקול דעת והתחשבות באירועים עתידיים; וכן
 - (ד) מקבלים החלטות כלכליות סבירות על בסיס המידע בדוחות הכספיים.

⁹ תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

¹⁰ ר' סעיף 4 בתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

מאחר ודוח רואה החשבון המבקר מצורף לדוחות הכספיים המבוקרים, רואים את המשתמשים בדוח רואה החשבון המבקר כאותם המשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים.

הקשר בין ענייני מפתח בביקורת, חוות דעת רואה החשבון המבקר ומרכיבים אחרים של דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיפים 4, 12, 15)

5א. תקן ביקורת (ישראל) 700¹¹ קובע את המבנה ואת הנוסח האחד של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. תקשור ענייני מפתח בביקורת אינו מהווה תחליף לגילויים בדוחות הכספיים אשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה דורשת מההנהלה ומהמופקדים על ממשל תאגידי לתת, או הנחוצים מסיבה אחרת להשגת הצגה נאותה. תקן ביקורת (ישראל) 705 מתייחס לנסיבות שבהן מסקנת רואה החשבון המבקר היא שקיימת הצגה מוטעית מהותית בקשר לנאותות או להתאמה של גילויים בדוחות הכספיים

6א. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת מסויגת או שלילית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705, תקשור ענייני מפתח בביקורת יהיה עדיין רלוונטי להגדלת ההבנה של משתמשים מיועדים לגבי הביקורת. בנסיבות אלה, תיאור העניין הגורם לחוות הדעת המסויגת או השלילית בפסקת ביניים שלפני פסקת חוות הדעת נותן לעניין את ההבלטה ההולמת בדוח רואה החשבון המבקר ומפריד את התקשורת של עניין זה מכל ענייני מפתח בביקורת אחרים המתוארים בפסקאות ענייני מפתח בביקורת (ר' סעיף 15). סעיף 58א בתקן ביקורת זה קובע כיצד מוצגות פסקאות ענייני מפתח בביקורת כאשר רואה החשבון המבקר קבע כי אין ענייני מפתח בביקורת אחרים אותם יש לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר מעבר לעניינים המתוארים באותו דוח בפסקה המפרטת את הבסיס לחוות דעת מסויגת (או שלילית) או בפסקה בקשר לספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי.

7א. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת מסויגת או שלילית, תקשור ענייני מפתח בביקורת אחרים יהיה עדיין רלוונטי כדי לתרום להבנתם של משתמשים מיועדים לגבי הביקורת, ולכן ההוראות לקבוע ענייני מפתח בביקורת חלות. עם זאת, מאחר שחוות דעת שלילית ניתנת בנסיבות בהן רואה החשבון המבקר הסיק שהצגות מוטעות, בנפרד או במצטבר, הן גם מהותיות וגם בעלות השפעה נרחבת (pervasive) על הדוחות הכספיים:

(א) תלוי במשמעותיות של העניינים הגורמים לחוות דעת שלילית, רואה החשבון המבקר יכול לקבוע כי אין עניינים אחרים שהם ענייני מפתח בביקורת. בנסיבות אלה יחולו הוראות סעיף 15 (ר' סעיף 58א).

(ב) אם נקבע שעניין או עניינים נוספים, מלבד העניינים הגורמים לחוות דעת שלילית מהווים אף הם ענייני מפתח בביקורת, קיימת חשיבות מיוחדת לכך שמתיאור העניינים הנוספים לא ישתמע כי הדוחות הכספיים בכללותם

¹¹ תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

מהימנים יותר בנוגע לאותם עניינים מכפי שהיה הולם בנסיבות, בהינתן חוות הדעת השלילית (ר' סעיף 47א).

8א. תקן ביקורת (ישראל) 705 מצייין מצבים בהם רואה החשבון המבקר מוצא לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פסקת הפניית תשומת לב. כאשר נקבע כי עניין מסוים הוא עניין מפתח בביקורת, שימוש בפסקת הפניית תשומת לב איננו תחליף לתיאור אותו עניין מפתח בביקורת בהתאם לסעיף 13. אם הוחלט כי עניין מסוים הוא גם עניין מפתח בביקורת, וגם עניין בגינו נדרשת פסקת הפניית תשומת לב, פסקת הפניית תשומת הלב מוצגת בדוח רואה החשבון המבקר בנפרד מפסקאות ענייני מפתח בביקורת ויש לקשר בין שתי הפסקאות באמצעות הפניה.

האמור בסעיף זה, אינו חל במקרים של פסקת הפניית תשומת לב בנושא ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570), כמפורט בסעיף 15 בתקן ביקורת זה.

הגדרות (ר' סעיף 8)

9א. ההגדרה בסעיף 8(א) קובעת שני תנאים מצטברים כדי שכל עניין העולה מביקורת הדוחות הכספיים ייחשב כעניין מפתח בביקורת: (1) העניין תוקשר, או שנדרש היה לתקשרו, למופקדים על ממשל תאגידי ו-(2) לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר העניין היה משמעותי ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. מאחר ועל עניין לעמוד בשני התנאים כדי שייחשב כעניין מפתח בביקורת, יתכן ויהיו עניינים אשר תוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי, אך הם אינם ענייני מפתח בביקורת מאחר והם אינם עומדים בתנאי השני.

9א-1. סעיף 8(ב) מגדיר "עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת". החלק הראשון של ההגדרה בסעיף 8(ב) מתייחס לעניינים הנקבעים בהתאם לסעיף 10; החלק השני של הגדרה זו קובע כי על עניינים אלה לכלול, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) לגביו שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר היה מאתגר (challenging), סובייקטיבי או מורכב במיוחד. החלק הראשון של ההגדרה רחב יותר ולכן עשוי לכלול גם עניינים שאינם נובעים מהחלק השני של ההגדרה.

קביעת ענייני מפתח בביקורת (ר' סעיפים 9-10)

10א. קביעת ענייני מפתח בביקורת על ידי רואה החשבון המבקר מוגבלת לעניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, וזאת גם כאשר מוצגים דוחות כספיים השוואתיים (היינו, כאשר חוות דעת רואה החשבון המבקר מתייחסת לכל תקופה שעבורה מוצגים דוחות כספיים).¹² יחד עם זאת, כאשר מוצגים דוחות כספיים השוואתיים, תיתכנה נסיבות שבהן על רואה החשבון המבקר יהיה לקבוע ולתקשר ענייני מפתח בביקורת המתייחסים לתקופה קודמת. קביעה כאמור תהיה ראויה, לדוגמה, כאשר (1) הדוחות

¹² ר' תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".

