

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 911^(*)

ב ד ב ר

ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

חל על ביקורות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי
ליום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

9-1	מבוא
12-10	זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים
18-13	אופן ביצוע הביקורת
א22-19	דיווח
23	הוספת פיסקת קישור בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים
א24-24	כניסה לתוקף

- - -

נספחים (מהווים חלק בלתי נפרד מהתקן):

- נספח א' - נוסח דוח בלתי מסוייג
- נספח ב' - התאמות לנוסח הדוח כאשר נכללת התייחסות לדוח של רואה חשבון מבקר אחר כחלק מהבסיס לחוות דעת בעניין רכיבי הבקרה המבוקרים
- נספח ג' - שינויים הנדרשים בנוסח הדוח כאשר מסקנת הביקורת היא שקיימת חולשה מהותית (אחת או יותר) ברכיבי הבקרה המבוקרים
- נספח ד' - נוסח הימנעות ממתן חוות דעת
- נספח ה' - הבהרה בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי כאשר התאגיד המדווח רכש תאגיד אחר בשנת הדיווח השוטפת.

^(*) 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.

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 104** בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
- **תקן ביקורת 105** בדבר הארכת תוקף תקן ביקורת 104 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".
- **תקן ביקורת 107** בדבר הארכת תוקף ותיקון תקן ביקורת 104 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".
- **תקן ביקורת 109** בדבר הארכת תוקף ותיקון תקני ביקורת 104 ו-107 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
- **תקן ביקורת 111** בדבר הארכת תוקף תקני ביקורת 104, 107 ו-109 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
- **תקן ביקורת 116** בדבר הארכת תוקף תקני ביקורת 104, 107 ו-109 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
- **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.
- **תקן ביקורת 120** בדבר הארכת תוקף תקני ביקורת 104, 107 ו-109 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.
- **הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 104** בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי כאשר התאגיד המדווח רכש תאגיד אחר בשנת הדיווח השוטפת.

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 עדכוני ביקורת 2020-1, 2020-2.

1א. במקביל לפרסום תקן ביקורת זה מתפרסם תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (להלן "תקן ביקורת (ישראל) 910").

תקן ביקורת (ישראל) 910 חל על ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי בישויות אשר לגביהן נקבעו בחקיקה וברגולציה הוראות המאמצות את סעיף 404 בחוק סרבנס-אוקסלי (להלן "הוראות ה-SOX"), כמפורט בסעיף 6 בתקן האמור. אותו תקן קובע כי בביקורת כזאת יחולו העקרונות, ההוראות וההנחיות שבתקני ה-PCAOB בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי (בכפוף גם להנחיות נוספות המפורטות בתקן).

משמעות המונחים "תקן 5 PCAOB" ו"תקני ה-PCAOB בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי" בתקן ביקורת זה היא כהגדרתם של מונחים אלה בתקן ביקורת (ישראל) 910.

כל התייחסות בתקן ביקורת זה אל תקן ביקורת (ישראל) 910 מהווה גם התייחסות אל העקרונות, ההוראות וההנחיות הרלבנטיים שבתקני ה-PCAOB בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, תוך התאמות המתחייבות בהתאם לסעיפים 13-16 להלן.

ביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910 מתייחסת אל הבקרה הפנימית על דיווח כספי בכללותה, כלומר אל הבקרה הפנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי.

2. בחודש דצמבר 2009 פורסמו תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) (תיקון), התש"ע-2009 (להלן "התקנות") ובהן נקבע, בין היתר, כי החל מהדוח התקופתי ליום 31 בדצמבר 2010 "תאגיד יצרף לדוח התקופתי דוח שנתי בדבר הערכת הדירקטוריון וההנהלה את אפקטיביות הבקרה הפנימית". המונח "בקרה פנימית" מוגדר בתקנות כ"בקרה פנימית על הדיווח הכספי ובקרה פנימית על הגילוי" (כאשר כל אחד משני מונחים אלה מוגדר בנפרד).

כמו כן נקבע בתקנות כי לדוח השנתי על הבקרה הפנימית יצורף דוח של רואה החשבון המבקר "שיכלול את חוות דעתו בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, ובדבר חולשות מהותיות שהוא זיהה בבקרה זו, ובכלל זה כאלה שלא ניתן להן גילוי נאות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה כמפורט בדוח השנתי על הבקרה הפנימית."

3. עמדת רשות ניירות ערך בישראל הינה כי הערכת הדירקטוריון וההנהלה, כמו גם ביקורת רואה החשבון המבקר, צריכות להיות בהיקף מצומצם משמעותית מהנדרש בהתאם להוראות ה-SOX אשר הוחלו בחקיקה וברגולציה על הסקטורים המפורטים בסעיף 6 בתקן ביקורת (ישראל) 910.

4. ביום 23 בנובמבר 2010 פורסמה עמדה משפטית של סגל רשות ניירות ערך בדבר "עקרונות מנחים ליישום הערכת אפקטיביות של בקרה פנימית על הדיווח הכספי והגילוי על ידי הדירקטוריון וההנהלה, בהתאם לתקנה 9'ב' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970" (להלן "עמדת הסגל").

במבוא לעמדת הסגל נאמר כך :

"בקרה פנימית על הדיווח הכספי והגילוי בכללותה (להלן גם - "בקרה פנימית"), בהתאם לתקנות, מורכבת משני נדבכים :

האחד, בקרות ונהלים אשר נועדו לספק להנהלת התאגיד בטחון סביר בדבר מהימנות הדיווח הכספי ובדבר הכנת הדוחות הכספיים בהתאם להוראות הדין (להלן - "בקרה פנימית על הדיווח הכספי").

השני, בקרות ונהלים אשר נועדו להבטיח כי מידע שהתאגיד נדרש לגלות במכלול הדוחות העייתיים שהוא מפרסם על פי הוראות הדין (דוח תקופתי ודוח רבעוני) נאסף, מעובד, מסוכם ומדווח במועד ובמתכונת הקבועים בדין, וכי מידע כאמור מועבר להנהלה, וכל זאת על מנת לאפשר קבלת החלטות במועד המתאים, בהתייחס לדרישת הגילוי (להלן - "בקרה פנימית על הגילוי").

