

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 220

ב ד ב ר

בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 (או 31 בדצמבר 2023) או לאחר מכן

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
1	תחולת תקן ביקורת זה
4 - 2	מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות
5	כניסה לתוקף
6	מטרה
7	הגדרות
	הוראות התקן
8 - 8א	חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות
11 - 9	דרישות אתיקה רלוונטיות
13 - 12	קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם
14	השמת צוותי התקשרות
22 - 15	ביצוע ההתקשרות
23	ניטור
25 - 24	תיעוד

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

2א - 1א	מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות
3א	חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורת
7א - 4א	דרישות אתיקה רלוונטיות
9א - 8א	קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם
12א - 10א	השמת צוותי התקשרות
32א - 13א	ביצוע ההתקשרות
35א - 33א	ניטור
36א	תיעוד

מבוא

תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2020-2 ותוקן על ידי עדכוני ביקורת 2021-1, 2022-1.

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 220 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

Quality Control for an Audit of Financial Statements

תקן ביקורת זה דן בחובותיו הספציפיות של רואה החשבון המבקר בקשר לנוהלי בקרת איכות על ביקורת של דוחות כספיים. התקן מתייחס גם לחובותיו של **סוקר בקרת האיכות של התקשרות**¹, במקרים שהן חלות. יש לקרוא תקן ביקורת זה יחד עם **דרישות אתיקה רלוונטיות**².

ככל שמדובר בהתקשרויות שאינן מנויות בסעיף 19 בתקן ביקורת זה, שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר לגבי היקפם של נוהלי בקרת איכות בהתאם לתקן ביקורת זה מביא בחשבון גם את היקף ומורכבות הפעילות המבוקרת.

מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות

2. מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות, הם באחריות פירמת הביקורת. בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" (ר' סעיף א1), **לפירמה**³ יש מחויבות להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות אשר תספק לה מידה סבירה של ביטחון כי:

- (א) הפירמה והסגל⁴ שלה מקיימים את הוראות הכללים המקצועיים⁵ והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) דוחות הניתנים על ידי הפירמה או **שותפי ההתקשרות**⁶ הינם נאותים בנסיבות העניין.⁷

1 ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

2 ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

3 ר' הגדרה בסעיף 7(ה).

4 ר' הגדרה בסעיף 7(ב).

5 ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

6 ר' הגדרה בסעיף 7(א).

7 ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 2.

תקן ביקורת זה מבוסס על ההנחה שהפירמה מקיימת את הוראות תקן בקרת איכות (ישראל) 1.

3. במסגרת מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לצוותי ההתקשרות⁸ יש חובה ליישם נוהלי בקרת איכות המתאימים להתקשרות הביקורת ולספק לפירמה מידע רלוונטי כדי לאפשר את תפקוד אותו חלק במערכת בקרת האיכות של הפירמה המתייחס לאי-תלות והעדר ניגוד עניינים.

4. צוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת. (ר' סעיף א2)

כניסה לתוקף

5. הכניסה לתוקף של תקן ביקורת זה הינה בשני מועדים שונים, בהתאם לסוג התקשרות הביקורת, כלהלן:

(א) לגבי התקשרויות לביקורת דוחות כספיים של ישויות רשומות,⁹ ישויות מאוחדות¹⁰ של ישויות רשומות או ישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות רשומות - תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.

(ב) לגבי התקשרויות לביקורת דוחות כספיים של ישויות אחרות - תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2023 או לאחר מכן.

מטרה

6. מטרת רואה החשבון המבקר היא ליישם נוהלי בקרת איכות ברמת ההתקשרות כדי לספק לו מידה סבירה של ביטחון כי:

- (א) הביקורת עומדת בכללים המקצועיים ובהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) דוח רואה החשבון המבקר שניתן הינו נאות בנסיבות העניין.

הגדרות

7. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

⁸ ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

⁹ ר' הגדרה בסעיף 7(ז).

¹⁰ ר' הגדרה בסעיף 7(ז').