הכספיים לתקופה הקודמת מפורסמים לציבור לראשונה, כגון בהצעה ראשונה לציבור, או (2) דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת מוצא מחדש מאחר ולא ניתן להמשיך להסתמך על דוח רואה החשבון המבקר שהוצא בעבר.

11א. על אף שענייני מפתח בביקורת נקבעים על ידי רואה החשבון המבקר לגבי ביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, ועל אף שתקן ביקורת זה אינו דורש מרואה החשבון המבקר לעדכן ענייני מפתח בביקורת שנכללו בדוח רואה החשבון המבקר לגבי התקופה הקודמת, יתכן כי יהיה זה מועיל שרואה החשבון המבקר ישקול אם עניין שהיה עניין מפתח בביקורת במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת ממשיך להיות עניין מפתח בביקורת במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

עניינים שדורשים תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 9)

12א. הקונספט של תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר מכיר בכך שהביקורת הינה מבוססת סיכונים (risk based) ומתמקדת בזיהוי והערכה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, תכנון וביצוע נוהלי ביקורת כמענה לסיכונים אלה והשגת ראיות ביקורת נאותות כדי לשמש בסיס לחוות דעתו. לגבי יתרת סעיף מסוים, סוג עסקאות מסוים או גילוי מסוים, ככל שהסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים (at the assertion level) גבוה יותר, כך לעתים קרובות מופעל שיקול דעת רב יותר בתכנון וביצוע נוהלי הביקורת ובהערכת תוצאותיהם. כאשר רואה החשבון המבקר מתכנן נוהלי ביקורת נוספים, נדרש ממנו להשיג ראיות ביקורת משכנעות יותר ככל שהסיכון המוערך גבוה יותר.¹³ כאשר רואה החשבון המבקר פועל להשגת ראיות ביקורת משכנעות יותר בגלל הערכת סיכון גבוהה יותר, הוא יכול להגדיל את כמות הראיות או להשיג ראיות שהן רלוונטיות או מהימנות יותר, לדוגמה, על ידי שימת דגש רב יותר על קבלת ראיות מצדדים שלישיים או על ידי השגת ראיות תומכות (corroborating evidence) ממספר מקורות עצמאיים.¹⁴

13א. לפיכך, עניינים המאתגרים (challenge) את רואה החשבון המבקר להשגת ראיות ביקורת נאותות או המאתגרים אותו בגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים, עשויים להיות רלוונטיים במיוחד בקביעת ענייני מפתח בביקורת על ידיו.

14א. נושאים הדורשים תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר מתייחסים, לעיתים קרובות, לנושאים בדוחות הכספיים המתאפיינים במורכבות ובשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי, ועל כן הם כרוכים לעיתים קרובות בשיקול דעת מאתגר, סובייקטיבי או מורכב של רואה החשבון המבקר. כתוצאה מכך, נושאים אלה משפיעים, לעיתים קרובות, על אסטרטגיית הביקורת הכוללת של רואה החשבון המבקר, על הקצאת המשאבים לביצועה ועל

¹³ ר' סעיפים 5 ו-11 בתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו".

¹⁴ ר' סעיף 11 בתקן ביקורת (ישראל) 330.

היקף מאמצי הביקורת בנוגע לעניינים כאלה. השפעות כאמור עשויות לכלול, לדוגמה, את היקף המעורבות של סגל בכיר בהתקשרות הביקורת או את המעורבות של מומחה או של אנשים בעלי מומחיות בתחום מיוחד של חשבונאות או ביקורת, בין אם הם נותני שירותים לפירמה ובין אם הם מועסקים על ידיה על מנת לתת מענה לנושאים אלה.

15א. תקני ביקורת שונים דורשים תקשורת ספציפית עם המופקדים על ממשל תאגידי ועם אחרים, העשויה להתייחס לנושאים הדורשים תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר. לדוגמה:

- תקן ביקורת (ישראל) 260 מחייב את רואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי קשיים משמעותיים שבהם הוא נתקל במהלך הביקורת, ככל שהיו כאלה.¹⁵ תקני הביקורת מכירים בקשיים פוטנציאליים בנוגע, לדוגמה:

- לעסקאות עם צדדים קשורים, בפרט, מגבלות ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת שכל יתר ההיבטים של עסקה עם צד קשור (מלבד המחיר) שקולים לאלה של עסקה דומה עם צד שאינו קשור (arm's length transaction).

- למגבלות על ביקורת קבוצה, לדוגמה, כאשר יתכן שהגישה של צוות ההתקשרות למידע הוגבלה.

- תקן ביקורת (ישראל) 220 קובע הוראות לשותף ההתקשרות בקשר לקיום התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת.¹⁶ לדוגמה, יתכן ורואה חשבון מבקר יתייעץ עם אחרים בפירמה או מחוץ לפירמה בעניין מקצועי משמעותי, דבר העשוי להצביע על כך שאותו עניין הוא עניין מפתח בביקורת. שותף ההתקשרות אף נדרש לדון, בין השאר, בעניינים משמעותיים העולים במהלך התקשרות הביקורת עם סוקר בקרת איכות של ההתקשרות.¹⁷

שיקולים בקביעת העניינים שדרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר (רי סעיף 9)

16א. רואה החשבון המבקר עשוי לגבש בשלב התכנון דעה מקדמית לגבי עניינים שסביר כי יהיו נושאים הדורשים תשומת לב משמעותית בביקורת, ולכן עניינים אלה עשויים להיות ענייני מפתח בביקורת. רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר דעה מקדמית זאת למופקדים על ממשל תאגידי במסגרת הדיון בהיקף ובעיתוי המתוכננים של הביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260. עם זאת, קביעת

¹⁵ ר' סעיפים 16(ג) ו-21 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

¹⁶ ר' סעיף 18 בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".

¹⁷ ר' סעיף 19א בתקן ביקורת (ישראל) 220.

ענייני מפתח בביקורת על ידי רואה החשבון המבקר מבוססת על תוצאות הביקורת או על ראיות שהושגו במהלכה.