אם קיימת חולשה מהותית באחת מהבקרות האמורות שהינן חלק ממערך הבקרה הפנימית, הבקרה הפנימית בתאגיד איננה יכולה להיחשב כאפקטיבית."

כמובהר בהמשך תקן ביקורת זה, ביקורתו וחוות דעתו של רואה החשבון המבקר בהקשר זה מתייחסות רק לרכיבים מסוימים של נדבך הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי (ולא לבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי); כמו כן, ביקורתו וחוות דעתו של רואה החשבון המבקר אינן מתייחסות לנדבך הבקרה הפנימית על הגילוי.

5. בסעיף 2.2 בעמדת הסגל נאמר כך :

"לדעת סגל הרשות, הערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית עשויה להתבצע במספר אופנים. סגל הרשות סבור כי על ההנהלה והדירקטוריון של התאגיד לאמץ מודל להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית שהינו מבוסס סיכונים וליישמו בהתייחס לסיכונים הייחודיים לתאגיד הקשורים בדיווח הכספי ובגילוי, וכל זאת תוך מתן דגש על היבט המהותיות (להלן - "מודל מבוסס סיכונים"). על פי מודל זה, על התאגיד לבחון, לכל הפחות, ארבעה רכיבים עיקריים כמפורט במסמך זה."

בהמשך, בסעיף 4 בעמדת הסגל, נאמר כך :

"המודל מושתת על ארבעת הרכיבים הבאים :

1. בקרות ברמת הארגון (Entity Level Controls).
2. תהליך עריכה וסגירת הדוחות ;
3. בקרות כלליות על מערכות המידע (ITGC) ;
4. תהליכים מהותיים מאוד לדיווח הכספי והגילוי."

מהאמור לעיל (')... הערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית עשויה להתבצע במספר אופנים"; "על ההנהלה והדירקטוריון של התאגיד לאמץ מודל להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית..."; "על התאגיד לבחון, לכל הפחות, ארבעה רכיבים עיקריים..." עולה כי לדעת סגל הרשות תאגידיים יכולים לבצע את הערכת האפקטיביות באופנים שונים, תוך אימוץ מודלים שונים, בתנאי שבהערכה ייבחנו, לכל הפחות, ארבעת הרכיבים האמורים.

6. ההתייחסות לתהליכים מהותיים מאד, בשונה מתהליכים מהותיים, (וכן ההתייחסות לגילוי שאינו חלק מהדוחות הכספיים) מהווה שוני יסודי לעומת הוראות ה-SOX. בתקנות ובעמדת הסגל אין הגדרות או קריטריונים שלפיהם תיעשה לעניין זה ההבחנה בין תהליכים מהותיים מאד לבין תהליכים מהותיים.

כמו כן, בעקרונות ובשיטות הביקורת של רואי החשבון המבקרים לא קיימים לעניין זה הגדרות או קריטריונים שיכולים לסייע בהבחנה הנ"ל.

בנסיבות אלה, קביעת התהליכים המהותיים מאוד לצורך הערכת הדירקטוריון וההנהלה ליום 31 בדצמבר 2010 או לאחר מכן נעשית על ידי כל תאגיד על-פי קריטריונים שנראו לו מתאימים לצורך זה.

7. עיקרון יסוד בביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910 הינו שהביקורת תבוצע בהתבסס על אותה מסגרת בקרה (קריטריונים של בקרה) מתאימה ובעלת הכרה¹ אשר עליה מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה בדבר האפקטיביות של בקרה פנימית על דיווח כספי (סעיף 5 בתקן 5 PCAOB).

¹ דוגמה של מסגרת כזאת היא המסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי ה- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

מסגרת בקרה מתאימה ובעלת הכרה קובעת את הקריטריונים המפורטים שלפיהם צריך להתנהל מערך הבקרה הפנימית על דיווח כספי², לרבות הגדרת המטרה של כל בקרה, זיהוי הסיכון שאותו היא באה למנוע או לגלות, הקשר בין אותה בקרה לבקרות אחרות וכן התכנון והתפעול האפקטיביים של אותה בקרה כדי להשיג בפועל את המטרה שהוגדרה לה. בהתאם לכך, בקרות נורמטיביות, ראויות ורצויות הן אלה העונות על הקריטריונים הנ"ל. כפועל יוצא מכך, אותם קריטריונים של בקרה מהווים גם את אבני הבוחן שעליהן צריכה להתבסס הערכת האפקטיביות השנתית של הדירקטוריון וההנהלה וכן הביקורת של רואה החשבון המבקר.

בסעיף 6.1 ב' בעמדת הסגל מצוין כי "תבוצע השוואת הבקרות הקיימות מול בקרות רצויות...", אך אין התייחסות למסגרת הקריטריונים של בקרה אשר לפיהם יש להגדיר, לתכנן ולתפעל "בקרות רצויות". כמו כן, בשונה מהוראות ה-SOX, התקנות ועמדת הסגל אינן דורשות התייחסות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לקריטריונים של בקרה אשר עליהם מתבססת אותה הערכה.

8. בהתאם להגדרה שבתקנות, "בקרה פנימית על הדיווח הכספי" הינה "בקרות ונהלים הקיימים בתאגיד..., אשר נועדו לספק מידה סבירה של ביטחון בהתייחס למהימנות הדיווח הכספי, ולהכנת הדוחות הכספיים בהתאם להוראות הדין".

כפי שעולה גם מההגדרה הנ"ל, מידה סבירה של ביטחון בדבר מהימנות הדיווח הכספי והכנת הדוחות הכספיים בהתאם להוראות הדין נובעת ממכלול הבקרות והנהלים הקיימים בתאגיד בהקשר זה. אם רכיבי בקרה נחוצים אינם קיימים, הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי עלולה שלא לספק מידה סבירה של ביטחון כאמור. במקרים רבים נחוצים רכיבי בקרה נוספים, מעבר לאלה המצוינים בסעיף 5 לעיל, כדי לספק מידה סבירה של ביטחון כאמור.

בשל כך, גם הערכת אפקטיביות או ביקורת המתייחסת רק לרכיבי הבקרה המצוינים בסעיף 5 לעיל (ללא התייחסות לקיומם ואופן פעולתם של רכיבי בקרה נחוצים נוספים וללא התייחסות להשפעות הדדיות ביניהם לבין אלה המצוינים בסעיף 5 לעיל) מספקת מידה קטנה יותר של ביטחון מאשר הערכת אפקטיביות או ביקורת של בקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי, בהתאם להוראות ה-SOX.

