

לשכת רואי חשבון בישראל

עדכון ביקורת 1-2021 (*)

תוכן עניינים

עמודים

1	עדכון ביקורת 1-2021
2 - 35	נספח א' - תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי
36 - 61	נספח ב' - תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר
62 - 71	נספח ג' - תיקונים לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים
72 - 85	נספח ד' - תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

(*) עדכון ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 29.11.2021 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 22.02.2022.

עדכון ביקורת 1-2021

1. בנספח א' לעדכון ביקורת זה מובא תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי.
2. 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.
תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל התקשרות ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשרות ביקורת.
3. בנספח ב' לעדכון ביקורת זה מובא תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר.
4. 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.
5. בנספח ג' לעדכון ביקורת זה מובאים תיקונים לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.
התיקונים האמורים חלים באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021).
6. בנספח ד' לעדכון ביקורת זה מובאים תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים.
התיקונים האמורים חלים באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021).

* * *

נספח א'

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021)

ב ד ב ר

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

חל על ביקורות של דוחות 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

תוכן עניינים - המשך

נספחים

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 להתקשורת. בתקן ביקורת זה אין דבר המונע מרואה החשבון המבקר לתקשר עניינים אחרים כלשהם למופקדים על ממשל תאגידי. (ר' סעיפים א33–א36)

תפקיד התקשורת

4. תקן ביקורת זה מתמקד בראש ובראשונה בתקשורות 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;

¹ ר' הגדרה בסעיף 10(א).

(ב) לרואה החשבון המבקר, בהשגת מידע רלוונטי² לביקורת מהמופקדים על ממשל תאגידי. לדוגמה, המופקדים על ממשל תאגידי עשויים לסייע לרואה החשבון המבקר 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 הכספי**,³ ובכך להפחית את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

5. על **ההנהלה**⁴ 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.

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

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

⁴ ר' הגדרה בסעיף 10(ג).

(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 התקשרות ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשרות ביקורת.

מטרות

9. מטרת 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 א1-8א.
 - (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".

⁵ ר' סעיף 92 בחוק החברות.

(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 1א–4א)

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–48א-1)

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 הנהלה 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 תקשורת 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 הcarry out 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-32)

(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) ;

(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 ובמורכבות 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)1 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 תקשורת. (ר' סעיפים 37א-45א)

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)

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

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. תקשורת בכתב אינן נדרשות לכלול את כל העניינים שעלו במהלך הביקורת. (ר' סעיפים א46 – א1-48)
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 א47-1, א51 – א53)

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 א54)

* * *

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

⁸ ר' סעיפים 8-11 ו-א6 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 באחריות 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 והשונות מאלו של הגוף המופקד על ממשל תאגידי.

3א. בשל השונות 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 בירור מיהם האנשים המתאימים שעיימם 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, הינה רלוונטית. האנשים המתאימים עימם יש לתקשר עשויים להיות שונים בהתאם לעניין שיש לתקשר.

א1-3. בהקשר לתקן ביקורת זה, "חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי" 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 הכספי;
- אישור הדוחות הכספיים ופיקוח על תהליך הדיווח הכספי; או
- פיקוח על תהליך הדיווח הכספי.

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 המתוקשר, 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

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

¹⁰ ר' סעיף 112 בחוק החברות.

¹¹ ר' סעיף 171(ה) בחוק החברות.

¹² ר' סעיף 115(ו) בחוק החברות.

החשבון המבקר מתקשר עם קבוצת משנה של הדירקטוריון כאמור, עליו לתקשר את אותם עניינים (לפחות באופן תמציתי) גם עם הדירקטוריון עצמו.¹³

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

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

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

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) 15,701¹⁵ 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.

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 תקשור של עניינים הבאים לידיעתו של רואה החשבון המבקר במהלך עבודה אחרת שאינה ביקורת דוחות כספיים.

10א-1. 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 א3-1 וסעיף א25-1).

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 א13, 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. תקשור 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.

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

א12-1. 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.

א13. עניינים אחרים בנוגע להיקף ולעיתוי המתוכננים של הביקורת עשויים לכלול:

- 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) 15,701¹⁵ 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.

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

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

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

א13-1. 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.
 - 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 תאגידי 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:

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

- 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 לתקשורת 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.

17א-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.

18א. כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, התקשורת 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

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

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

19א. בדרך כלל, מסגרות דיווח כספיים 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 כספיים עשויים לדרוש גילוי בעיקרי המדיניות החשבונאית על מנת לזהות ולספק מידע נוסף למשתמשים בנוגע לשיקולי הדעת המאתגרים, הסובייקטיביים או המורכבים ביותר שהופעלו על ידי המופקדים על ממשל תאגידי ו/או על ידי ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

20א. 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 הכספיים. לדוגמה, בקשר לעניינים שתוארו בסעיף 19א, 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 הכספיים 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))

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

- 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 האחיד.²¹

עניינים משמעותיים העולים מהביקורת אשר נדונו עם ההנהלה או שהיו נושא להתכתבויות עמה (ר' סעיף 16(ד)(1))

א.22. 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))

א.22-1. 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 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.

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

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

22-2. 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))

23א. 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 התקשרות 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.

24א. 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.

25א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

²² ר' סעיף 5 בתקן ביקורת (ישראל) 210.

²³ ר' סעיפים 6(ט)-(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))

25א-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))

26א. 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.

27א. 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.

28א. רואה החשבון המבקר עשוי לשקול תקשור בנוגע לעניינים אחרים שנדונו עם, או ששקלו על ידי, סוקר בקרת איכות ההתקשרות, אם מונה כזה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220²⁸, 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)

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

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".

- 30א. 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); וכך
- (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 ; וכך
- (ג) לא בוצעו כל נהלים על מנת לקבוע אם קיימים עניינים נוספים כאלו.

תהליך התקשורת

יצירת תהליך התקשורת (רי 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-16).
- 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 (רי סעיפים 52א-53).

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 לתקשר 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 תקשור 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 תקשורם 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 המתוקשרים עם המופקדים על ממשל תאגידי. לדוגמה, בעת עריכת ביקורת של ישות הכפופה לחוק מבקר המדינה, הנחיות מחייבות דורשות מרואה החשבון המבקר להגיש

"דוח מיידיו", ישירות וללא דיחוי, 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.

45א. למעט אם רואה החשבון המבקר נדרש על ידי הוראות חוק או רגולציה לספק לצד שלישי עותק מתקשורת 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 תקשורת פחות פורמליות, לרבות דיונים. רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר עניינים אחרים מאלו הנדונים בסעיפים 19–20 בין בעל פה ובין בכתב. תקשורת 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 ייכלל 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.

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.

- 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.
- א47-1. 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.
- א47-2. 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 מציין 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.
- א48. 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 בתקשורות מאוחרות יותר (לפחות באופן תמציתי) באופן כזה שלכל המופקדים על ממשל תאגידי יהיה מידע מלא ומאוזן.
- א48-1. 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)

³² ר' סעיף 12.

³³ ר' סעיף 48א.