17א. סעיף 9 כולל שיקולים ספציפיים הנדרשים לצורך קביעת העניינים אשר דרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר. שיקולים אלה מתמקדים באופיים של העניינים שתוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל תאגידי, שהם לעיתים קרובות קשורים לעניינים לגביהם ניתן גילוי בדוחות הכספיים, והמיועדים לשקף עניינים של ביקורת הדוחות הכספיים אשר למשתמשים מיועדים עשוי להיות עניין מיוחד בהם. העובדה ששיקולים אלה נדרשים אינה מיועדת לרמז שהעניינים הקשורים אליהם הם תמיד ענייני מפתח בביקורת, אלא שעניינים הקשורים לשיקולים ספציפיים כאלה הם ענייני מפתח בביקורת רק אם נקבע שהם משמעותיים ביותר בביקורת בהתאם לסעיפים 8(ב) ו-10. מאחר והשיקולים עשויים להיות שלובים (לדוגמה, עניינים הקשורים לנסיבות המתוארות בסעיפים 9(ב)-(ג) עשויים להיות מזוהים גם כסיכונים משמעותיים), הרלוונטיות של יותר משיקול אחד לעניין מסוים שתוקשר, או שנדרש היה לתקשרו, למופקדים על ממשל תאגידי עשויה להגדיל את הסבירות שרואה החשבון המבקר יזהה אותו כעניין מפתח בביקורת.

18א. בנוסף לעניינים המתייחסים לשיקולים הספציפיים הנדרשים בסעיף 9, ייתכנו עניינים אחרים שתוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל תאגידי אשר דרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר, ולפיכך עשויים להיקבע כענייני מפתח בביקורת בהתאם לסעיפים 8 ו-10. עניינים כאלה עשויים לכלול, לדוגמה, עניינים שהם רלוונטיים לביקורת שבוצעה ואשר לא נדרש לגלותם בדוחות הכספיים. לדוגמה, הטמעה של מערכת טכנולוגיית מידע חדשה (או שינויים משמעותיים במערכת קיימת) במהלך התקופה עשויה להיות נושא הדורש תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר, בפרט אם לשינוי כזה הייתה השפעה משמעותית על אסטרטגיית הביקורת הכוללת של רואה החשבון המבקר או שהוא קשור לסיכון משמעותי (לדוגמה, שינויים במערכת המשפיעים על הכרה בהכנסה).

נושאים שלגביהם הסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית גבוה יותר, או סיכונים משמעותיים שזוהו לפי תקן ביקורת (ישראל) 315 (ר' סעיף 9(א))

19א. תקן ביקורת (ישראל) 260 דורש מרואה חשבון מבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי את הסיכונים המשמעותיים להצגה מוטעית מהותית אשר זוהו והוערכו על ידי רואה החשבון המבקר.¹⁸¹ סעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 260 מסביר כי רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי גם כיצד הוא מתכנן לתת מענה בנושאים שלגביהם הסיכונים המוערכים להצגה מוטעית מהותית גבוהים יותר.

20א. תקן ביקורת (ישראל) 315 מתייחס לסיכון משמעותי כסיכון מזוהה ומוערך להצגה מוטעית מהותית אשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, דורש התייחסות מיוחדת בביקורת. נושאים שבהם מופעל שיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי וכן עסקאות חריגות משמעותיות עשויים

¹⁸ ר' סעיף 15 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

להיות מזוהים לעיתים קרובות כסיכונים משמעותיים. סיכונים משמעותיים הינם אפוא, לעיתים קרובות, נושאים הדורשים תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר.

21א. עם זאת, אין זה בהכרח המקרה לגבי כל הסיכונים המשמעותיים. לדוגמה, תקן ביקורת (ישראל) 240 מניח שקיימים סיכונים לתרמית בהכרה בהכנסה ודורש מרואה החשבון המבקר להתייחס לאותם סיכונים מוערכים להצגה מוטעית מהותית בשל תרמית כסיכונים משמעותיים.¹⁹ בנוסף, תקן ביקורת (ישראל) 240 מציינ כי, בשל הדרך הבלתי צפויה שבה עלולה להתרחש עקיפת בקרות על ידי ההנהלה, זהו סיכון להצגה מוטעית מהותית בשל תרמית ועל כן, סיכון משמעותי.²⁰ בהתאם לאופיים של הסיכונים, יתכן שהם לא ידרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר, ולכן לא יובאו בחשבון על ידיו בקביעת ענייני מפתח בביקורת בהתאם לסעיף 10.

22א. תקן ביקורת (ישראל) 315 מסביר שהערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים (at the assertion level) על ידי רואה החשבון המבקר עשויה להשתנות במהלך הביקורת עם השגתן של ראיות ביקורת נוספות.²¹ עדכון של הערכת הסיכונים על ידי רואה החשבון המבקר והערכה מחודשת של נוהלי הביקורת המתוכננים לגבי נושא מסוים בדוחות הכספיים (היינו, שינוי משמעותי בגישת הביקורת, לדוגמה, אם הערכת הסיכונים על ידי רואה החשבון המבקר הייתה מבוססת על ציפיה שבקורות מסוימות פועלות באופן אפקטיבי ורואה החשבון המבקר השיג ראיות ביקורת שהן לא פעלו באופן אפקטיבי במהלך תקופת הביקורת, בפרט בנושא שלגביו הסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית גבוה יותר) עשויים להוביל לקביעה שנושא מסוים דורש תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר.

¹⁹ ר' סעיפים 57 ו-60 בתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".

²⁰ ר' סעיפים 62 ו-63(ג) בתקן ביקורת (ישראל) 240.

²¹ ר' סעיף 119 בתקן ביקורת (ישראל) 315.

שיקולי דעת משמעותיים של רואה החשבון המבקר המתייחסים לנושאים בדוחות הכספיים שהיו כרוכים בשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי, לרבות אומדנים בחשבוונאות הנתונים לרמה גבוהה של אי-ודאות בהערכה (ר' סעיף 9(ב))

23א. תקן ביקורת (ישראל) 260 דורש מרואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי את דעותיו לגבי היבטים איכותניים משמעותיים בנוגע לפרקטיקות החשבונאיות המיושמות על ידי הישות, לרבות מדיניות חשבונאית, אומדנים בחשבוונאות וגילויים בדוחות הכספיים.²² במקרים רבים, האמור מתייחס לאומדנים קריטיים בחשבוונאות ולגילויים הקשורים אליהם, אשר סביר שיהיו נושאים לתשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר ואף עשויים להיות מזוהים כסיכונים משמעותיים.

24א. משתמשים בדוחות הכספיים הדגישו את העניין שלהם באומדנים בחשבוונאות הנתונים לרמה גבוהה של אי-ודאות בהערכה, אשר יתכן שלא נקבעו כסיכונים משמעותיים. בין השאר, אומדנים אלה תלויים במידה רבה בשיקול דעת של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי והם לעיתים קרובות הנושאים המורכבים ביותר בדוחות הכספיים ועשויים לדרוש מעורבות של מומחים. משתמשים בדוחות הכספיים הדגישו גם שמדיניות חשבונאית אשר יש לה השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים (ועל שינויים משמעותיים באותה מדיניות) הינה רלוונטית להבנתם את הדוחות הכספיים, בפרט בנסיבות שבהן הפרקטיקות המיושמות על ידי הישות אינן עקביות עם אלה של ישויות אחרות בענף שלה.