- (א) **שותף התקשרות** (Engagement partner) - השותף¹¹, או אדם אחר בפירמה האחראי על התקשרות הביקורת ועל ביצועה, ועל דוח רואה החשבון המבקר הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.
- (ב) **סקירת בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control review) - תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ושל המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר. תהליך סקירת בקרת איכות של ההתקשרות חל על התקשרויות-המפורטות בסעיף 19.
- (ג) **סוקר בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control reviewer) - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת¹², או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר.
- (ד) **צוות התקשרות** (Engagement team) - כל השותפים והצוות המקצועי¹³ המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי פירמה ברשת¹⁴ המבצעים נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עימו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".
- (ה) **פירמה** (Firm) - רואה חשבון יחיד (Sole Practitioner), שותפות או תאגיד או ישות אחרת של רואי חשבון.
- (ו) **בדיקה** (Inspection) - בהקשר של התקשרויות ביקורת שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.
- (ז) **ישות רשומה** (Listed entity) - ישות שהיא "תאגיד מדווח" כהגדרתו בחוק ניירות ערך תשכ"ח-1968, ישות המצויה בתהליך שעם השלמתו היא תהיה "תאגיד מדווח" וכן ישות שניירות ערך שלה רשומים או מצוטטים בבורסה מוכרת (לרבות בחו"ל) או שהם נסחרים תחת תקנות או כללים של בורסה מוכרת או גוף מקביל אחר.

¹¹ ר' הגדרה בסעיף 7(יא).

¹² ר' הגדרה בסעיף 7(טז).

¹³ ר' הגדרה בסעיף 7(טו).

¹⁴ ר' הגדרה בסעיף 7(י).

(ח) **ניטור** (Monitoring) - תהליך הכולל בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות **בדיקה**¹⁵ תקופתית של מבחר התקשרויות שהושלמו, המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שמערכת בקרת האיכות שלה פועלת באופן אפקטיבי.

(ט) **רשת** (Network) - מבנה עסקי גדול יותר של פירמות:

(1) המכוון לשיתוף פעולה, וכן

(2) המכוון בבירור לשיתוף ברווח או בעלויות או החולק בעלות, שליטה או ניהול משותפים, מדיניות ונוהלי בקרת איכות משותפים, אסטרטגיה עסקית משותפת, שימוש בשם מותג משותף, או חלק משמעותי של משאבים מקצועיים.

(י) **פירמה ברשת** (Network firm) - פירמה או ישות המשתייכות ל**רשת**¹⁶.

(יא) **שותף** (Partner) - כל אדם בעל סמכות לחייב את הפירמה בקשר לביצוע של התקשרות למתן שירותים מקצועיים.

(יב) **סגל** (Personnel) - שותפים וצוות מקצועי.

(יג) **כללים מקצועיים** (Professional standards) - תקני בקרת איכות, תקני ביקורת ודרישות אתיקה רלוונטיות.

(יד) **דרישות אתיקה רלוונטיות** (Relevant ethical requirements) - דרישות אתיקה אליהן כפופים צוות ההתקשרות וסוקר בקרת האיכות של ההתקשרות, כגון חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 והתקנות מכוחו.

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

(טז) **אדם חיצוני לפירמה בעל הכשרה הולמת** (Suitably qualified external person) - אדם חיצוני לפירמה בעל כשירות ויכולות לפעול כשותף התקשרות, לדוגמה, שותף בפירמה אחרת או עובד (בעל ניסיון מתאים) של גוף ראיית חשבון מקצועי שחבריו יכולים לבצע ביקורת של מידע כספי היסטורי, או עובד כאמור של ארגון המספק שירותים רלוונטיים של בקרת איכות.

¹⁵ ר' הגדרה בסעיף 7(ו).

¹⁶ ר' הגדרה בסעיף 7(ט).

- (יז) **ישות מאוחדת** - ישות או פעילות אשר עבורה נערכים דוחות כספיים המאוחדים בדוחות הכספיים של **קבוצה**¹⁷.
- בחלק מתקני הביקורת נעשה שימוש במונח "חברה בת" או "חברת בת" במובן מקביל לזה של "ישות מאוחדת".
- (יח) **קבוצה** - ישות שעבורה נערכים דוחות כספיים מאוחדים יחד עם כל הישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באותם דוחות (לרבות ישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באיחוד יחסי).
- (יט) **דוחות כספיים של קבוצה** - הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה.