א49. 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 האחיד. 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 האחיד 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 א13); רואה החשבון המבקר עשוי גם לקיים תקשורות תכופות יותר על מנת לדון עוד בעניינים כאלו כאשר הוא מתקשר ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת, לרבות העניינים המתוכננים להיכלל בענייני 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.

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.

³⁶ ר' סעיפים 17 ו-29א-32א.

³⁷ ר' סעיפים 16 ו-17א-28א.

- כאשר רואה החשבון המבקר מבקר גם דוחות כספיים למטרות כלליות וגם דוחות כספיים למטרה מיוחדת, יתכן שיהיה זה ראוי לתאם את העיתוי של תקשורות.

א50. 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)

א51. 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 מנוהלי 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.
- 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).
- 52א. 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.
- 53א. 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)

- 54א. 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 א' 47-2).

* * *

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)¹ 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-24-22
- 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

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

עדכון ביקורת 1-2021

- תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית - סעיף 19א
- 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 16א, (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) 1540 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.

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

עדכון ביקורת 1-2021

- 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 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 ההנהלה 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 ההנהלה.
- כיצד המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה שקלו הנחות או תוצאות חלופיות ומדוע הם דחו אותן, או כיצד המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה 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.

עדכון ביקורת 1-2021

- כאשר המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה 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.

* * *

נספח ב'

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 701

ב ד ב ר

תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר

חל 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

תוכן עניינים - המשך

א9 - א9-1	הגדרות
א10 - א1-30	קביעת ענייני מפתח בביקורת
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–4א)

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 האחד של דוח רואה החשבון המבקר הנדרש
בנסיבות הביקורת הספציפית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705;³
- (ג) תחליף לדיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 4570⁴ 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:

- (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.

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

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.

(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. מטרת 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 לצידיהם:

(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 9א-1, 29א-1)

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

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

והמופקדים על ממשל תאגידי, לרבות אומדנים בחשבונאות הנתונים לרמה גבוהה של אי-ודאות בהערכה. (ר' סעיפים 23א-24)

(ג) אופיים של אירועים או עסקאות משמעותיים והיקף המאמץ ושיקול הדעת בביקורת בנוגע לאירועים או לעסקאות אלה. (ר' סעיפים 25א-26).

(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 האחיד

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 לגילויים הקשורים, 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 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 57א-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 60א-63א)

היבטים לגבי ביקורת של קבוצה

- 17-1. 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) 7.600.

תיעוד

18. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת⁸ את: (ר' סעיף 64א)
- (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 17-1.

* * *

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

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.

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

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

8א. תקן ביקורת (ישראל) 705 מציין מצבים בהם רואה החשבון המבקר מוצא לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פסקת הפניית תשומת לב. כאשר נקבע

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

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 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

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

לגבי התקופה הקודמת, יתכן כי יהיה זה מועיל שרואה החשבון המבקר ישקול אם עניין שהיה עניין מפתח בביקורת במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת ממשך 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 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:

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

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

• 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 (ר' 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 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

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.

לנסיבות המתוארות בסעיפים 9(ב)-(ג) עשויים להיות מזוהים גם כסיכונים משמעותיים), הרלוונטיות של יותר משיקול אחד לעניין מסוים שתוקשר, או שנדרש היה לתקשר, 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 טכנולוגית 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.¹⁸³⁹ סעיף 13א 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 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 מצייין כי, בשל הדרך הבלתי צפויה שבה עלולה להתרחש עקיפת בקורות 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

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

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.

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.

שיקולי דעת משמעותיים של רואה החשבון 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' 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 בחשבונאות וגילויים בדוחות הכספיים.²² במקרים רבים, האמור מתייחס לאומדנים קריטיים בחשבונאות 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 בחשבונאות 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))

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

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

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 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.

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

- 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.

29א-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.

30א. 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)

31א. 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.

31א-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.

31א-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 לגבי היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים [המאוחדים] בכללותם. התקשרו 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 דעתו 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

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

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 הכספיים²⁵ או בתקשורות אחרות, בכתב או בעל פה, על ידי ההנהלה או המופקדים על ממשל תאגידי (כגון דיווח מיידי או הודעה 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

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

תיעוד של רואה החשבון המבקר לגבי תקשורת 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. 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 ירמז 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.

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

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.

א.45. 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))

א.46. 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 המתאימים 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.

א.47. 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 46א, 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 קשורים, רואה החשבון המבקר יכול להפנות תשומת לב להיבטי מפתח שלהם. היקף הגילוי של ההנהלה 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:

- כשיש 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 דוחות כספיים של ישות כאמור בסעיף 5 לא יקבע לפחות עניין מפתח בביקורת אחד מבין העניינים שתוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל

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

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)

א60. 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.

א61. 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.

א62. 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).

א63. 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 של ההתקשרות). דיונים אלה עשויים לגרום לרואה החשבון המבקר להעריך מחדש את קביעתו כי אין ענייני מפתח בביקורת.

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

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 (ר' 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.

* * *

נספח ג'

לשכת רואי חשבון בישראל

תיקונים לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021)

תקן ביקורת (ישראל) 600 מתוקן בזאת כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

תקן ביקורת (ישראל) 600 (*)

ב ד ב ר

הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים דוחות כספיים מאוחדים

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

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:
 - תקן ביקורת 9 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.
 - תקן ביקורת 72 בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד.
 - תקן ביקורת 99 בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

• **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.

• **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.

• **הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 9** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020, 2021-
1.

א1. בעקבות התפתחות בכלכלה הישראלית גברה במשק הנטייה לרכז מספר חברות במסגרת של תשלובות. כתוצאה מכך גברה גם ההכרה בצורך בדווח שישקף במאוחד את המצב הכספי ותוצאות הפעולות של היחידה הכלכלית המשולבת, על רכיביה המאוגדים כגופים משפטיים נפרדים.

2. — דחיפה רבה להתפתחות זו ניתנה על ידי חיקוקים והנחיות שפורסמו בשנים האחרונות. החשוב מבין אלה הוא חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 החל על חברות שהנפיקו ניירות ערך שלהם לציבור, והמחייב עריכת דוחות כספיים מאוחדים. בתוקף כללים לדווח כספי שפורסמו בשנת 1969 על ידי רשות החברות הממשלתיות ועל ידי חברת העובדים, חייבים גם תאגידים ממשלתיים ותאגיד משק העובדים בעריכת דוחות כספיים מאוחדים. יש גם השפעה מסוימת של חוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969 המאפשר, במקרים מסוימים, ליחידה כלכלית אחת, המפוצלת מבחינה משפטית, להגיש דוח מאוחד לצורכי מס הכנסה.

3. — פקודת החברות אינה מחייבת עריכת דוחות כספיים מאוחדים. ברם, יש להניח כי הדרישה למאזנים מאוחדים תורחב לכל החברות ולא רק לחברות שהחיקוקים וההנחיות בסעיף 2 לעיל חלים עליהן.