אופיים של אירועים או עסקאות משמעותיים והיקף המאמץ ושיקול הדעת בביקורת בנוגע לאירועים או לעסקאות אלה (ר' סעיף 9(ג))

25א. אירועים או עסקאות שיש להם השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים או על הביקורת עשויים להיות נושאים לתשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר ועשויים להיות מזוהים כסיכונים משמעותיים. לדוגמה, יתכן שלרואה החשבון המבקר היו דיונים נרחבים עם ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי בשלבים שונים במהלך הביקורת אודות ההשפעה על הדוחות הכספיים של עסקאות משמעותיות עם צדדים קשורים, או עסקאות משמעותיות שהן מחוץ למהלך העסקים הרגיל של הישות, או עסקאות שנראה כי הן חריגות בדרך אחרת.²³ יתכן שההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי הפעילו שיקול דעת מורכב או מאתגר בקשר להכרה, מדידה, הצגה או גילוי של עסקאות כאלה, כאשר לאותו שיקול דעת היתה עשויה להיות השפעה משמעותית על גישת הביקורת הכוללת של רואה החשבון המבקר.

26א. התפתחויות משמעותיות, בתחומים כלכליים, חשבונאיים, רגולטוריים, ענפיים, או אחרים, אשר השפיעו על הנחות או שיקולי דעת של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי, עשויות גם הן להשפיע על גישת הביקורת הכוללת של רואה

²² ר' סעיף 16(א) בתקן ביקורת (ישראל) 260.

²³ ר' סעיפים 16(א) ו-16(ב) וכן נספח 2 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

החשבון המבקר ולהעלות עניין הדורש תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר.

עניינים משמעותיים ביותר בביקורת (ר' סעיפים 8(ב) ו-10)

27א. יתכן כי עניינים שדרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר הביאו גם לאינטראקציה משמעותית עם המופקדים על ממשל תאגידי. אופי והיקף התקשורת, או התקשורת הנדרשת, לגבי עניינים כאלה עם המופקדים על ממשל תאגידי מספקים לעיתים קרובות אינדיקציה לגבי איזה עניינים הם עניינים משמעותיים ביותר בביקורת. לדוגמה, יתכן שלרואה החשבון המבקר היתה אינטראקציה מעמיקה, תדירה או נרחבת (robust) עם המופקדים על ממשל תאגידי בעניינים מורכבים או מאתגרים יותר, כגון יישום של מדיניות חשבונאית משמעותית שהצריכה שיקול דעת משמעותי של רואה החשבון המבקר או של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי.

28א. הקונספט של עניינים משמעותיים ביותר בביקורת חל בהקשר של הישות ושל הביקורת שבוצעה. מכיוון שכך, הקביעה והתקשור של ענייני מפתח בביקורת על ידי רואה החשבון המבקר נועדו לזהות עניינים ספציפיים לביקורת ולערב בכך שיקול דעת על חשיבותם ביחס לעניינים אחרים בביקורת.

29א. שיקולים אחרים שעשויים להיות רלוונטיים לקביעת המשמעותיות היחסית של עניין שתוקשר, או שנדרש היה לתקשרו, למופקדים על ממשל תאגידי ולקביעה אם עניין כזה הוא עניין מפתח בביקורת, כוללים:

- חשיבות העניין להבנת הדוחות הכספיים בכללותם על ידי משתמשים מיועדים, ובפרט, מהותיותו ביחס לדוחות הכספיים
- אופייה של המדיניות החשבונאית המתייחסת לעניין או המורכבות או הסובייקטיביות הכרוכות בבחירת מדיניות נאותה על ידי ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי בהשוואה לישויות אחרות בענף.
- אופיין ומהותיותן (הכמותית או האיכותנית) של הצגות מוטעות שתוקנו והצגות מוטעות במצטבר שלא תוקנו, בין עקב תרמית ובין עקב טעות בנוגע לעניין, אם היו כאלה.
- אופי והיקף נוהלי הביקורת שנדרשו כדי לתת מענה לעניין, לרבות:
 - היקף הכישורים או הידע המיוחדים הנדרשים כדי ליישם נוהלי ביקורת כמענה לעניין או כדי להעריך את התוצאות של אותם נהלים, ככל שרלוונטי.
 - אופיין של התייעצויות עם גורמים מחוץ לצוות ההתקשרות ביחס לעניין.
- האופי והחומרה של קשיים ביישום נוהלי ביקורת, בהערכת תוצאות הנהלים הללו ובהשגת ראיות רלוונטיות ומהימנות שעליהן ניתן לבסס את חוות דעת רואה החשבון המבקר, בפרט, כאשר שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר נעשה סובייקטיבי יותר.

- חומרתם של ליקויי בקרה שזוהו הרלוונטיים לעניין.
- האם העניין היה כרוך במספר שיקולי ביקורת שונים, אך קשורים. לדוגמה, חוזים לזמן ארוך עשויים להיות כרוכים בתשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר בנוגע להכרה בהכנסה, הליכים משפטיים או תלויות אחרות והם עשויים להשפיע על אומדנים בחשבונאות אחרים.

א29-1. סעיפים 27א-29א מתייחסים בעיקר לקביעת עניינים משמעותיים ביותר בביקורת בהתאם לסעיף 10. מבלי לגרוע מקביעה זו, על רואה החשבון המבקר לוודא את העמידה גם בחלק השני של ההגדרה בסעיף 8(ב), הקובע כי על עניינים כאלה לכלול, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר לגביו היה מאתגר (challenging), סובייקטיבי או מורכב במיוחד.

א30. הקביעה איזה וכמה מתוך העניינים שדרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר הם אכן משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת נתונה לשיקול דעת מקצועי. מספר ענייני המפתח בביקורת שייכללו בדוח רואה החשבון המבקר עשוי להיות מושפע מגודלה ומורכבותה של הישות, מאופי עסקיה וסביבתה וכן מהעובדות והנסיבות של התקשרות הביקורת. ככלל, ככל שמספר העניינים שנקבעו בתחילה כענייני מפתח בביקורת רב יותר, כך יתכן יותר שרואה החשבון המבקר ישקול מחדש אם כל אחד מעניינים אלה עומד בהגדרה של עניין מפתח בביקורת. רשימות ארוכות של ענייני מפתח בביקורת עשויות לעמוד בסתירה לקונספט כי עניינים אלה הם העניינים המשמעותיים ביותר בביקורת.