א.8 בעקבות האמור בסעיפים 6-8 לעיל, בעת פרסומו המקורי של תקן ביקורת זה (כתקן ביקורת 104) נקבע בסעיף 9 בו כלהלן:

"בשל האמור בסעיפים 6-8 לעיל והסבירות שמערך ההוראות הקיים יעודכן, הלשכה קובעת תקן ביקורת זה לגבי ביקורת המתייחסת ליום 31 בדצמבר 2010 בלבד."

ב.8 למרות האמור לעיל, מערך ההוראות שהיה קיים בעת פרסום תקן ביקורת 104 לא עודכן בהקשרים הנ"ל והבעיות הנדונות בסעיפים 6-8 לעיל נותרו בעינן. בנסיבות אלה, ועקב קיומן של הוראות מחייבות מכוח חוק, פרסמה הלשכה את תקני ביקורת 105, 107, 109, 111 ו-116 אשר החילו את תקן ביקורת 104 גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי לימים 31 בדצמבר 2011, 2012, 2013, 2014 ו-2015, בהתאמה.

לאחר מכן, למרות שחלפה אף שנה נוספת, מערך ההוראות האמור טרם עודכן בהקשרים הנ"ל והבעיות הנדונות בסעיפים 6-8 לעיל עדיין נותרו בעינן מבלי שמשמעותן פחתה.

² קריטריונים אלה (הקריטריונים של בקרה) עומדים בפני עצמם ואינם אותם קריטריונים המצוינים בסעיף 6 לעיל (המשמשים להבחנה בין תהליכים מהותיים מאד לבין תהליכים מהותיים, לצורך פעולת ההערכה השנתית של הבקרה).

בנסיבות אלה, ועקב קיומן של הוראות מחייבות מכוח חוק, הלשכה החילה תקן ביקורת זה גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2016 או לאחר מכן.

9. תקן ביקורת זה נועד לקבוע את דרך פעולתו של רואה החשבון המבקר בביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2010 או לאחר מכן (לגבי תאגידים שתקן ביקורת (ישראל) 910 אינו מתייחס אליהם), לרבות נוסח דוח רואה החשבון המבקר בעקבות ביקורת כזאת.

מטרת ביקורת כזאת הינה לזהות את רכיבי הבקרה שיבוקרו ליום 31 בדצמבר 2010 או לאחר מכן ולהשיג מידה סבירה של ביטחון אם רכיבי בקרה אלה קויימו באופן אפקטיבי מכל הבחינות המהותיות.

10. חובותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לבקרת איכות לגבי התקשרויות נשוא תקן ביקורת זה הן בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ובהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים

10. ביקורת רואה החשבון המבקר תתייחס אל אותם רכיבי בקרה אשר אליהם מתייחסת הערכת הדירקטוריון וההנהלה - למעט רכיבים או תתי-רכיבים הנוגעים רק לבקרה פנימית על הגילוי.

רכיבי הבקרה שאליהם מתייחסת הביקורת של רואה החשבון המבקר מכונים להלן "רכיבי הבקרה המבוקרים".

11. כמוסבר בסעיף 6 לעיל, קביעת התהליכים המהותיים מאד לצורך הערכת הדירקטוריון וההנהלה ליום 31 בדצמבר 2010 ואילך נעשית על ידי כל תאגיד על-פי קריטריונים שנראו לו מתאימים לצורך זה.

בנסיבות אלה, תפקידו של רואה החשבון המבקר בעניין זה הוא לבחון אם קביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי הקריטריונים שהתאגיד עצמו יישם לצורך זה.

לצורך הבחינה כאמור, וכן לצורך ביצוע הביקורת בהמשך, רואה החשבון המבקר צריך להיות בעל הבנה מקדמית לגבי בקרה פנימית על דיווח כספי בתאגיד, כמו בביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910.

כמו כן, לצורך הבחינה כאמור, רואה החשבון המבקר יקבל, בשלב מוקדם ככל האפשר של הביקורת, מצג ברור מהגורמים החותמים על הצהרות אישיות בהתאם לתקנות, ובו פירוט הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך זה והתהליכים שאותם קבע התאגיד כמהותיים מאד על-פי קריטריונים אלה.

כאשר הקריטריונים שיישם התאגיד אינם בלתי סבירים בעליל, רואה החשבון המבקר יבחן אם קביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי אותם קריטריונים. בעקבות בחינה זאת יפעל רואה החשבון המבקר כלהלן:

אם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שהקביעה האמורה נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי אותם קריטריונים, ביקורתו לגבי רכיב בקרה זה תתייחס לאותם תהליכים שנקבעו כמהותיים מאד על ידי התאגיד (למעט תהליכים או תתי-תהליכים הנוגעים רק לבקרה פנימית על הגילוי).

אם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שהקביעה האמורה לא נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על פי אותם קריטריונים, הוא יפעל כאמור בסעיף 12 להלן.

11.א. כאשר התאגיד המדווח רכש בשנת הדיווח השוטפת תאגיד אחר המאוחד לראשונה בדוחות הכספיים לאותה שנה, יתכן שהערכת האפקטיביות המבוצעת על ידי הדירקטוריון וההנהלה לא תתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש (אשר היו נכללים בהערכת האפקטיביות במצב דברים רגיל). בפרסום של סגל רשות ניירות ערך בהקשר זה, נאמר כי כאשר לא עלה בידי הדירקטוריון וההנהלה להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש, עליהם לתת גילוי נאות בעניין זה בהערכת האפקטיביות שלהם, כמפורט באותו פרסום. במקרים אלה, רואה החשבון המבקר יפעל כאמור בנספח ה' לתקן ביקורת זה.