הגדרת הבעיה

42. בבואו לחוות דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים, עשוי המבקר של החברה האם לעמוד בפני מצב בו בוקרו על ידו רק חלק מהחברות שבקבוצה ואילו חברות אחרות שבקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרים אחרים. השאלה הנשאלת במקרה זה היא: מה היא מידת האחריות שנוטל על עצמו מבקר החברה האם לגבי עבודתם וחוות דעתם של מבקרי החברות-בת, כלומר - האם האחריות לגבי חוות הדעת על הדוחות הכספיים המאוחדים חלה במלואה ובאופן בלעדי על מבקר החברה האם או שמא היא מתחלקת בין מבקר החברה האם לבין המבקרים האחרים?;

53. בהקשר לשאלת האחריות האפשרויות הן :

(1) מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה לעבודתם של המבקרים האחרים.

(2) מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לעבודתם של המבקרים

האחרים; ברם, חלה עליו אחריות כמבקר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים (כפי שמוסבר להלן בסעיפים 7-9-11).

64. הנימוקים להצדקת הגישה הראשונה, לפיה מבקר החברה האם מקבל על עצמו אחריות מלאה, הם בין היתר:

- (1) בעלי המניות שמינו את מבקר החברה האם רוצים לקבל חוות דעת ממנו בלבד, ולא הפנית האחריות לכתובת אחרת.
- (2) כאשר חלק ניכר של הרכוש או ההתחייבויות שבדוחות המאוחדים נובע מחברות-בת שלא בוקרו ע"י מבקר החברה האם, הרי ששחרורו מאחריות לעבודתם של מבקרי אותן חברות-בת עלול לרוקן את חוות דעתו מתוכנה. מכאן כשמבקר החברה האם מחווה את דעתו הכרח הוא שחוות הדעת תהיה כרוכה בקבלת האחריות.

75. להצדקת הגישה האחרת, לפיה מבקר החברה האם אינו מקבל על עצמו אחריות לגבי עבודתם של מבקרים אחרים ואינו מבצע עבודת ביקורת, ניתן להעלות, בין היתר, את הנימוקים הבאים:

- (1) בדיקת עבודת הביקורת, שכבר נעשתה על ידי המבקרים האחרים, על ידי מבקר החברה האם כרוכה בקשיים מעשיים ובהוצאות ניכרות.
- (2) המבקרים האחרים הינם רואי חשבון ובעלי כל הנתונים הנדרשים לביקורת סבירה של דוחות כספיים, ויש להניח שעשו מלאכתם כראוי.

86. כל הבעיה, כמובא לעיל בחלק זה, אינה מתייחסת לסניפים, אפילו הם בחוץ לארץ, זאת לאור העובדה שאין הסניף גוף משפטי נפרד, ומבקר החברה האם משמש כמבקר החברה כולה.

ביקורת עריכת הדוחות הכספיים המאוחדים

97. ~~ליאת מאן דפליג~~, שביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים היא מתפקידו של מבקר החברה האם. לשם כך עליו לוודא כי:

- (1) כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לכללים אותן נוקטת החברה האם.
- (2) כללי הדיווח שבהתבסס עליהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי מבקרים אחרים, הם בהתאם לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה האם.
- (3) הנתונים הקשורים לקבוצת החברות (חשבונות הדדיים, רווחים פנימיים וכדומה) קבלו ביטוי נכון בדוחות הכספיים.

108. בירור העניינים, שצוינו לעיל ייעשה בדרך של סקירת הדוחות הכספיים המבוקרים וחוות הדעת שניתנו על ידי המבקרים האחרים, משלוח שאלונים, מגע אישי או כל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

119. במקרים שמבקרים אחרים הסתייגו בחוות דעתם מן הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם, ו/או נמנעו מלחוות דעה עליהם, תוכל החברה האם לערוך בדוחות הכספיים המאוחדים תאומים המתחייבים לפי העניין. לא ניתן לערוך תיאומים כאמור, יתייחס מבקר החברה האם בדוח שלו להסתייגויות ולהימנעויות של המבקרים האחרים, אלא אם כן, לדעתו, אין הן מהותיות לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים.

חובות מבקר החברה האם בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים

121. חובותיו של מבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים של חברה אם וחברות בת שלה מתייחסות לנושאים המפורטים בסעיף 1311 להלן והן שונות מחובותיו בקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבודדת, המהווה גוף משפטי נפרד. חובותיו של מבקר החברה האם אין בהן כדי להסיר מן המבקרים של החברות-בת את החובות הרגילות המוטלות עליהם בגין הדוחות הכספיים שבוקרו על ידם.

1311. א. מבלי לגרוע מחובותיו של מבקר החברה האם בקשר לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקני ביקורת אחרים, מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, כאמור בסעיף 1012 לעיל, כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:

- (1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת הינם רואי חשבון בלתי תלויים וכי הם מקיימים מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות;¹
- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת נקטו נוהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה וקיימו בקרת איכות על הביקורת שלהם;²
- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות- בת ווידא שידוע להם כי:
 - (א) הדוחות הכספיים של החברות-בת ייכללו בדוחות הכספיים המאוחדים;
 - (ב) הוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות החלים על החברה האם;
- (4) הוא קבל השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לתקשר כנדרש עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם כמפורט בנספח 2 לתקן ביקורת זה;³
- (5) כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 4701 - הוא השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כמפורט בנספח 2 לתקן ביקורת זה;
- (6) הוא השיג את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים.

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

² ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".

³ ר' סעיף 1-22 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת דוח רואה החשבון המבקר".

ב. ברור העניינים וקבלת המידע כאמור בסעיף משנה א' ייעשו בדרך של משלוח שאלונים, מגע אישי ~~אך~~ אך בכל דרך אחרת כפי שמבקר החברה האם ימצא לנכון.

ג. בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר של חברת-בת שלה.

ד. במידה ומבקר החברה האם לא יוכל להניח את דעתו ~~כאמור~~ לגבי האמור בסעיף ~~משנה~~ א 11א(2) ובסעיפים 11א(4)-(6) לעיל, יהיה עליו לבקש מהמבקרים האחרים הרחבת הביקורת, או, ~~יחה עליו~~ יוכל לערוך בעצמו בדיקות נוספות ונהלים נוספים לאלה שנעשו על ידו, תוך תיאום אתם- ועם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם. לא ~~קבל~~ השיג מבקר החברה האם את כל המידע אשר לפי שיקול דעתו חייב היה ~~לקבל~~ להשיג לצורך מתן חוות דעת על ~~החשבונות הדוחות הכספיים המאוחדים~~, או כדי לתקשר כנדרש עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם או כדי לקבוע ולתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים, עליו לגלות זאת בדוח שלו ולכלול בו הסתייגות או ~~הימנעות מתאימה~~ בחוות דעתו. להימנע ממתן חוות דעת בהתאם לנסיבות העניין.

על אף האמור לעיל בסעיף 131א, זה, כאשר מבקר החברה האם מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר (שיעור העולה על 50%) מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים, הוא נדרש לבצע נהלים נוספים כמפורט בנספח 1 לתקן ביקורת זה.

1412. מספר סעיף זה אינו בשימוש בהתאם להוראות בתקן ביקורת זה ובנספחיו, על מבקר החברה האם לקבל חומרים ופרטי מידע שונים מהמבקרים האחרים בחברות בנות וכן לדון ולקיים בירורים עימם.