תקשור ענייני מפתח בביקורת

פסקאות נפרדות לענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 11)

א31. מיקום פסקאות נפרדות לענייני מפתח בביקורת בסמיכות לחוות דעתו של רואה החשבון המבקר עשוי להבליט מידע כזה ולהכיר בערך הנראה לעין של מידע ספציפי להתקשרות עבור משתמשים מיועדים.

א31-1. בפסקת המבוא של פסקאות ענייני מפתח בביקורת יצוין כי ענייני המפתח בביקורת המתוארים מתייחסים רק לביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר ענייני מפתח בביקורת המתייחסים לתקופה קודמת (ר' סעיף 10א), עליו לשנות את נוסח פסקת המבוא על מנת לציין את התקופות שאליהן מתייחסים ענייני המפתח בביקורת.

א31-2. להלן נוסח המבוא של פסקאות ענייני מפתח בביקורת שיש לכלול בדוח רואה החשבון המבקר:

ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה²⁴ ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים [המאוחדים] לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים [המאוחדים] בכללותם. התקשור של עניינים אלה להלן אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים [המאוחדים] בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

32א. סדר ההצגה של העניינים בפסקאות של ענייני מפתח בביקורת נתון לשיקול דעת מקצועי. לדוגמה, ניתן לסדר את המידע לפי סדר חשיבות יחסי, בהתאם לשיקול דעתנו של רואה החשבון המבקר. ניתן גם לסדר את המידע כך שקודם יוצגו העניינים המתייחסים לסעיפים או לגילויים בדוחות הכספיים, ולאחר מכן עניינים שאינם מתייחסים לסעיפים או לגילויים בדוחות הכספיים, ככל שישנם כאלה (ר' סעיף 9א-1). ההוראה בסעיף 11 לכלול כותרות משנה מיועדת ליצור הבחנה נוספת בין העניינים.

33א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

תיאורים של כל אחד מענייני המפתח בביקורת (ר' סעיף 13)

34א. הלימות (adequacy) התיאור של עניין מפתח בביקורת נתונה לשיקול דעת מקצועי. התיאור של עניין מפתח בביקורת נועד לספק הסבר תמציתי ומאוזן על מנת לאפשר למשתמשים מיועדים להבין מדוע העניין היה משמעותי ביותר בביקורת וכיצד ניתן לו מענה בביקורת. גם צמצום השימוש במונחים מקצועיים מאד בתחום הביקורת מסייע למשתמשים מיועדים אשר אין להם ידע סביר בביקורת להבין את הבסיס להתמקדות של רואה החשבון המבקר בעניינים מסוימים במהלך הביקורת. אופי והיקף המידע הניתן על ידי רואה החשבון המבקר אמור להיות בהקבלה לחובותיהם של הגורמים המעורבים (היינו, רואה החשבון המבקר יתן מידע שימושי בצורה תמציתית ומובנת, תוך שהוא אינו זה שמספק מידע מקורי (Original information) לגבי הישות אשר לא פורסם על ידיה לצדדים חיצוניים, אלא אם מידע כזה נחוץ כדי לתאר מדוע העניין נחשב כעניין מפתח בביקורת או כיצד ניתן לו מענה בביקורת).

35א. מידע מקורי הינו כל מידע לגבי הישות אשר לא פורסם על ידיה לצדדים חיצוניים, כלומר, כל מידע שלא נכלל בדוחות הכספיים או במידע אחר המתפרסם יחד עם הדוחות הכספיים. ^{Error! Bookmark not defined.} או בתקשורות אחרות, בכתב או בעל פה, על ידי ההנהלה או המופקדים על ממשל תאגידי (כגון דיווח מיידי או הודעה

²⁴ לגבי תאגיד בנקאי, במקום "החברה" יבוא "הבנק"; לגבי קופת גמל, במקום "החברה" יבוא "החברה המנהלת"; לגבי קופת חולים, במקום "החברה" יבוא "הקופה".

מקדמית על מידע כספי או מידע נוסף למשקיעים). מידע זה הוא באחריות המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה.

36א. ראוי שרואה החשבון המבקר ישתדל להימנע מתיאור של עניין מפתח בביקורת תוך מסירת מידע מקורי לגבי הישות. תיאור של עניין מפתח בביקורת אינו בדרך כלל, כשלעצמו, בגדר מסירת מידע כאמור, שכן הוא מתאר את העניין בהקשר של הביקורת. אולם, יתכן שרואה החשבון המבקר סבור כי נחוץ לכלול מידע נוסף על מנת להסביר מדוע העניין נחשב כמשמעותי ביותר בביקורת ולכן נקבע שהוא עניין מפתח בביקורת, וכיצד ניתן לו מענה בביקורת, ובלבד שגילוי מידע כזה אינו אסור על פי הוראות חוק או רגולציה. כאשר רואה החשבון המבקר קובע שמידע כזה נחוץ, הוא עשוי לעודד את ההנהלה או את המופקדים על ממשל תאגידי לגלות את המידע הנוסף הנחוץ, כדי שאותו מידע לא יימסר לצדדים חיצוניים רק בדוח רואה החשבון המבקר.

37א. ההנהלה או המופקדים על ממשל תאגידי עשויים להחליט לכלול גילויים חדשים או מורחבים בדוחות הכספיים, או במקום אחר במסגרת הדוח התקופתי, הקשורים לעניין מפתח בביקורת לאור העובדה שהעניין יתקשר בדוח רואה החשבון המבקר. ניתן לכלול גילויים חדשים או מורחבים כאלה, לדוגמה, על מנת לספק מידע נרחב (robust) יותר על רגישותן של הנחות מפתח ששימשו באומדנים בחשבונאות או על הרציונל של הישות לגבי מדיניות או פרקטיקה חשבונאית מסוימת כאשר קיימות חלופות מקובלות במסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

38א. תקן ביקורת (ישראל) 720 מגדיר את המונח "מידע אחר" כמידע שעליו אין רואה החשבון המבקר מחווה דעה, ואשר מתפרסם על-פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים.²⁵ תקן ביקורת (ישראל) 720 מתייחס לחובותיו של רואה החשבון המבקר בקשר למידע אחר הנכלל בדוח התקופתי. למרות שרואה החשבון המבקר אינו מחווה דעה על המידע האחר, רואה החשבון המבקר רשאי לשקול מידע זה, וכן תקשורות אחרות על ידי הישות או מקורות מהימנים אחרים הזמינים לצדדים חיצוניים, בניסוח התיאור של עניין מפתח בביקורת (אך לא בדרך של הפניה).