12. רואה החשבון המבקר יראה בכל אחד מהמצבים המפורטים להלן (או בשילוב ביניהם) הגבלה בביקורת ויפעל גם במצבים אלה בהתאם לכללים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 910 לגבי מצב של הגבלה בביקורת (סעיפים 74 ו-76 בתקן 5 PCAOB וסעיפים C3-C7 בנספח C לתקן):

- רואה החשבון המבקר לא קיבל מהתאגיד מצג ובו פירוט הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך קביעת התהליכים המהותיים מאד וכן פירוט התהליכים שאותם קבע התאגיד כמהותיים מאד על-פי קריטריונים אלה.

- רואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד את המצג האמור, אך המצג שהתקבל אינו ברור.

- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד הם בלתי סבירים בעליל.

- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל, אולם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שקביעת התהליכים המהותיים מאד לא נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי אותם קריטריונים.

- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל וקביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פיהם, אולם בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי (לדוגמה, בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורט תהליך המתייחס לחברה בת או ליחידה עסקית אחרת, שהינו מהותי מאד ברמת הדיווח הכספי המאוחד).

- בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל יתר רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי שהערכתם נדרשת בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התשי"ל-1970 (בקורות ברמת הארגון, בקורות על תהליך עריכת הדוחות וסגירתם ובקורות כלליות על מערכות המידע).

אופן ביצוע הביקורת

13. עם קביעת רכיבי הבקרה המבוקרים כאמור בסעיפים 10-12 לעיל, רואה החשבון המבקר יבצע את הביקורת לגבי רכיבים אלה בהתאם לכללים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 910 תוך התאמות המתחייבות עקב:

(א) העדר התייחסות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לקריטריונים של בקרה³ אשר עליהם מתבססת אותה הערכה (סעיף 14 להלן).

(ב) העדר ביקורת משולבת כמשמעותה בתקן ביקורת (ישראל) 910 (סעיף 15 להלן).

(ג) העדר התייחסות אל תהליכים מהותיים אשר אינם מזוהים כמהותיים מאד (סעיף 16 להלן).

14. בהתאם לעיקרון היסוד האמור בסעיף 7 לעיל, על רואה החשבון המבקר לבצע את הביקורת בהתבסס על אותם קריטריונים של בקרה אשר עליהם מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה. אולם, כמצוין בסיפא של הסעיף הנ"ל, התקנות ועמדת הסגל אינן דורשות התייחסות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לקריטריונים האמורים.

לפיכך, רואה החשבון המבקר יקבל, בשלב מוקדם ככל האפשר של הביקורת, מצג ברור מהגורמים החותמים על הצהרות אישיות בהתאם לתקנות, ובו פירוט הקריטריונים של בקרה אשר עליהם מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה. כאשר הקריטריונים המצוינים במצג האמור אינם בלתי סבירים בעליל, רואה החשבון המבקר יבצע את הביקורת לגבי רכיבי הבקרה המבוקרים בהתבסס על אותם קריטריונים.

האמור בסעיף 12 לעיל יחול גם במקרה שרואה החשבון המבקר לא קיבל מהתאגיד את המצג לגבי הקריטריונים של בקרה, או שהמצג שהוא קיבל אינו ברור, או שהקריטריונים המצוינים באותו מצג הם בלתי סבירים בעליל.

15. עקב הצמצום המשמעותי בהיקף הביקורת לעומת הנדרש בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910 והשימוש בשיקולי מהותיות שונים מאלה שנדרשים בהתאם לאותו תקן (ושמיושמים גם בביקורת הדוחות הכספיים), לא ניתן להשיג באמצעות ביקורת בהתאם לתקן ביקורת זה את היעדים של ביקורת משולבת כמשמעותה בתקן ביקורת (ישראל) 910. עם זאת, רואה החשבון המבקר יביא בחשבון מידע המגיע לידי באמצעות ביקורת בהתאם לתקן ביקורת זה במסגרת שיקוליו לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" ולתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו".

בביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת זה לא יחול האמור בסעיפים 21-23 בתקן ביקורת (ישראל) 910 בעניין השילוב בין הביקורות.

16. הערכת הדירקטוריון וההנהלה תתייחס בדרך כלל רק אל אותם רכיבי בקרה אשר אליהם, לכל הפחות, עליה להתייחס בהתאם לאמור בסעיף 5 לעיל. במצב זה, פרט לבקורות ברמת הארגון (לרבות בקורות על תהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי ובקורות כלליות של מערכות מידע), הערכת הדירקטוריון וההנהלה וכן הביקורת

³ קריטריונים אלה אינם אותם קריטריונים הנדונים בסעיפים 11-12 לעיל (ר' גם סעיף 7 לעיל והערות השוליים לגביו).

יתייחסו רק אל אותם תהליכים המזוהים כתהליכים מהותיים מאד (ר' גם סעיפים 11-12 לעיל). עקב העדר התייחסות לתהליכים מהותיים אחרים (אשר אינם מזוהים כמהותיים מאד), נדרשות התאמות נוספות ביישום הכללים שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 910. כך, בין היתר, בכל מקום שבו תקן 5 PCAOB מתייחס אל "חשבונות וגילויים משמעותיים" (significant accounts and disclosures) בדוחות הכספיים, ההתייחסות תהיה אל "תהליכים מהותיים מאד". בנוסף לכך, התייחסויות רוחביות מסוימות באותו תקן לא תהיינה רלבנטיות או שתהיינה רלבנטיות במידה מצומצמת או באופן חלקי. כמו כן, ביקורתו וחוות דעתו של רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת זה אינן מתייחסות להשפעות הדדיות בין רכיבי הבקרה המבוקרים לבין כאלה שאינם מבוקרים.

17. לאחר זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים, המונח "מהותי מאד" אינו רלבנטי יותר (פרט למצב בו עולה חשש שחלה טעות בזיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים). בתכנון ובביצוע הביקורת לגבי רכיבי הבקרה המבוקרים, על רואה החשבון המבקר להשתמש באותם שיקולי מהותיות שבהם הוא משתמש בביקורת הדוחות הכספיים של התאגיד. גם כאשר נמצאים ליקויים ברכיבי הבקרה המבוקרים, משמעותם תישקל בהתאם לשיקולי המהותיות האמורים.

18. בנסיבות מסוימות יתכן שאגב ביקורת רכיבי הבקרה המבוקרים או ביקורת הדוחות הכספיים יודע לרואה החשבון המבקר על קיומה של חולשה מהותית שאינה מתייחסת לרכיבי הבקרה המבוקרים.