אף שלשון ההוראות האמורות מתייחסת אל מבקר החברה האם, יש לראות בה כמחייבת במקביל גם את המבקרים האחרים בחברות בנות. בהתאם לכך, על מבקר חברה בת לספק למבקר החברה האם חומרים ופרטי מידע המתבקשים על ידיו וכן לשתף פעולה עם מבקר החברה האם בדיונים ובירורים ככל הדרוש לו לפי שיקול דעתו לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה ולנספחיו.

כניסה לתוקף

1513. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצויינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

1513א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

* * *

נספח 1 – הבהרה לתקן ביקורת (ישראל) 600 נהלים נוספים כאשר מבקרי חברות בנות מבקרים שיעור ניכר מהסכומים הנכללים בדוחות הכספיים המאוחדים (סעיף 11 (סיפא) בתקן)

מבוא

1. תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" (להלן - התקן) מפרט את חובותיו של רואה החשבון המבקר של החברה האם (להלן - מבקר החברה האם) בגין ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר חלק מהחברות המאוחדות בקבוצה בוקרו על ידי מבקרים אחרים (להלן - מבקרי החברות הבנות).

2. בדוחות כספיים מאוחדים עשוי מבקר החברה האם, בבואו לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים, לעמוד במצב בו בוקרו על ידו רק חלק מחברות הקבוצה (להלן - "החברות המאוחדות" או "חברות הבנות"), ואילו חברות מאוחדות אחרות בקבוצה - בישראל או מחוצה לה - בוקרו על ידי מבקרי החברות הבנות.

3. סעיף 1311 לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" קובע כי מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים: המפורטים באותו סעיף.

(1) — הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות הינם בלתי תלויים וכי הם מקיימים מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות⁴⁰;

(2) — הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות נקטו נהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה וקיימו בקרת איכות על הביקורת שלהם⁴¹;

(3) — הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות הבנות ויודא שידוע להם כי: הדוחות הכספיים של החברות הבנות יכללו בדוחות הכספיים המאוחדים, והוא עומד לסמוך על עבודתם וחוות דעתם בבואו לחוות דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים, וידועים להם כללי הדיווח כנקבע בחיקוקים ובהנחיות, החלים על החברה האם.

(4) — הוא קיבל את כל המידע הדרוש לו כדי לאפשר לו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים המאוחדים."

⁴⁰ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

⁴¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".

הבהרה נהלים

4. לעתים, עשוי מבקר החברה האם למצוא עצמו מסתמך על עבודתם של מבקרי חברות בנות המבקרים שיעור ניכר מהנכסים המאוחדים או שיעור ניכר מסך ההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים. לעניין זה, "שיעור ניכר" הינו שיעור העולה על 50%.

במקרה בו מבחן סך הנכסים וגם מבחן סך ההכנסות אינם רלבנטיים כי אז יבואו מבחן סך ההתחייבויות (במקום מבחן סך הנכסים) ומבחן סך ההוצאות (במקום מבחן סך ההכנסות). דוגמא למצב כזה הינה כאשר לחברה היקף פעילות והיקף נכסים לא מהותיים, כמו בחברת הזנק (start up), שבה הנכסים וההכנסות אינם מהותיים אך יש לה עלויות מהותיות של פעילות הזנק.

5. במקום בו השיעור הינו שיעור ניכר כאמור, נדרש מבקר החברה האם, על פי הבהרה זו לסעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" הסיפא בסעיף 11 לתקן ועל פי נספח 1 זה, לבצע נהלים נוספים לעניין ביקורת חלק מחברות הבנות על מנת להניח את דעתו כי נעשו ביקורות נאותות על הדוחות הכספיים של אותן החברות המאוחדות חברות בנות עליהן הוא מסתמך במתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים המאוחדים.

6. במקרים בהם שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים מבוקר על ידי מבקרים אחרים, כי אז יבוצעו הנהלים הנוספים כמפורט להלן על הדוחות הכספיים של חלק מהחברות הבנות המבוקרות על ידי מבקרים אחרים, וזאת על מנת להגיע - תוך הסתמכות על מבקרי החברות הבנות - לרמת ביטחון (assurance) לגבי הדוחות המאוחדים הדומה לזו שהיתה מושגת אלמלא הסכומים המבוקרים על ידי מבקרי חברות בנות שעליהם הסתמך מבקר החברה האם היוו שיעור ניכר מהסכומים הרלבנטיים בדוחות המאוחדים.

בשיקול דעתו בעניין זה של קביעת מיהן החברות הבנות עליהן יבוצעו נהלים נוספים יתחשב מבקר החברה האם, בין היתר, בשיעור שהוא מבקר בעצמו, ברמת סיכון הביקורת בחברות שאינן מבוקרות על ידו, ובהיקף ואופי הנהלים הנוספים שהוא מבצע לגבי החברות שיבחרו על ידו.

הנהלים הנוספים אשר נדרש מבקר החברה האם לבצע הינם כמפורט להלן^(*):

א. עיון בניירות עבודה של מבקרי החברות הבנות בעלי חשיבות מרכזית לביקורת, שייבחרו לפי שקול דעתו של מבקר החברה האם. העיון יתייחס להערכת סיכוני הביקורת, לביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות תיעוד מרכזי של הנושאים בעלי חשיבות מיוחדת אשר הובאו לתשומת לב מבקר החברה האם ולנושאים אשר נדונו על ידי מבקרי החברות הבנות עם החברות הבנות בסיכום עבודת הביקורת. כחלק מהעיון, ככל שהדבר יידרש, תתקיים

(*) מובהר כי הנהלים הנוספים הנדרשים אינם מהווים ואינם נדרשים להוות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

1 מובהר כי הנהלים הנוספים הנדרשים אינם מהווים ואינם נדרשים להוות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

- תקשורת עם מבקרי החברות הבנות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים בביקורת.
- ב. הבנת תוצאותיהן העסקיות של אותן חברות, הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות וכד'.
- ג. השגת הבנה של החברות הבנות וסביבתן העסקית. (הבנה זאת הינה ברמה נמוכה יותר מזאת הנדרשת ממבקרי החברות הבנות, ובדרך כלל תבוצע באמצעות יישום נהלים א ו-ב לעיל).
- ד. נקיטה, במידת הצורך, של נהלים נוספים, הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסויים או הסיכון הטמון בו, מנקודת המבט של הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. הנהלים הנוספים שידרשו, יקבעו בהתאם לנסיבות המקרה ויושפעו, בין היתר, מהערכת מבקר החברה האם: (1) את טבעו של הפריט, מידת המהותיות שלו מכלל פעילות הקבוצה, חשיבותו האיכותית ו/או הפיננסית והסיכון הטמון בו. (2) את הניסיון ו/או היכולת המקצועית של צוות ההתקשרות של החברה הבת. (3) האם מערכת בקרת האיכות של פירמת רואה החשבון המבקר של החברה ~~הבנות~~ החברה הבת פועלת בסביבת פיקוח דומה לזו בישראל.
8. מבקר החברה האם יקיים קשר עם מבקרי החברות הבנות לפני תחילת הביקורת כדי לדון עימם על תכנון הביקורת, ובמידת הצורך יתן להם הנחיות והדגשים נוספים לעניין הביקורת. ~~אז~~ הדיווח עליה, לרבות הדרישות בנוגע לעניינים שיש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי וכן כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, הכללת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים ולוח זמנים לביצועה באופן שיוותר לו זמן סביר לביצוע הנהלים האחרים שפורטו לעיל.
9. על מבקר החברה האם לתעד את הנהלים שהוא ביצע בהתאם לאמור בסעיפי 4-8 בנספח 1 זה, הממצאים שעלו מאותם נהלים והמסקנות שגובשו על בסיסם.