39א. תיעוד ביקורת שהוכן במהלך הביקורת יכול אף הוא לשמש את רואה החשבון המבקר בניסוח התיאור של עניין מפתח בביקורת. לדוגמה, תקשורות בכתב, או תיעוד של רואה החשבון המבקר לגבי תקשורות בעל פה, עם המופקדים על ממשל תאגידי ותיעוד ביקורת אחר הינם בסיס שימושי ומועיל לתקשורת של רואה החשבון המבקר בדוח שלו. זאת מאחר ולפי תקן ביקורת (ישראל) 230,²⁶ תיעוד ביקורת נועד להתייחס לעניינים המשמעותיים שעולים במהלך הביקורת, למסקנות שהוסקו לגביהם ולשיקולי דעת מקצועיים משמעותיים המופעלים לצורך הסקת אותן מסקנות, והוא משמש כתיעוד של האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת שבוצעו, התוצאות של אותם נהלים וראיות הביקורת המושגות.

²⁵ ר' סעיף 1(א) בתקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים".

²⁶ תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת".

תיעוד כזה עשוי לסייע לרואה החשבון המבקר בגיבוש תיאור של ענייני מפתח בביקורת המסביר את משמעותיות העניין ומסייע גם ביישום הוראות סעיף 18.

א39-1. בתקשור ענייני מפתח בביקורת, שימוש בניסוח שעשוי להשתמע כהימנעות, הסתייגות, הגבלה, או צמצום אחריותו של רואה החשבון המבקר לגבי ענייני מפתח בביקורת או לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים אינו נאות ולא ניתן לעשות בו שימוש. הניסוח המשמש לתקשור ענייני מפתח בביקורת לא ירמוז שרואה החשבון המבקר נותן חוות דעת נפרדת על עניין המפתח בביקורת או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הוא מתייחס.

א40. סעיפים 13(ב)-(ג) דורשים שהתיאור של כל עניין מפתח בביקורת יתייחס לשאלה מדוע רואה החשבון המבקר רואה בעניין כמשמעותי ביותר בביקורת וכיצד ניתן לו מענה בביקורת. לכן, תיאור ענייני מפתח בביקורת אינו חזרה גרידא על הגילויים בדוחות הכספיים. עם זאת, הפניה לכל סעיף או גילוי קשור, בהתאם לסעיף 13(ד), מאפשרת למשתמשים מיועדים להבין טוב יותר כיצד ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי התייחסו לעניין בהכנת הדוחות הכספיים.

א41. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

מדוע העניין נחשב כמשמעותי ביותר בביקורת ולכן נקבע כעניין מפתח בביקורת (ר' סעיף 13(ב))

א42. התיאור של עניין מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר נועד לתת תובנה מדוע העניין נקבע כעניין מפתח בביקורת. לכן, ההוראות בסעיפים 8-10 והנחיות היישום בסעיפים 12א-29א-1 בנוגע לקביעת ענייני מפתח בביקורת יכולות אף הן לסייע לרואה החשבון המבקר לבחון כיצד לתקשר עניינים כאלה בדוח רואה החשבון המבקר. לדוגמה, סביר שלמשתמשים מיועדים יהיה עניין בהסבר על הגורמים שהובילו את רואה החשבון המבקר להסיק כי עניין מסוים דרש תשומת לב משמעותית שלו והיה משמעותי ביותר בביקורת.

א43. רלוונטיות המידע עבור משתמשים מיועדים היא שיקול שרואה החשבון המבקר יביא בחשבון בקביעת תיאור של עניין מפתח בביקורת. זאת, לרבות השאלה אם התיאור יאפשר הבנה טובה יותר של הביקורת ושל שיקולי הדעת של רואה החשבון המבקר.

א44. קישור עניין ישירות לנסיבות ספציפיות של הישות עשוי אף לסייע לצמצם את האפשרות שתיאורים כאלה יהפכו עם הזמן לסטנדרטיים מדי ומועילים פחות. לדוגמה, אפשר שעניינים מסוימים ייקבעו כענייני מפתח בביקורת בענף מסוים במספר ישויות בשל נסיבות בענף או בשל המורכבות שביסוד הדיווח הכספי. בתיאור מדוע רואה החשבון המבקר החשיב את העניין כמשמעותי ביותר, עשוי להיות מועיל שרואה החשבון המבקר ידגיש היבטים ספציפיים של הישות (לדוגמה, נסיבות שהשפיעו על שיקולי הדעת שנעשו בהכנת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת) על מנת שהתיאור יהיה רלוונטי יותר למשתמשים מיועדים. דבר זה עשוי להיות חשוב גם בתיאור עניין מפתח בביקורת החוזר על פני מספר תקופות.

45א. התיאור יכול להתייחס גם לשיקולים העיקריים שהנחו את רואה החשבון המבקר, בנסיבות הביקורת, לקבוע שהעניין הוא משמעותי ביותר בביקורת, לדוגמה:

- תנאים כלכליים שהשפיעו על יכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת, לדוגמה, שווקים לא פעילים לגבי מכשירים פיננסיים מסוימים.
- מדיניות חשבונאית חדשה או מדיניות חשבונאית בתחום חדש, לדוגמה, עניינים שהם ספציפיים לישות או לענף שלגביהם צוות ההתקשרות התייעץ בתוך הפירמה.
- שינויים באסטרטגיה או במודל העסקי של הישות שהייתה להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

כיצד ניתן מענה לאותו עניין בביקורת (ר' סעיף 13(ג))

46א. מידת הפירוט שתינתן בדוח רואה החשבון המבקר כדי לתאר כיצד ניתן מענה לעניין מפתח בביקורת נתונה לשיקול דעת מקצועי. בהתאם לסעיף 13(ג), רואה החשבון המבקר עשוי לתאר:

- את היבטי המענה או הגישה של רואה החשבון המבקר שהיו רלוונטיים ביותר לעניין, או המתייחסים ספציפית לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית;
- סקירה כללית תמציתית של נהלים שבוצעו;
- אינדיקציה לגבי תוצאות הנהלים שנקט רואה החשבון המבקר;
- הערות עיקריות בקשר לעניין;

או שילוב כלשהו של רכיבים אלה.

בנוסף לתיאור האמור, כאשר הדבר רלוונטי, רואה החשבון המבקר עשוי לציין כי הביקורת לגבי העניין בוצעה, במלואה או בחלקה, על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים.