כאשר הנסיבות מצביעות על טעות לכאורה בזיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים, רואה החשבון המבקר יחזור ויבחן את זיהוים של רכיבים אלה ויביא בחשבון את ממצאי הבחינה החוזרת.

כאשר הנסיבות אינן מצביעות על טעות לכאורה בזיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים, או כאשר בבחינה החוזרת לא נמצאה טעות בזיהוים, המתכונת המצומצמת של הביקורת בהתאם לתקן ביקורת זה אינה מאפשרת להרחיב את אחריותו של רואה החשבון המבקר. במצב כזה, רואה החשבון המבקר יתייחס לחולשה המהותית האמורה כאל ליקוי משמעותי, היינו הוא לא יתייחס אליה בחוות דעתו אלא רק יכלול אותה בתקשורת שלו עם אותם גורמים בתאגיד שאליהם מדווחים ליקויים משמעותיים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910. בתקשורת עם גורמים אלה יפנה רואה החשבון המבקר את תשומת הלב לכך שאם היו חלות על התאגיד הוראות ה-SOX, עניין זה היה מצריך דיווח כחולשה מהותית בהתאם לאותן הוראות.

דיווח

19. דוח של רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת זה הוא ביסודו דוח מיוחד, כפי שנדון בתקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר "דוחות מיוחדים של רואי חשבון". בהתאם לכך, דוח זה ינתן בנפרד מדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

ביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת זה מתייחסת רק לרכיבי הבקרה המבוקרים ולא לבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי (שאליה מתייחסת ביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910). בהתאם לכך, גם חוות הדעת הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת זה מתייחסת רק לרכיבי הבקרה המבוקרים ולא לבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי.

כל עוד בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא נכללת התייחסות לקריטריונים של בקרה אשר עליהם מתבססת ההערכה (סעיף 7 לעיל, סיפא), גם בדוח רואה החשבון המבקר לא תיכלל התייחסות לאותם קריטריונים. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללת התייחסות לקריטריונים האמורים (כפי שמותר בהתאם לתקנות), רואה החשבון המבקר יוסיף התייחסות כזאת גם בדוח שלו.

20. כאשר אותו רואה חשבון מבקר עורך את הביקורת לגבי כל היחידות העסקיות הרלבנטיות של הישות המדווחת ומסקנת הביקורת לגבי אפקטיביות רכיבי הבקרה המבוקרים היא בלתי מסויגת, נוסח דוח רואה החשבון המבקר בעניין זה יהיה הנוסח הקבוע בנספח א' לתקן ביקורת זה.

21. כאשר רואה חשבון מבקר אחר עורך ביקורת, בהתאם לתקן ביקורת זה או בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910, בחברה בת או ביחידה עסקית אחרת של הישות המדווחת והדוח שלו (בהתאם לסעיפים 20-22 בתקן ביקורת זה או בהתאם לסעיפים 11-13 בתקן ביקורת (ישראל) 910) מומצא לרואה החשבון המבקר את הישות המדווחת, יחולו העקרונות שבנספח C לתקן 5 PCAOB (סעיפים C8-C11), אולם זאת בהתייחס להוראות תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" (במקום בהתייחס להוראות תקן AU 543 בארה"ב).

בנסיבות אלה, כאשר רואה החשבון המבקר כולל בדוח שלו התייחסות לדוח של רואה חשבון מבקר אחר כחלק מהבסיס לחוות דעתו בעניין רכיבי הבקרה המבוקרים של הישות המדווחת⁴, עליו להתאים את נוסח הדוח שלו כמפורט בנספח ב' לתקן ביקורת זה.

22. כאשר מסקנת הביקורת היא שקיימת חולשה מהותית (אחת או יותר) ברכיבי הבקרה המבוקרים, על רואה החשבון המבקר לשנות את הדוח שלו כמפורט בנספח ג' לתקן ביקורת זה.

22א. כאשר על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, ובמסגרת הנהלים המוגבלים שהוא ביצע לא זוהתה חולשה מהותית, דוח רואה החשבון המבקר בעניין זה יהיה בנוסח הקבוע בנספח ד' לתקן ביקורת זה.

כאשר על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, יתכן כי במסגרת הנהלים המוגבלים שהוא ביצע זוהתה חולשה מהותית. במצב כזה יתווספו לנוסח הקבוע בנספח ד' התאמות מקבילות לאלה המובאות בנספח ג' לתקן ביקורת זה, פרט לכך שבמקום הפיסקה האחרונה הנכללת באותן התאמות, תבוא פיסקת ההימנעות שבנספח ד'.

הוספת פיסקת קישור בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

23. רואה החשבון המבקר יוסיף פיסקת קישור (כמפורט להלן) בסוף הדוח שלו על הדוחות הכספיים, לאחר הנוסח לפי תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

⁴ רואה החשבון המבקר יכול לכלול בדוח שלו התייחסות לדוח של רואה חשבון מבקר אחר רק בתנאי שרואה החשבון המבקר האחר עורך גם את ביקורת הדוחות הכספיים של אותה חברה בת או יחידה עסקית ובתנאי שהוא עורך בה ביקורת מלאה (העומדת בפני עצמה) בהתאם לתקן ביקורת זה או בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910, ונותן דוח רואה חשבון מבקר בנוסח הנדרש על-פי אחד מתקנים אלה.

כאשר חוות הדעת על אפקטיביות רכיבי הבקרה המבוקרים היא בלתי מסויגת, נוסח פיסקת הקישור יהיה כלהלן:

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ___ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר), הסיפא של פיסקת הקישור הנ"ל תשתנה כלהלן:

... והדוח שלנו מיום ___ ב-20X3 כלל חוות דעת שלילית על אותם רכיבים בשל קיומה של חולשה מהותית (או: בשל קיומן של חולשות מהותיות).

כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, נוסח פיסקת הקישור יהיה כלהלן:

התבקשנו גם לבקר רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, אולם אנו נמנעים ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום זה, מהסיבות המנויות בדוח שלנו מיום ___ ב-20X3.

כניסה לתוקף

24. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2019, או לאחר מכן (לגבי תאגידים שתקן ביקורת (ישראל) 910 אינו מתייחס אליהם).