תחולה

10. החברה או חלה האמור בסעיפים 9-1 לעיל חל, בשינויים המחוייבים, גם על סקירה של מבקר החברה האם על דוחות כספיים מידע כספי מאוחד לתקופות ביניים מאוחדים.

נספח 2 - הנחייה בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי לגבי הדוחות הכספיים המאוחדים וביקורתם ולצורך קביעה ותקשור של ענייני מפתח בביקורת כאשר חברות בנות מבוקרות על ידי מבקרים אחרים (סעיף 11א' (4)-(5) בתקן)

1. סעיף 1-22 לתקן ביקורת (ישראל) 260 וסעיף 1-17 לתקן ביקורת (ישראל) 701 קובעים כי:

"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."

2. בהתאם להוראות המצוינות בסעיף 1 לעיל, על מבקר החברה האם לפעול במטרה לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם את העניינים¹ המתייחסים לכל ישויות הקבוצה בין אם הן בוקרו על ידיו ובין אם לאו.

כמו כן, בהתאם להוראות המצוינות בסעיף 1 לעיל, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, על מבקר החברה האם לפעול במטרה לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת המתייחסים לכל ישויות הקבוצה בין אם הן בוקרו על ידיו ובין אם לאו.

3. העניינים הנוגעים לחברות הבנות שאותם יש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם יכולים להיות מרובים יותר או מצומצמים יותר מהעניינים המתוקשרים עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות, הכול על פי שיקול דעתו של מבקר החברה האם תוך בחינת הדברים בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם.

כמו כן, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, העניינים הנוגעים לחברות הבנות שאותם יש לקבוע ולתקשר בדוח רואה החשבון המבקר בחברה האם יכולים להיות מרובים יותר או מצומצמים יותר מהעניינים הנקבעים והמתוקשרים בדוחות רואי החשבון המבקרים בחברות הבנות, הכול על פי שיקול דעתו של מבקר החברה האם תוך בחינת הדברים בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם.

4. כאמור בסעיף 12 לתקן ביקורת זה, אף שלשון ההוראות האמורות מתייחסת אל מבקר החברה האם, יש לראות בה כמחייבת במקביל גם את המבקרים האחרים בחברות בנות. בהתאם לכך, על מבקר חברה בת לספק למבקר החברה האם חומרים ופרטי מידע המתבקשים על ידיו וכן לשתף פעולה עם מבקר החברה האם בדיונים ובירורים ככל הדרוש לו לפי שיקול דעתו לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה ולנספחיו.

5. לקראת תקשור של סוגיות/ממצאים משמעותיים מהביקורת (בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260), על מבקר החברה האם לקבל מהמבקרים האחרים:

¹ העניינים המפורטים בסעיפים 14-17 לתקן ביקורת (ישראל) 260.

- מידע מפורט לגבי הסוגיות/הממצאים המשמעותיים מהביקורת שתקשרו המבקרים האחרים, או שנדרש היה לתקשרם, למופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260;
 - כאשר חל סעיף 17 בתקן ביקורת (ישראל) 260 - התקשורת בכתב לגבי ענייני אי תלות שהמבקרים האחרים העבירו למופקדים על ממשל תאגידי בחברות הבנות ככל שתקשורת בכתב כאמור התבצעה.
 - פירוט העניינים המשמעותיים הנכללים בתיעוד סיכום הביקורת בחברות הבנות.
6. על מבקר החברה האם לקיים בירורים עם המבקרים האחרים, ככל הדרוש לפי שיקול דעתו, לצורך התקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם בראי הדוחות הכספיים המאוחדים.
7. כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701 – יש לקבל מידע ולקיים בירורים כאמור בסעיפים 5-6 לעיל גם בקשר לעניינים אשר המבקרים האחרים רואים בהם ענייני מפתח בביקורת בחברות הבנות.²
8. על מבקר החברה האם לקבץ את העניינים שהצטברו בידי מביצוע הוראות בהתאם לסעיפים 5-7 לעיל ביחד עם העניינים הרלוונטיים שהצטברו בידי מהביקורת בחברות הקבוצה שאותן הוא מבקר, ולקבוע בהתאם לשיקול דעתו - בראי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם - מה הם העניינים שאותם עליו לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי בחברה האם בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 וכן, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, את העניינים שעליו לכלול כענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 - בראי הדוחות הכספיים המאוחדים.
9. על מבקר החברה האם לתעד את הנהלים שהוא ביצע בהתאם לאמור בנספח 2 זה, את הממצאים שעלו מאותם נהלים ואת המסקנות שגובשו על בסיסם.

* * *

² ר' סעיפים א9, א18, א24, א49 בתקן ביקורת (ישראל) 260 וסעיפים א60-א63 בתקן ביקורת (ישראל) 701.

נספח ד'

לשכת רואי חשבון בישראל

תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021)

הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה מתוקנים בזאת כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

1. **תקן בקרת איכות (ישראל) 1** בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים:

1.1 בשם התקן (דף השער):

תקן בקרת איכות (ישראל) 1 (מתוקן 2020) בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים

1.2 בסעיף 4:

... לגבי התקשרויות המצוינות בסעיף 1-1 לעיל. ...

1.3 סעיף 1 הנוכחי יסומן כסעיף 1-1 ולפניו יבוא סעיף 1, כלהלן:

1. תקן בקרת איכות זה נקבע בעדכון ביקורת 2020-2 ותוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

2. **תקן ביקורת (ישראל) 200** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל:

2.1 בסעיף 13 (ג):

...לאלה של דירקטוריון והנהלה בחברה רגילה.

באשר להגדרות נפרדות של המונח "דירקטוריון" ושל המונח "הנהלה", ר' סעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

2.2 בהערת שוליים מספר 17:

ר' לדוגמה תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר" ...