47א. על מנת שמשמשים מיועדים יבינו את המשמעותיות של עניין מפתח בביקורת בהקשר של ביקורת הדוחות הכספיים בכללותם, וכן את הקשר בין ענייני מפתח בביקורת ומרכיבים אחרים בדוח רואה החשבון המבקר, לרבות חוות הדעת של רואה החשבון המבקר, יתכן ותידרש זהירות כדי שהנוסח המשמש לתיאור של עניין מפתח בביקורת:

- לא ישתמע שהעניין לא נפתר כראוי על ידי רואה החשבון המבקר בגיבוש חוות הדעת על הדוחות הכספיים.
- יקשר את העניין במישרין לנסיבותיה הספציפיות של הישות, תוך הימנעות מנוסח סטנדרטי או גנרי.

- יביא בחשבון את אופן ההתייחסות לעניין בסעיף/ים או בגילוי/ים הקשורים בדוחות הכספיים, ככל שישנם.
- לא יכיל ולא ישתמעו ממנו חוות דעת נפרדות על מרכיבים מסוימים בדוחות הכספיים.

48א. תיאור היבטים של המענה או הגישה של רואה החשבון המבקר לעניין, בפרט כאשר גישת הביקורת חייבה התאמה משמעותית לעובדות ולנסיבות של הישות, עשוי לסייע למשתמשים מיועדים בהבנת נסיבות חריגות ושיקול דעת משמעותי של רואה החשבון המבקר שנדרש על מנת לתת מענה לסיכון להצגה מוטעית מהותית. בנוסף, יתכן שגישת הביקורת לגבי תקופה מסוימת הושפעה מנסיבות ספציפיות של הישות, מתנאים כלכליים או מהתפתחויות בענף. יתכן אף שיהיה מועיל מבחינת רואה החשבון המבקר להתייחס לאופי ולהיקף התקשורות, או התקשורות שהיו נדרשות, עם המופקדים על ממשל תאגידי לגבי העניין.

49א. לדוגמה, בתיאור גישתו של רואה החשבון המבקר לאומדן חשבונאי שזוהה כאומדן שיש בו אי-ודאות גבוהה בהערכה, כגון הערכת שווי של מכשירים פיננסיים מורכבים, יתכן שרואה החשבון המבקר ירצה להדגיש שהוא העסיק או התקשר עם מומחה מטעמו. התייחסות כאמור לשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר אינה מפחיתה מאחריותו של רואה החשבון המבקר לחוות דעתו על הדוחות הכספיים.

50א. עשויים להיות אתגרים (challenges) בתיאור הנהלים בהם נקט רואה החשבון המבקר, בפרט לגבי נושאי הביקורת שהם מורכבים ונתונים לשיקול דעת. במיוחד, עלול להיות קושי לתאר את הנהלים שבוצעו באופן תמציתי אשר יתקשר באופן הולם את האופי וההיקף של המענה של רואה החשבון המבקר לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית ואת שיקולי הדעת המשמעותיים של רואה החשבון המבקר שהיו כרוכים בכך. למרות זאת, יתכן שרואה החשבון המבקר ימצא לנכון לתאר נהלים מסוימים שבוצעו כדי לתקשר כיצד ניתן מענה לעניין בביקורת. תיאור כזה יכול להיות, בדרך כלל, ברמה כללית מבלי לכלול תיאור מפורט של הנהלים.

51א. כמצוין בסעיף א46, רואה החשבון המבקר עשוי גם לתת אינדיקציה לגבי תוצאות הנהלים שהוא נקט במסגרת התיאור של עניין מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר. אולם, במקרה כזה, על רואה החשבון המבקר לנהוג בזהירות על מנת להימנע מיצירת הרושם שהתיאור מהווה חוות דעת נפרדת על עניין מפתח ספציפי בביקורת, או שהוא עשוי להעלות ספק לגבי חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים בכללותם.

הפניה לסעיף/ים או לגילוי/ים הקשורים לעניין בדוחות הכספיים (ר' סעיף 13(ד))

51א-1. בנוסף להפניה לסעיף/ים או גילוי/ים קשור/ים, רואה החשבון המבקר יכול להפנות תשומת לב להיבטי מפתח שלהם. היקף הגילוי של הנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי אודות היבטים או גורמים ספציפיים בקשר לאופן שבו עניין מסוים משפיע על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת עשוי לסייע לרואה החשבון המבקר להצביע במדויק על היבטים מיוחדים של אופן ההתייחסות

לעניין בביקורת, כך שמשתמשים מיועדים יוכלו להבין מדוע העניין הוא עניין מפתח בביקורת. לדוגמה:

- כשישיות כוללת גילוי נרחב (robust) על אומדנים בחשבונאות, רואה החשבון המבקר יכול להפנות תשומת לב לגילוי של הנחות המפתח, לגילוי של טווח התוצאות האפשריות וכן לגילויים איכותניים וכמותיים אחרים בקשר לגורמי המפתח של אי-ודאות באומדן או של אומדנים קריטיים בחשבונאות, כחלק מההסבר מדוע העניין היה משמעותי ביותר בביקורת וכיצד ניתן מענה בביקורת לעניין זה.

- כאשר מסקנת רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570 היא שאין ספקות משמעותיים בדבר יכולתה של ישות להמשיך להתקיים כעסק חי, רואה החשבון המבקר עשוי בכל זאת לקבוע שאחד או יותר מהעניינים הקשורים למסקנה זו והנובעים ממאמץ העבודה של רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570, הם ענייני מפתח בביקורת. בנסיבות כאלה, התיאור של ענייני מפתח בביקורת כאלה על ידי רואה החשבון המבקר בדוח שלו יכול לכלול היבטים של האירועים או המצבים המזוהים שניתן להם גילוי בדוחות הכספיים, כגון הפסדים תפעוליים משמעותיים, קווי אשראי זמינים ואפשרויות למימון מחדש של חוב, או אי-עמידה בתנאים של הסכמי הלוואה וכן גורמים מקלים קשורים.²⁷

נסיבות בהן עניין שנקבע כעניין מפתח בביקורת אינו מתקשר בדוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 14)

א52. הוראות חוק או רגולציה עשויות למנוע גילוי לצדדים חיצוניים על ידי ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי או רואה החשבון המבקר בקשר לעניין ספציפי שנקבע כי הוא עניין מפתח בביקורת. לדוגמה, הוראות חוק או רגולציה עשויות לקבוע איסור ספציפי על תקשור לצדדים חיצוניים העלול לפגוע בחקירה על ידי רשות מוסמכת לגבי פעולה לא חוקית או חשד לפעולה כזאת (לדוגמה, עניינים שהינם, או יתכן שהינם, קשורים לאיסור הלבנת הון).

א53. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א54. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א55. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א56. לעיתים יתכן שלא יהיה זה חד משמעי וברור אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי עניין שנקבע על ידי רואה החשבון המבקר כעניין מפתח בביקורת. בנסיבות כאלה, רואה החשבון המבקר עשוי למצוא לנכון לקבל יעוץ משפטי.