הוראות התקן

חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות

8. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות על האיכות הכוללת של כל התקשרות ביקורת שהוא ממונה עליה. (ר' סעיף א3)
- א8. לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה, שותף ההתקשרות יכול להסתייע בחברי צוות ההתקשרות המתאימים לכך ולעשות שימוש בעבודתם בקשר לכך. חברי צוות ההתקשרות המסייעים לשותף ההתקשרות בפיקוח על עבודת חברים אחרים בצוות ההתקשרות נדרשים גם הם לקיים את הוראות תקן ביקורת זה, בקשר לחובות הפיקוח שהושמו להם. אין באמור בסעיף זה כדי לגרוע מאחריותו של שותף ההתקשרות לקיום חובותיו על פי תקן ביקורת זה.

דרישות אתיקה רלוונטיות

9. במהלך התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות להיות ער, באמצעות פיקוח ועריכת בירורים ככל שנחוץ, לראיות בקשר לאי קיום דרישות אתיקה רלוונטיות על ידי חברי צוות ההתקשרות. (ר' סעיפים א4-א5).
10. באו לתשומת ליבו של שותף ההתקשרות, באמצעות מערכת בקרת האיכות של הפירמה או בדרך אחרת, עניינים המצביעים על כך שחברי צוות ההתקשרות לא קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות, על שותף ההתקשרות, בהתייעצות עם אחרים בפירמה, לקבוע את הפעולות המתאימות. (ר' סעיף א5)

¹⁷ ר' הגדרה בסעיף 7(יח).

אי תלות והעדר ניגוד עניינים

11. על שותף ההתקשרות לגבש מסקנה על קיום דרישות של אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת. בעשותו כן, על שותף ההתקשרות: (ר' סעיף 5א)
- (א) להשיג מידע רלוונטי מהפירמה, ואם רלוונטי מפירמות ברשת, כדי לזהות ולהעריך נסיבות ויחסים היוצרים איומים על אי תלות והעדר ניגוד עניינים;
- (ב) להעריך מידע על הפרות מזוהות, אם ישנן, של מדיניות ונוהלי הפירמה בנושאים אלה על מנת לקבוע אם הן יוצרות איום על אי תלות והעדר ניגוד עניינים לגבי התקשרות הביקורת; וכן
- (ג) לנקוט פעולות מתאימות כדי להסיר איומים אלה או לצמצמם לרמה מקובלת על ידי יישום אמצעי הגנה (safeguards) או, אם הדבר נחשב ראוי, להתפטר מהתקשרות הביקורת, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות. על שותף ההתקשרות לדווח לפירמה באופן מיידי על כל העדר יכולת לפתור את העניין, לצורך נקיטת פעולות מתאימות. (ר' סעיפים 6א-7א)

קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם

12. על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שישמו נהלים נאותים בקשר לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם, ולקבוע כי מסקנות שגובשו באשר לנושאים אלה הן נאותות. (ר' סעיפים 8א-8א-1)
13. הגיע לידיעתו של שותף ההתקשרות מידע שאילו היה ידוע מוקדם יותר היה גורם לפירמה שלא לקבל את התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות לדווח לפירמה על מידע זה באופן מיידי, כדי שהפירמה ושותף ההתקשרות יוכלו לנקוט בפעולות הנחוצות.

השמת צוותי התקשרות

14. על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם¹⁸ ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי:
- (א) לבצע את התקשרות הביקורת בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) לאפשר מתן דוח רואה חשבון מבקר שהינו נאות בנסיבות העניין. (ר' סעיפים 10א-11א)

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

ביצוע ההתקשרות

הכוונה, פיקוח וביצוע

15. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות על:

- (א) ההכוונה, הפיקוח והביצוע של התקשרות הביקורת תוך קיום כללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן (ר' סעיפים 13-15א, 20א)
- (ב) נאותות דוח רואה החשבון המבקר בנסיבות העניין.