- 2.3 בהערת שוליים מספר 42 :
ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר", סעיף 11ט.
- 2.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 1, 2021-1.
3. **תקן ביקורת (ישראל) 210** בדבר מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים :
- 3.1 לאחר סעיף 3 יתווסף סעיף 3א, כלהלן :
לשון תקן ביקורת זה מתייחסת לחברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה). כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה, יש לייחס את האמור בתקן ביקורת זה לגופים ו/או לאנשים שתפקידהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון, הנהלה, יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה.
- 3.2 בסעיף 4 :
הן למבקר והן למבוקר חשוב למנוע אי-הבנות בקשר להתקשרות לביצוע הביקורת. לפיכך, המבקר יתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות, לגבי אותה עבודת ביקורת, נערך ונחתם על-ידי, ואושר בכתב על ידי המבוקר אישר בכתב באופן המפורט בסעיף 5 את הסכמתו (הבלתי- מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות באמצעות בעלי התפקידים המצויינים בסעיף 5 להלן.
- ... לאחר שמכתב התקשרות חדש נערך ונחתם על-ידי ואושר בכתב על ידי המבוקר אישר בכתב את הסכמתו (הבלתי- מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות החדש באופן המפורט בסעיף 5.
- 3.3 בסעיף 5 :
מכתב ההתקשרות יופנה אל המבוקר והדירקטוריון¹ שלו באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל² של המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה -

¹ כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "הדירקטוריון" יבוא הגוף שתפקידיו בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון בחברה רגילה (ר' סעיף 3א)

² כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל" יבואו בעלי התפקידים בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר המקבילים לאלה של יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה (ר' סעיף 3א).

~~באמצעות בעלי התפקידים המקבילים לאלה) והם אשר יאשרו~~
~~בחימתיהם את הסכמת ההסכמה (הבלתי מסוייגת) של המבוקר~~
~~באישור הדירקטוריון¹ שלו לאמור במכתב ההתקשרות.~~

3.4 בהערת שוליים 3 :

~~לגבי מבוקר שאינו כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה~~
~~(הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה) - במקום "הדירקטוריון~~
~~וההנהלה" יבואו שמות הגופים המקבילים שתפקידהם בממשל התאגידי~~
~~ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון והנהלה~~
~~בחברה רגילה (ר' סעיף 3א).~~

3.5 לאחר סעיף 6 יב יתווסף סעיף 6 יב.1 כלהלן :

כאשר המבקר מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו :

העובדה שחובת המבקר לתקשר בדוח שלו ענייני מפתח בביקורת בהתאם
לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח
רואה החשבון המבקר":

כאשר המבקר אינו מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו :³

העובדה כי המבקר עשוי להחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח
בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה כזה יהיה עליו לעשות זאת
בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת
בדוח רואה החשבון המבקר":

3.6 בסעיף 6 יג :

העובדה כי חובת המבקר לקיים תקשורת דו-צדדית עם הדירקטוריון
בשלבים שונים של הביקורת לגבי עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים
ולביקורתם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם
המופקדים על ממשל תאגידי" העובדה כי אגב הביקורת עשויים לעלות
נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (governance) במבוקר וכי אם יעלו
נושאים כאלה, רואה החשבון המבקר ידון בהם עם הגורמים המופקדים
על בקרת העל במבוקר ;

3.7 לאחר סעיף 6 יג יתווסף סעיף 6 יג.1 כלהלן :

העובדה כי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260, חובת המבקר גם להעריך
אם התקשורת הדו-צדדית בינו ובין הדירקטוריון הולמת למטרת
הביקורת, ובמקרה שאין הוא מצליח להשיג תקשורת דו-צדדית הולמת
כאמור, עליו לנקוט בפעולות מתאימות הכוללות הסתייגות בחוות דעתו
או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים עקב הגבלה בביקורת.

³ במקרים המפורטים בסעיף 5 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

3.8 בסעיף 11 :

~~... והמבוקר אישר בכתב, באופן המפורט בסעיף 5, את הסכמתו (הבלתי- מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות באמצעות בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל.~~

במקרה שמבוקר לא אישר בכתב, באופן המפורט בסעיף 5, את הסכמתו (הבלתי- מסוייגת) לאמור במכתב ההתקשרות או שהאישור שהתקבל לא נחתם על ידי בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 לעיל, על המבקר להודיע בכתב למבוקר, באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל², של המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה – באמצעות בעלי התפקידים המקבילים לאלה), על היותו מנוע מלהתחיל בעבודת הביקורת במצב זה ועל החשש שלא ניתן יהיה לבצע את הביקורת בלוחות הזמנים המתוכננים. כמו כן, המבקר באותה הודעה שאין לו כל אחריות להשלכות האפשריות שעלולות לנבוע ממצב דברים זה.

3.9 לאחר הפסקה השנייה בנספח תתווסף פסקה כלהלן :

כאשר המבוקר אינו חברה או שאינו חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש להתאים את הנוסח כך שההתייחסות במכתב ההתקשרות תהיינה לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותו מבוקר מקבילים לאלה של דירקטוריון, הנהלה, יו"ר דירקטוריון ומנכ"ל בחברה רגילה.

3.10 בנוסח מכתב ההתקשרות אשר נמצא בנספח :

לכבוד חברת אבגד בע"מ והדירקטוריון שלה

3.11 לאחר סעיף 1.8 בנספח יתווסף סעיף 1.8 א. כלהלן :

בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, חובתנו לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

לחלופין - כאשר המבקר אינו מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו :

בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, אנו עשויים להחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה כזה יהיה עלינו לעשות זאת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

3.12 בסעיף 1.9 בנספח :

חובתנו לקיים תקשורת דו-צדדית עם הדירקטוריון בשלבים שונים של הביקורת לגבי עניינים הנוגעים לדוחות הכספיים ולביקורתם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי". אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) בחברה. אם יעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

בהתאם לתקן האמור חובתנו גם להעריך אם התקשורת הדו-צדדית בינינו ובין הדירקטוריון הולמת למטרת הביקורת, ובמקרה שאין אנו מצליחים להשיג תקשורת דו-צדדית הולמת כאמור, עלינו לנקוט בפעולות מתאימות הכוללות הסתייגות בחוות דעתנו או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים עקב הגבלה בביקורת.

3.13 בסעיף 6 בנספח :

... בחתימותיכם את הסכמת החברה לאמור לעיל באישור הדירקטוריון שלה לאמור לעיל.

אנו מאשרים את הסכמת חברת אבגד בע"מ באישור הדירקטוריון שלה לאמור לעיל

3.14 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2021, 1, 2.

4. **תקן ביקורת (ישראל) 220** בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים :

4.1 בסעיף א' 8 :

• היושרה של הבעלים העיקריים, אנשי המפתח בהנהלה והמופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בישות;

4.2 בסעיף א' 28 :

[מספר סעיף זה אינו בשימוש] – כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, המסקנות שגובשו על ידי צוות ההתקשרות בניסוח דוח רואה החשבון המבקר כוללות קביעה של :

- ענייני המפתח בביקורת שיש לכלול בדוח רואה החשבון המבקר ;
- ענייני המפתח בביקורת שלא יתוקשרו בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיף 14 בתקן ביקורת (ישראל) 701, אם ישנם כאלה ; וכן
- ככל שרלוונטי, בהתאם לעובדות ולנסיבות של הישות ושל הביקורת, שאין ענייני מפתח בביקורת לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר.

בנוסף, הסקירה של דוח רואה החשבון המבקר המוצע בהתאם לסעיף 20(ב) כוללת תשומת לב מיוחדת לנוסח המוצע להכללה בפסקאות ענייני מפתח בביקורת.

4.3 בסעיף א' 29 :

עדכון ביקורת 1-2021

- העניינים שאותם יש לתקשר עם ההנהלה ועם המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי וכן, כאשר הדבר רלוונטי, עם צדדים אחרים כגון גופים רגולטוריים.