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

24.א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי למועדים שלפני 31 בדצמבר 2019.

נספח א' (מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן)

נוסח דוח בלתי מסווג (סעיף 20 בתקן)

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של [שם החברה]

בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

**בהתאם לסעיף 9ב (ג) בתקנות ניירות ערך
(דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970**

ביקרנו רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של [שם החברה] וחברות בנות¹ (להלן ביחד "החברה") ליום 31 בדצמבר 20X2. רכיבי בקרה אלה נקבעו כמוסבר בפיסקה הבאה². הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים לקיום בקרה פנימית אפקטיבית על דיווח כספי ולהערכתם את האפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי המצורפת לדוח התקופתי לתאריך הנ"ל. אחריותנו היא לחוות דעה על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה בהתבסס על ביקורתנו.

רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי שבוקרו נקבעו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (להלן "תקן ביקורת (ישראל) 911"). רכיבים אלה הינם: (1) בקרות ברמת הארגון, לרבות בקרות על תהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי ובקרות כלליות של מערכות מידע; (2) בקרות על [כאן יצוין שם ברור של תהליך מהותי מאד שיש לבקרו בהתאם לתקן, אם יש כזה]; (3) בקרות על [כאן יצוין שם ברור של תהליך מהותי מאד נוסף שיש לבקרו בהתאם לתקן, אם יש כזה, וכן הלאה] (כל אלה יחד מכונים להלן "רכיבי הבקרה המבוקרים").

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911. על-פי תקן זה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה לזהות את רכיבי הבקרה המבוקרים ולהשיג מידה סבירה של ביטחון אם רכיבי בקרה אלה קויימו באופן אפקטיבי מכל הבחינות המהותיות. ביקורתנו כללה השגת הבנה לגבי בקרה פנימית על דיווח כספי, זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים, הערכת הסיכון שקיימת חולשה מהותית ברכיבי הבקרה המבוקרים, וכן בחינה והערכה של אפקטיביות התכנון והתפעול של אותם רכיבי בקרה בהתבסס על הסיכון שהוערך. ביקורתנו, לגבי אותם רכיבי בקרה, כללה גם ביצוע נהלים אחרים כאלה שחשבנו כנחוצים בהתאם לנסיבות. ביקורתנו התייחסה רק לרכיבי הבקרה המבוקרים, להבדיל מבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי, ולפיכך חוות דעתנו מתייחסת לרכיבי הבקרה המבוקרים בלבד. כמו כן, ביקורתנו לא התייחסה להשפעות הדדיות בין רכיבי הבקרה המבוקרים לבין כאלה שאינם מבוקרים ולפיכך, חוות דעתנו אינה מביאה בחשבון השפעות אפשריות כאלה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו בהקשר המתואר לעיל.

¹ אם לישות המדווחת אין חברות בנות, יושמטו מהנוסח המילים "וחברות בנות" ו"ביחד" (בפיסקה הראשונה) והמילה "המאוחדים" (בפיסקה האחרונה).

² כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללת התייחסות לקריטריונים של בקרה אשר עליהם מתבססת ההערכה ורואה החשבון המבקר מוסיף התייחסות כזאת גם בדוח שלו (סעיף 19 בתקן, ס"א), יתווספו בסוף משפט זה המילים הבאות: "... ובוקרו בהתבסס על [תיאור קצר וברור של הקריטריונים אשר בהתבסס עליהם בוצעה הביקורת]".

נספח א' (המשך)

בשל מגבלות מובנות, בקרה פנימית על דיווח כספי בכלל, ורכיבים מתוכה בפרט, עשויים שלא למנוע או לגלות הצגה מוטעית. כמו כן, הסקת מסקנות לגבי העתיד על בסיס הערכת אפקטיביות נוכחית כלשהי חשובה לסיכון שבקורות תהפוכה לבלתי מתאימות בגלל שינויים בנסיבות או שמידת הקיום של המדיניות או הנהלים תשתנה לרעה.

לדעתנו, החברה קיימה באופן אפקטיבי, מכל הבחינות המהותיות, את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2.

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 והדוח שלנו, מיום __ ב-20X3, כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אותם דוחות כספיים³.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

³ אם דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כלל חוות דעת מסויגת, תותאם הסיפא של משפט זה כך שתציין את ההסתייגות ותתאר אותה.

אם דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כלל פיסקת הדגש (הפניית תשומת לב), יתווספו בסוף משפט זה המילים הבאות: "... וכן הפניית תשומת לב בדבר [תיאור קצר וברור של העניין שיש בו פיסקת ההדגש, כגון: השפעת היישום לראשונה של תקן דיווח כספי חדש]".

נספח ב' (מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן)

התאמות לנוסח הדוח כאשר נכללת התייחסות לדוח של רואה חשבון מבקר אחר כחלק מהבסיס לחוות דעת בעניין רכיבי הבקרה המבוקרים¹ (סעיף 21 בתקן)

1. התאמה לפיסקה הראשונה בנוסח שבנספח א'

בסוף פיסקה זאת יתווספו (כהמשך הפיסקה) שני משפטים אלה:

לא בדקנו את האפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן והכנסותיהן הכלולים באיחוד מהווים % _____ ו- % _____, בהתאמה, מהסכומים המתייחסים בדוחות הכספיים המאוחדים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. האפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של אותן חברות בוקרה על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לאפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים.

2. התאמה לפיסקה השלישית בנוסח שבנספח א'

במקום המשפט האחרון בפיסקה זאת יבוא משפט זה:

אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון המבקרים האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו בהקשר המתואר לעיל.

3. התאמה לפיסקה החמישית (לפני האחרונה) בנוסח שבנספח א'

בתחילת פיסקה זאת - אחרי המילה "לדעתנו" - תתווספה, בין פסיקים, המילים "בהתבסס על ביקורתנו ועל דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים".

4. התאמה לפיסקה השישית (האחרונה) בנוסח שבנספח א'

בסוף פיסקה זאת (לפני הנקודה) תתווספה המילים "בהתבסס על ביקורתנו ועל דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים".

¹ נוסח ההתאמות מתייחס למצב בו קיימים מספר רואי חשבון מבקרים אחרים. כאשר קיים רק רואה חשבון מבקר אחר אחד, הנוסח יותאם ללשון יחיד.