²⁷ ר' סעיף 9 בתקן ביקורת (ישראל) 570.

צורה ותוכן של פסקאות ענייני מפתח בביקורת בנסיבות אחרות (ר' סעיף 16)

57א. ההוראה בסעיף 16 חלה בשלושה מקרים :

- (א) רואה החשבון המבקר קובע בהתאם לסעיפים 8 ו-10 כי אין ענייני מפתח בביקורת (ר' סעיף 59א).
- (ב) רואה החשבון המבקר קובע בהתאם לסעיף 14 כי עניין מפתח בביקורת לא יתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ואין כל עניינים אחרים שנקבע כי הם ענייני מפתח בביקורת.
- (ג) העניינים היחידים שנקבע כי הם ענייני מפתח בביקורת הם אלה המתקשרים בהתאם לסעיף 15.

58א. להלן הנוסח (לרבות הכותרת "ענייני מפתח בביקורת") שיש לכלול בסוף דוח רואה החשבון המבקר במקרה שרואה החשבון המבקר קבע כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר :

ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת הם עניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה²⁸ ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים [המאוחדים] לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר : (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביו היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. קבענו כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר.

במקרה שחוות הדעת על הדוחות הכספיים היא מסויגת או שלילית וכן במקרה שבדוח רואה החשבון המבקר נכללת פסקה בקשר לספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי, יש להתאים את המשפט האחרון בנוסח הנ"ל כלהלן :

... קבענו כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר, פרט למתואר כבסיס לחוות דעתנו המסויגת / השלילית.

או :

... קבענו כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר, פרט למתואר בפסקה בקשר לספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי.

59א. הקביעה של ענייני מפתח בביקורת כוללת, בין היתר, הפעלת שיקול דעת בנוגע לחשיבות היחסית של עניינים אשר דרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר. לכן, עשוי להיות נדיר שרואה חשבון המבקר מערכת מלאה של

²⁸ לגבי תאגיד בנקאי, במקום "החברה" יבוא "הבנק"; לגבי קופת גמל, במקום "החברה" יבוא "החברה המנהלת"; לגבי קופת חולים, במקום "החברה" יבוא "הקופה".

דוחות כספיים של ישות כאמור בסעיף 5 לא יקבע לפחות עניין מפתח בביקורת אחד מבין העניינים שתוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל תאגידי, אותו יש לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר. עם זאת, בנסיבות חריגות מסוימות (לדוגמה, ישות כאמור בסעיף 5 שיש לה פעילות מצומצמת מאוד), רואה החשבון המבקר עשוי לקבוע כי אין ענייני מפתח בביקורת בהתאם לסעיפים 8 ו-10 מאחר ואין עניינים אשר דרשו תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר.

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיף 17)

60א. תקן ביקורת (ישראל) 260 דורש מרואה החשבון המבקר לתקשר במועד עם המופקדים על ממשל תאגידי.²⁹ העיתוי המתאים לתקשורת בקשר לענייני מפתח בביקורת ישנתה בהתאם לנסיבות ההתקשרות. יחד עם זאת, רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר דעות מקדמיות לגבי ענייני מפתח בביקורת בעת הדיון על ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת, והוא עשוי להמשיך ולדון בעניינים כאלה בעת התקשור של ממצאי הביקורת. בעשותו כן, רואה החשבון המבקר עשוי להקל על האתגרים המעשיים בניסיון לקיים דו שיח נרחב (robust) על ענייני מפתח בביקורת במועד בו הדוחות הכספיים מצויים בשלבים סופיים של הוצאתם.

61א. תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי מאפשרת לידע אותם על ענייני המפתח בביקורת אשר בכוונת רואה החשבון המבקר לתקשר בדוח שלו ונותנת להם אפשרות לקבל הבהרות נוספות מקום שיש בכך צורך. יתכן שרואה החשבון המבקר ימצא כמועיל למסור למופקדים על ממשל תאגידי טיוטה של דוח רואה החשבון המבקר על מנת לסייע בדיון כזה. תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי מכירה בתפקידם החשוב בנוגע לדוחות הכספיים ולפיקוח על תהליך הדיווח הכספי, ונותנת למופקדים על ממשל תאגידי אפשרות להבין את הבסיס להחלטותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לענייני מפתח בביקורת וכיצד עניינים אלה יתוארו בדוח רואה החשבון המבקר. התקשורת גם מאפשרת למופקדים על ממשל תאגידי לשקול אם גילויים חדשים או טובים יותר יועילו, לאור העובדה שעניינים אלה יתוקשרו בדוח רואה החשבון המבקר.

62א. התקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי הנדרשת בסעיף 17(א) מתייחסת גם לנסיבות שבהן עניין שנקבע כעניין מפתח בביקורת אינו מתוקשר בדוח רואה החשבון המבקר, ובלבד שהוראות חוק ורגולציה אינן מונעות תקשורת כאמור עם המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיפים 14 ו-א52).

63א. ההוראה בסעיף 17(ב) לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי כאשר רואה החשבון המבקר קבע כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר בדוח שלו עשויה לתת לרואה החשבון המבקר אפשרות לדון עוד עם אחרים שלהם היכרות עם הביקורת והעניינים המשמעותיים שיכולים היו לעלות בה (לרבות עם סוקר בקרת איכות

²⁹ ר' סעיף 21 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

של ההתקשרות). דיונים אלה עשויים לגרום לרואה החשבון המבקר להעריך מחדש את קביעתו כי אין ענייני מפתח בביקורת.

תיעוד (רי' סעיף 18)

א64. סעיף 8 של תקן ביקורת (ישראל) 230 דורש מרואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת במידה מספקת על מנת לאפשר לרואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת, להבין, בין היתר, שיקולי דעת מקצועיים משמעותיים. בהקשר של ענייני מפתח בביקורת, שיקולי דעת מקצועיים כאמור כוללים את הקביעה, מתוך העניינים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי, של העניינים שהם משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ושהם על כן, ענייני מפתח בביקורת. שיקולי הדעת של רואה החשבון המבקר בהקשר זה סביר שייתמכו על ידי תיעוד התקשורות שלו עם המופקדים על ממשל תאגידי ועל ידי תיעוד הביקורת בנוגע לכל עניין ועניין (רי' סעיף א39), וכן על ידי תיעוד ביקורת מסוים אחר של עניינים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת (לדוגמה, מזכר סיכום הביקורת). אולם, תקן ביקורת זה אינו דורש מרואה החשבון המבקר לתעד מדוע עניינים אחרים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי לא היו עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

* * *