4.4 סעיף 1 הנוכחי יסומן כסעיף 1-1 ולפניו יבוא סעיף 1, כלהלן:

1. תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2020-2 ותוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

5. **תקן ביקורת (ישראל) 230** בדבר תיעוד ביקורת:

5.1 בסעיף 10:

... דיונים על נושאים משמעותיים עם האורזים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי, ...

5.2 בסעיף א' 7:

• קיומו של מכתב התקשרות ... עם האורזים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי.

5.3 בסעיף א' 10:

• הבסיס למסקנתו של רואה החשבון המבקר באשר לאותנטיות של מסמך, כאשר נעשות ...

• קביעת רואה החשבון המבקר לגבי ענייני המפתח בביקורת או קביעתו שאין ענייני מפתח בביקורת לתקשר - כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 4.701

5.4 בכותרת שלפני סעיף א' 14:

תיעוד הדיונים על נושאים משמעותיים עם האורזים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי, ההנהלה ואחרים (ראה: סעיף 10)

5.5 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-1, 2.

6. **תקן ביקורת (ישראל) 240** בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים:

⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

עדכון ביקורת 1-2021

- 6.1 בכל מקום בתקן, לרבות בהערות השוליים ובנספחים :
בקרת העל ממשל תאגידי
- 6.2 בכל מקום בתקן, לרבות בהערות השוליים ובנספחים :
בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל
ממשל תאגידי בגוף המבוקר"
- 6.3 בסעיף 100 :
...יכלול המבקר ליקויים אלה בבקרה הפנימית בדיווח שלו אודות נושאי
ביקורת שמעניינת של הממשל התאגידי ~~בקרת העל~~..."
- 6.4 בהערת שוליים 1 :
בסעיפים 8א & 1א - לתקן ביקורת (ישראל) 260 – בדבר ...
- 6.5 בהערת שוליים 2 :
באשר לדיון בעניינים אלה - ראה סעיפים 11-12 – לתקן ביקורת (ישראל)
260 בדבר ...
- 6.6 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020
2, 1-2021.
- .7 **תקן ביקורת (ישראל) 250** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה בביקורת של
דוחות כספיים :
- 7.1 בסעיף א14ב :
על פי סעיף 11א3 א.4) בתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות
המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים"
- 7.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020
2, 1-2021.
- .8 **תקן ביקורת (ישראל) 315** בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת
הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית :
- 8.1 בכל מקום בתקן, לרבות בהערות השוליים ובנספחים :
בקרת העל ממשל תאגידי
- 8.2 בסעיף 121 :

עדכון ביקורת 1-2021

... התקשורת בנושא ביקורת עם המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר. (ראה גם תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושא ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר").

- 8.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2, 2021-1.
9. **תקן ביקורת (ישראל) 320** בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת:
- 9.1 בסעיף 4(א):
... והם מוכנים בעלי נכונות ללמוד את המידע שבדוחות הכספיים בשקידה סבירה.
- 9.2 בסעיף 4(ב):
מבינים שהדוחות הכספיים הוכנו, הוצגו ובוקרו בהתאם בהתחשב לברמות של מהותיות
- 9.3 בסעיף 4(ג):
... שיקול דעת והתחשבות בהתרחשותם של באירועים עתידיים; וכן
- 9.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2, 2021-1.
10. **תקן ביקורת (ישראל) 505** בדבר אישורים חיצוניים:
- 10.1 בסעיף 27:
אם לדעת המבקר בקשת ההנהלה ממנו שלא לפנות לקבלת אישור חיצוני מסוים אינה מוצדקת, והוא מנוע מקבלת אישור היתרה, או שהמבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת רלוונטיות ומהימנות על ידי יישום נוהלי ביקורת חלופיים, כי אז, יש בכך הגבלה בהיקף הביקורת ולכן על המבקר לנהוג עליו לתקשר את העניין עם המופקדים על ממשל תאגידי בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי". על המבקר גם לקבוע את ההשלכות של העניין על הביקורת ועל דוח רואה החשבון המבקר בהתאם להוראות לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד". לרבות אפשרות קיומה של הגבלה בביקורת.
- 10.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2021-1.

11. **תקן ביקורת (ישראל) 510** בדבר ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה:

11.1 בסעיף 14:

... העשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לבצע נוהלי ביקורת נוספים המתאימים בנסיבות לצורך קביעת ההשפעה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. הגיע המבקר למסקנה כי קיימות הצגות מוטעות כאלה בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לתקשר אותן עם הגורמים הרלוונטיים כמפורט בסעיפים 7 ו-12 בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזהו במהלך הביקורת" ידיע המבקר על כך להנהלה. אם ההשפעה של ההצגה המוטעות ...

11.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

12. **תקן ביקורת (ישראל) 540** בדבר ביקורת אומדנים בחשבונאות:

12.1 לאחר סעיף 24 תתווסף כותרת ולאחר מכן יתווסף סעיף 24א, כלהלן:

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

24א. ביישום תקן ביקורת (ישראל) 5,260⁵ רואה החשבון המבקר נדרש לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה בנוגע לעניינים מסוימים, לרבות היבטים איכותניים משמעותיים של הפרקטיקות החשבונאיות שמיישמת הישות. בעשותו כן, על רואה החשבון המבקר לשקול את העניינים, אם ישנם, שיש לתקשר בנוגע לאומדנים חשבונאיים ולהביא בחשבון האם הסיבות המיוחדות לסיכוני הצגה מוטעות מהותית קשורות לאי-ודאות בהערכת האומדן, או להשפעות של מורכבות, סובייקטיביות או גורמי סיכון מובנים אחרים בביצוע אומדנים בחשבונאות וגילויים קשורים. בנוסף, בנסיבות מסוימות, רואה החשבון המבקר נדרש על ידי הוראות חוק או רגולציה לתקשר עניינים מסוימים עם גורמים רלוונטיים אחרים, כגון רגולטורים או גופי פיקוח.

12.2 מספרי הסעיפים הנוכחיים 24א, 24ב ו-24ג יתוקנו כך שהם יהיו 24ב, 24ג ו-24ד, בהתאמה.

12.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-1,2.

13. **תקן ביקורת (ישראל) 545** בדבר ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן:

⁵ ר' סעיף 16(א) בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

- 13.1 בסעיף 40 :
... אותן הנחות שפותחו בהנחיית המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי.
- 13.2 בסעיף 63
... סעיפים 224-ב-224 א-224-ג.
- 13.3 בסעיף 65 ובכותרת שלפניו :

תקשורת עם המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי

65. תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר"; מחייב את המבקרים לתקשר עם המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי אודות נושאי ביקורת הקשורים בענייני בקרת העל ממשל תאגידי. בשל אי-הוודאויות הכרוכות לעתים קרובות במדידה מסוימת של השווי ההוגן, ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של סיכונים משמעותיים כלשהם עשויה להיות מעניינם של המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי. ... המבקר ישקול את ההוראות וההנחיות הכלולות בהנחיה הכלולה בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי בגוף המבוקר" בוואו לקבוע את האופי והצורה של התקשורת.