נספח ג' (מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן)

שינויים הנדרשים בנוסח הדוח כאשר מסקנת הביקורת היא שקיימת חולשה מהותית (אחת או יותר) ברכיבי הבקרה המבוקרים (סעיף 22 בתקן)

1. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות כל החולשות המהותיות שזוהו בביקורת והגילוי לגביהן מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות

הפיסקאות שלהלן תבואנה במקום הפיסקה החמישית בנוסח שבנספח א' (הפיסקה האחרונה תישאר בעינה לאחר הפיסקאות שלהלן):

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או רבעוניים של החברה לא תימנע או תתגלה במועד.

החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית הנכללת בהערכת הדירקטוריון וההנהלה]

החולשות המהותיות¹ הנ"ל הובאו בחשבון בקביעת המהות, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שיושמו בביקורתנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, ודוח זה אינו משפיע על הדוח שלנו על הדוחות הכספיים האמורים.

לדעתנו, בשל השפעת החולשות המהותיות¹ שזוהו לעיל על השגת מטרות הבקרה, החברה לא קיימה באופן אפקטיבי את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2.

¹ כאשר קיימת רק חולשה מהותית אחת, הנוסח יותאם ללשון יחיד.

2. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא נכללת חולשה מהותית, אך בביקורת זוהו חולשות מהותיות

הפיסקאות שלהלן תבואנה במקום הפיסקה החמישית בנוסח שבנספח א' (הפיסקה האחרונה תישאר בעינה לאחר הפיסקאות שלהלן):

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או רבעוניים של החברה לא תימנע או תתגלה במועד.

במסגרת ביקורתנו זיהינו את החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים, אשר לא זוהו כחולשה מהותית בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית שזוהתה בביקורת]

החולשות המהותיות¹ הנ"ל הובאו בחשבון בקביעת המהות, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שיושמו בביקורתנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, ודוח זה אינו משפיע על הדוח שלנו על הדוחות הכספיים האמורים.

בשל השמטת החולשות המהותיות¹ המתוארות לעיל מהערכת הדירקטוריון וההנהלה, הערכת הדירקטוריון וההנהלה שהחברה קיימה באופן אפקטיבי את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2 אינה נאותה.

לדעתנו, בשל השפעת החולשות המהותיות¹ שזוהו לעיל על השגת מטרות הבקרה, החברה לא קיימה באופן אפקטיבי, מכל הבחינות המהותיות, את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2.

¹ כאשר קיימת רק חולשה מהותית אחת, הנוסח יותאם ללשון יחיד.

3. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות חולשות מהותיות (אחת או יותר) והגילוי לגביהן מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות, אך לא נכללות חולשות מהותיות נוספות שזוהו בביקורת

הפיסקאות שלהלן תבואנה במקום הפיסקה החמישית בנוסח שבנספח א' (הפיסקה האחרונה תישאר בעינה לאחר הפיסקאות שלהלן):

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או רבעוניים של החברה לא תימנע או תתגלה במועד.

החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית הנכללת בהערכת הדירקטוריון וההנהלה]

בנוסף, במסגרת ביקורתנו זיהינו את החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים, אשר לא זוהו כחולשה מהותית בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית נוספת שזוהתה בביקורת]

החולשות המהותיות¹ הנ"ל הובאו בחשבון בקביעת המהות, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שיושמו בביקורתנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, ודוח זה אינו משפיע על הדוח שלנו על הדוחות הכספיים האמורים.

לדעתנו, בשל השפעת החולשות המהותיות¹ שזוהו לעיל על השגת מטרות הבקרה, החברה לא קיימה באופן אפקטיבי, מכל הבחינות המהותיות, את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2.

¹ כאשר קיימת רק חולשה מהותית אחת, הנוסח יותאם ללשון יחיד.

4. כאשר בהערכת הדירקטוריון וההנהלה נכללות כל החולשות המהותיות שזוהו בביקורת, אך הגילוי לגבי חלק מהן אינו מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות

הפיסקאות שלהלן תבואנה במקום הפיסקה החמישית בנוסח שבנספח א' (הפיסקה האחרונה באותו נוסח תישאר בעינה לאחר הפיסקאות שלהלן):

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או רבעוניים של החברה לא תימנע או תתגלה במועד.

החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית הנכללת בהערכת הדירקטוריון וההנהלה ואשר הגילוי לגביה מוצג שם באופן נאות מכל הבחינות המהותיות]

בנוסף, גם החולשות המהותיות¹ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה, אך הגילוי לגביהן אינו מוצג שם באופן נאות מכל הבחינות המהותיות:

[כאן תתואר באופן נאות כל חולשה מהותית אשר הגילוי לגביה בהערכת הדירקטוריון וההנהלה אינו מוצג באופן נאות מכל הבחינות המהותיות]

החולשות המהותיות¹ הנ"ל הובאו בחשבון בקביעת המהות, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שיושמו בביקורתנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, ודוח זה אינו משפיע על הדוח שלנו על הדוחות הכספיים האמורים.

לדעתנו, בשל השפעת החולשות המהותיות¹ שזוהו לעיל על השגת מטרות הבקרה, החברה לא קיימה באופן אפקטיבי, מכל הבחינות המהותיות, את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 20X2.

¹ כאשר קיימת רק חולשה מהותית אחת, הנוסח יותאם ללשון יחיד.

נספח ד' (מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן)
נוסח הימנעות ממתן חוות דעת (סעיף 22א בתקן)

התבקשנו לבקר רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של [שם החברה] וחברות בנות¹ (להלן ביחד "החברה") ליום 31 בדצמבר 20X2. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לקיום בקרה פנימית אפקטיבית על דיווח כספי ולהערכתם את האפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי המצורפת לדוח התקופתי לתאריך הנ"ל.

[תיאור הסיבות המהותיות להימנעות]. בהתאם לכך, לא יכולנו לבצע נהלי ביקורת הנחוצים למתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2.

בשל מגבלות מובנות, בקרה פנימית על דיווח כספי בכלל, ורכיבים מתוכה בפרט, עשויים שלא למנוע או לגלות הצגה מוטעית. כמו כן, הסקת מסקנות לגבי העתיד על בסיס הערכת אפקטיביות נוכחית כלשהי חשופה לסיכון שבקורות תהפוכנה לבלתי מתאימות בגלל שינויים בנסיבות או שמידת הקיום של המדיניות או הנהלים תשתנה לרעה.

בשל ההגבלה בביקורת המתוארת בפיסקה השניה לעיל, הנהלים שבוצעו על ידינו אינם מספיקים כדי לאפשר לנו לתת חוות דעת, ולפיכך אנו נמנעים ממתן חוות דעת, על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2.

ביקרנו, בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, את הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 והדוח שלנו, מיום ___ ב-20X3, כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אותם דוחות כספיים².

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

¹ אם לישות המדווחת אין חברות בנות, יושמטו מהנוסח המילים "וחברות בנות" ו"ביחד" (בפיסקה הראשונה) והמילה "המאוחדים" (בפיסקה האחרונה).

² במצב של הימנעות ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, על רואה החשבון המבקר להקדיש תשומת לב מיוחדת להשלכות העשויות להיות לכך על ביקורת הדוחות הכספיים ודוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת זאת.

אם דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כלל חוות דעת מסויגת, תותאם הסיפא של משפט זה כך שתציין את ההסתייגות ותתאר אותה.

אם דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כלל פיסקת הדגש (הפניית תשומת לב), יתווספו בסוף משפט זה המילים הבאות: "... וכך הפניית תשומת לב בדבר [תיאור קצר וברור של העניין שיש בו פיסקת ההדגש, כגון: השפעת היישום לראשונה של תקן דיווח כספי חדש]".

נספח ה' - הבהרה בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי כאשר התאגיד המדווח רכש תאגיד אחר בשנת הדיווח השוטפת

מבוא

1. סעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" קובע כי ביקורתו של רואה החשבון המבקר תתייחס אל אותם רכיבי בקרה אשר אליהם מתייחסת הערכת הדירקטוריון וההנהלה (למעט רכיבים או תתי-רכיבים הנוגעים רק לבקרה פנימית על הגילוי). הערכת הדירקטוריון וההנהלה חייבת להתייחס, בין היתר, לכל התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי המאוחד. לפיכך, גם ביקורתו של רואה החשבון המבקר חייבת להתייחס לכל אותם תהליכים ברמת הדיווח הכספי המאוחד. בנוסף, מבחינת מתכונת הדיווח, נדרש פירוט של כל התהליכים המהותיים מאד שהוערכו, וזאת הן בדוח של הדירקטוריון וההנהלה והן בדוח רואה החשבון המבקר.
2. כאשר התאגיד המדווח רכש בשנת הדיווח השוטפת תאגיד אחר המאוחד לראשונה בדוחות הכספיים לאותה שנה, יתכן שהערכת האפקטיביות המבוצעת על ידי הדירקטוריון וההנהלה לא תתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש (אשר היו נכללים בהערכת האפקטיביות במצב דברים רגיל). בפרסום של סגל רשות ניירות ערך בהקשר זה, נאמר כי כאשר לא עלה בידי הדירקטוריון וההנהלה להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש, עליהם לתת גילוי נאות בעניין זה בהערכת האפקטיביות שלהם, כמפורט באותו פרסום.
3. הבהרה זו מיועדת להבהיר את דרך פעולתו של רואה החשבון המבקר במצב המתואר בסעיף 2 בהבהרה זו לעיל.

הבהרה

4. במצב המתואר בסעיף 2 בהבהרה זו לעיל, רואה החשבון המבקר יפעל כלהלן:
 - 4.1 רואה החשבון המבקר יבחן אם החלטת הדירקטוריון וההנהלה שלא להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של תאגיד שנרכש בשנת הדיווח השוטפת עומדת בהנחיות רשות ניירות ערך בעניין זה. כמו כן, רואה החשבון המבקר יבחן אם בהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה ניתן גילוי נאות בעניין זה כנדרש באותן הנחיות.
 - 4.2 כאשר החלטת הדירקטוריון וההנהלה שלא להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של תאגיד שנרכש בשנת הדיווח השוטפת עומדת בהנחיות רשות ניירות ערך בעניין זה, ובהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה ניתן גילוי נאות כנדרש באותן הנחיות, אזי גם ביקורתו של רואה החשבון המבקר לא תתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של התאגיד הנרכש.
- במצב כזה, תתווסף הפיסקה שלהלן לאחר הפיסקה הראשונה בדוח רואה החשבון המבקר שנוסחו מובא בנספח א' לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי":

"כפי שמצוין בהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה, אותה הערכה אינה מתייחסת לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ב- _____ [שם החברה שנרכשה במהלך שנת הדיווח ולא נכללה בהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה], אשר נרכשה ביום [תאריך הרכישה] ואשר נכסיה והכנסותיה הכלולים באיחוד מהווים % _____ ו- % _____, בהתאמה, מכלל הנכסים וההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. בהתאם לכך, ביקורתנו לא התייחסה גם היא לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ב- _____ [שם החברה שנרכשה]."

4.3 כאשר החלטת הדירקטוריון וההנהלה שלא להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של תאגיד שנרכש בשנת הדיווח השוטפת עומדת בהנחיות רשות ניירות בעניין זה, אולם בהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה לא ניתן גילוי נאות כנדרש באותן הנחיות, אזי רואה החשבון המבקר יכלול בדוח שלו, לאחר הפיסקה המובאת בסעיף 4.2 בהבהרה זו לעיל, פיסקה נוספת שתתאר את הסיבות אשר בגללן רואה החשבון המבקר סבור כי הגילוי בעניין זה בהערכת האפקטיביות של הדירקטוריון וההנהלה אינו נאות ומצריך שינויים.

4.4 כאשר רואה החשבון המבקר סבור כי החלטת הדירקטוריון וההנהלה שלא להתייחס לרכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של תאגיד שנרכש בשנת הדיווח השוטפת אינה עומדת בהנחיות רשות ניירות ערך בעניין זה, אזי רואה החשבון המבקר יראה מצב זה כהגבלה בביקורת ויפעל בהתאם לסעיפים 12 ו-22א בתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".