- 13.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-1, 2.

14. **תקן ביקורת (ישראל) 550** בדבר נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים :

- 14.1 לאחר סעיף 14 תתווסף כותרת כלהלן :

ו-1. תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

- 14.2 בסעיף 15 :
מספר סעיף זה אינו בשימוש למעט במצב בו כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות,⁶ על רואה חשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי עניינים משמעותיים העולים במהלך הביקורת בקשר לצדדים קשורים של הישות.

- 14.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

⁶ ר' סעיפים 13 ו-16(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

עדכון ביקורת 1-2021

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020-2, 1-2021.

15. **תקן ביקורת (ישראל) 560** בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS):

15.1 בכל מקום בתקן:

א. לגורמים הלמופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי

ב. הגורמים המופקדים על בקרת העל ממשל תאגידי

15.2 בסעיף 5, ברישא:

בתקני הביקורת לצורך תקן ביקורת זה, יהיו למונחים הבאים המשמעויות המיוחדות המצוינות לצידם, כלהלן:

15.3 סעיף 5 (ו) יבוטל:

(ו) בקרת העל, גורמים המופקדים על בקרת העל – לצורך תקן ביקורת זה, כהגדרתם בסעיף 4 לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר".

15.4 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

16. **תקן ביקורת (ישראל) 570** בדבר עסק חי:

16.1 לאחר סעיף 20 יתווסף סעיף 20א, כלהלן:

20א. תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר" עוסק בחובת רואה החשבון המבקר לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר. כאשר חל תקן הביקורת האמור, עניינים הקשורים לסוגית עסק החי עשויים להיקבע כעניין מפתח בביקורת, והתקן מסביר כי ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי הם, מעצם טבעם, עניין מפתח בביקורת.

16.2 לאחר סעיף 20א תתווסף כותרת ולאחר מכן יתווסף סעיף 20ב, כלהלן:

17. תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

20ב. למעט במצב בו כל המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בניהול הישות,⁷ על רואה חשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי אירועים או מצבים המעוררים ספקות משמעותיים בדבר

⁷ ר' סעיפים 13 ו-16(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

עדכון ביקורת 1-2021

יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי. על תקשורת כזו לכלול את ההיבטים שלהלן:

- (א) האם האירועים או המצבים מעוררים ספקות משמעותיים.
- (ב) האם השימוש בהנחת העסק החי בהכנת הדוחות הכספיים הוא נאות.
- (ג) נאותות הגילויים הקשורים בדוחות הכספיים; וכן
- (ד) כאשר רלוונטי, ההשלכות על דוח רואה החשבון המבקר.

16.3 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן: לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

17. **תקן ביקורת (ישראל) 580** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר:

- 17.1 בכותרת שלפני סעיף א.22: **תקשורת עם גורמים-מופקדים על בקרת-העל ממשל תאגידי**
- 17.2 בסעיף א.22: **תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי-ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת-העל ממשל תאגידי בגוף-המבוקר" (בסעיף א.22-2) דורש מרואה החשבון המבקר לקיים-תקשורת לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי-בקרת-העל על את הצהרות בכתב המבוקשות מהם שרואה החשבון המבקר דרש מהדירקטוריון ומההנהלה.**
- 17.3 בהערות שוליים 14 לסעיף א.22: **... כך שהגורמים-המופקדים על בקרת-העל ממשל תאגידי הינם אותם גורמים ...**
- 17.4 בנספח 1 (פסקה שמינית) ובהערות שוליים 31, 60, 70, 71: **ההפניות הנוכחיות לסעיפים 24א, 24ב ו-24ג בתקן ביקורת (ישראל) 540 תתוקנה כך שהן תהיינה לסעיפים 24ב, 24ג ו-24ד באותו תקן, בהתאמה.**
- 17.5 בסעיף 1, בפסקה האחרונה: **לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020-1, 2.**

18. **תקן ביקורת (ישראל) 610** בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית:

- 18.1 בכל מקום בתקן: **בקרת-העל ממשל תאגידי**

18.2 לאחר סעיף 19 תתווסף כותרת ולאחר מכן יתווסף סעיף 19א, כלהלן:

תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי

19א. בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 8,260⁸, במסגרת תקשורת הסקירה הכללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת עם המופקדים על ממשל תאגידי, יתכן ויהיה זה מתאים שהמבקר החיצוני ידון עם המופקדים על ממשל תאגידי באשר לדרך שבה הוא יכול לשתף פעולה עם הביקורת הפנימית לרבות כל שימוש מתוכנן בעבודת הביקורת הפנימית בהשגת ראיות ביקורת וכן האופי וההיקף של כל שימוש מתוכנן בביקורת הפנימית להסתייעות ישירה בה.

18.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2021.

19. **תקן ביקורת (ישראל) 620** בדבר שימוש בעבודת מומחה:

19.1 בסעיף 16:

... כאשר אין הכוונה לאף אחת ממשמעויות אלו. למרות האמור לעיל, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, ניתן להתייחס לשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר במסגרת תיאור כיצד ניתן מענה לעניין מפתח בביקורת, מבלי שהתייחסות כזאת מפחיתה מאחריותו של רואה החשבון המבקר לחוות דעתו על הדוחות הכספיים.⁹

19.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2, 1-2021.

20. **תקן ביקורת (ישראל) 690** בדבר עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת:

20.1 בסעיף 10:

... יתואמו ויקוימו ביחד על ידי רואי החשבון המבקרים המשותפים. האמור בסעיף זה, חל גם לגבי תקשורת עם הדירקטוריון ו/או ההנהלה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

⁸ ר' סעיפים 15 ו-14א (פסקה ראשונה) בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

⁹ ר' סעיפים 13(ג) ו-49א בתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

20.2 בהערת שוליים 5 :

... ועריכת ביקורת בהתאם לתקנים מקובלים בישראל".

באשר להגדרות נפרדות של המונח "דירקטוריון" ושל המונח "הנהלה", ר' סעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".

20.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 2, 1-2021.

21. **תקן ביקורת (ישראל) 700** בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים :

21.1 בסעיף 8.6 :

[בנוסף] כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר" - פסקאות ענייני מפתח בביקורת בהתאם לסעיפים 11, 13 ו-14 בתקן הביקורת האמור.¹⁰

21.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 1, 1-2021.

22. **תקן ביקורת (ישראל) 720** בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים :

22.1 בסעיף 10 :

... בכל מקרה, מאחר שהמידע האחר הינו בלתי מבוקר, אין לכלול התייחסות למידע האחר (בדף של הפניה) בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

22.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 1, 1-2021.

תוכן העניינים של כל אחד מהפרסומים המקצועיים המתוקנים על פי עדכון ביקורת זה יעודכן (ככל שהדבר רלוונטי) כמתחייב מתיקונים אלה.

התיקונים הנכללים בעדכון ביקורת זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021).

* * *

¹⁰ הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר, בהתאם לסעיפים 9-13 בתקן ביקורת (ישראל) 700 זה, אינו כולל הדגמה של פסקאות ענייני מפתח בביקורת.