סקירות (Reviews)

16. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות לביצוע סקירות (reviews) בהתאם למדיניות ונוהלי הפירמה לגבי סקירות. (ר' סעיפים 16א-17א, 20א)

17. בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, על שותף ההתקשרות להניח את דעתו, באמצעות סקירה (review) של תיעוד הביקורת ודיונים עם צוות ההתקשרות, שהושגו ראיות ביקורת נאותות התומכות במסקנות שגובשו ובדוח רואה החשבון המבקר העומד להינתן. (ר' סעיפים 18א-20א)

התייעצות

18. על שותף ההתקשרות:

- (א) ליטול אחריות לכך שצוות ההתקשרות יקיים התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת;
- (ב) להניח את דעתו שחברי צוות ההתקשרות קיימו במהלך ביצוע ההתקשרות התייעצות נאותה, הן בתוך צוות ההתקשרות והן בין צוות ההתקשרות לאחרים ברמה הנאותה בתוך הפירמה או מחוצה לה.
- (ג) להניח את דעתו שהאופי וההיקף של התייעצויות כאלה, והמסקנות העולות מהן מתועדים ומוסכמים הן על האדם הפונה לייעוץ והן על האדם המייעץ; וכן
- (ד) לקבוע שמשקנות העולות מהתייעצויות כאלה יושמו. (ר' סעיפים 21א-22א)

סקירת בקרת איכות של התקשרות¹⁹

19. סקירת בקרת איכות של ההתקשרות נדרשת לגבי התקשרויות אלה:
- (א) לגבי ישויות רשומות - ביקורת דוחות כספיים, וכן ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (כאשר מבוצעת ביקורת כזו);
- (ב) ביקורת דוחות כספיים ובקרה פנימית על דיווח כספי של ישויות שלגביהן חל תקן ביקורת (ישראל) 910 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (הישויות המפורטות בסעיף 6 לתקן הביקורת האמור);
- (ג) לגבי ישויות מאוחדות מהותיות של ישויות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר של הישויות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) בהתחשב, בין היתר, בהיקף ובמורכבות של פעילות הישות המאוחדת בראי הדוחות הכספיים המאוחדים - ביקורת דוחות כספיים וכן ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, אם חל על הישות המאוחדת תקן ביקורת (ישראל) 910 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (הישויות המפורטות בסעיף 6 לתקן הביקורת האמור), או לחלופין ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (כאשר מבוצעת ביקורת כזו)²⁰;
- (ד) ביקורת דוחות כספיים של ישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל;
- (ה) התקשרויות ביקורת אחרות, אם ישנן, שהפירמה קבעה כי נדרשת לגביהן סקירת בקרת איכות של ההתקשרות.
- 19א. בביצוע התקשרויות כאמור בסעיף 19 לעיל, על שותף ההתקשרות:
- (א) לוודא שמונה סוקר בקרת איכות של ההתקשרות;
- (ב) לדון בנושאים משמעותיים העולים במהלך התקשרות הביקורת, לרבות אלה שזוהו במהלך סקירת בקרת איכות ההתקשרות, עם סוקר בקרת איכות ההתקשרות; וכן
- (ג) לא לתת ולא לתארך את דוח רואה חשבון המבקר עד להשלמת סקירת בקרת איכות ההתקשרות. (ר' סעיפים א23-א25)

¹⁹ ר' הגדרה בסעיף 7(ב).
²⁰ כאשר רואה החשבון המבקר המכהן בישות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל מכהן כרואה החשבון המבקר גם בישות מאוחדת (או בישויות מאוחדות) של הישות האמורה, סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי אותה ישות מאוחדת (או אותן ישויות מאוחדות) יכולה להתבצע במשולב עם סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי הישות האמורה.

20. על סוקר בקרת איכות ההתקשרות לבצע הערכה אובייקטיבית של שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, ושל המסקנות שגובשו לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר. על הערכה זו לכלול:

- (א) דיון בנושאים משמעותיים עם שותף ההתקשרות;
- (ב) סקירת הדוחות הכספיים ודוח רואה החשבון המבקר המוצע;
- (ג) סקירת חלקים נבחרים מתוך תיעוד הביקורת, המתייחסים לשיקולי דעת משמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ולמסקנות שהוא גיבש; וכן
- (ד) הערכת המסקנות שגובשו לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר ובחינה האם דוח רואה החשבון המבקר המוצע הוא נאות. (ר' סעיף א-26, א-28, א-30, א-32)

21. לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) על סוקר בקרת איכות ההתקשרות לבחון גם את הנושאים הבאים בביצוע סקירת בקרת איכות ההתקשרות:

- (א) הערכת צוות ההתקשרות לגבי אי התלות והעדר ניגוד העניינים של הפירמה בקשר להתקשרות הביקורת;
- (ב) האם קויימה התייעצות נאותה בנושאים שלגביהם היו חילוקי דעות או בנושאים אחרים מורכבים או שנויים במחלוקת, והמסקנות העולות מאותן התייעצויות; וכן
- (ג) האם תיעוד הביקורת שנבחר לסקירה (כאמור בסעיף 20 (ג) לעיל) משקף את העבודה שבוצעה בקשר לשיקולי הדעת המשמעותיים ותומך במסקנות שגובשו. (ר' סעיף א-29)

חילוקי דעות

22. אם מתגלים חילוקי דעות בתוך צוות ההתקשרות, עם הגורמים שמתיעצים איתם או, אם רלוונטי, בין שותף ההתקשרות לסוקר בקרת איכות ההתקשרות, על צוות ההתקשרות לקיים את המדיניות והנהלים של הפירמה לגבי טיפול בחילוקי דעות ויישובם.

ניטור²¹

23. מערכת בקרת איכות אפקטיבית כוללת תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים שלה המתייחסים למערכת בקרת האיכות הם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן אפקטיבי. על שותף ההתקשרות לשקול את תוצאות תהליך הניטור של הפירמה המשתקפות במידע העדכני ביותר שהופץ על ידי הפירמה וכן, אם רלוונטי, על ידי פירמות אחרות ברשת והאם ליקויים המצוינים באותו מידע עלולים להשפיע על התקשרות הביקורת (ר' סעיפים א-33, א-35)

²¹ ר' הגדרה בסעיף 7(ח).

24. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת:²³
- (א) נושאים שזוהו בקשר לקיום דרישות אתיקה רלוונטיות וכיצד הם יושבו.
 - (ב) מסקנות לגבי קיום דרישות אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת, ודיונים רלוונטיים כלשהם עם הפירמה התומכים במסקנות אלה.
 - (ג) מסקנות שגובשו לגבי קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם.
 - (ד) האופי וההיקף של התייעצויות שקויימו במהלך התקשרות הביקורת והמסקנות הנובעות מהן. (ר' סעיף א36)
25. על סוקר בקרת איכות של ההתקשרות לתעד, לגבי התקשרות הביקורת שנסקרה, כי:
- (א) הנהלים הנדרשים על ידי מדיניות הפירמה לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרות בוצעו;
 - (ב) סקירת בקרת איכות של ההתקשרות הושלמה בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו; וכן
 - (ג) לא באו לידיעת הסוקר עניינים כלשהם שלא יושבו אשר היו גורמים לסוקר לסבור ששיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות והמסקנות שהצוות גיבש לא היו נאותים.

* * *

²² בביקורת של ישויות קטנות, כמשמעותן בסעיפים 64א-66א בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה חשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", התייעוד יכול להיות בהיקף תמציתי ומצומצם. האמור בהערת שוליים 17 זאת אינו חל על ביקורת של ישויות קטנות במסגרת התקשרויות ביקורת המפורטות בסעיף 19(א)-(ד) בתקן ביקורת זה.

²³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד הביקורת", סעיפים 8-11, ו-א6.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות (ר' סעיף 2)

1. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" עוסק בחובות הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות של התקשרויות לביקורת. מערכת בקרת האיכות כוללת מדיניות ונהלים המתייחסים לכל אחד מהרכיבים הבאים:

- אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה;
- קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם;
- דרישות אתיקה רלוונטיות;
- משאבי אנוש;
- ביצוע ההתקשרות; וכן
- ניטור.

הסתמכות על מערכת בקרת האיכות של הפירמה (ר' סעיף 4)

2. למעט כאשר מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת, צוות ההתקשרות רשאי להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה בקשר לנושאים כגון אלה:

- כשירות חברי הסגל באמצעות הליכי גיוסם והליכי הכשרתם.
- אי תלות והעדר ניגוד עניינים באמצעות הצבירה והתקשור של מידע רלוונטי בקשר לאי תלות והעדר ניגוד עניינים.
- תחזוקה של קשרי לקוחות באמצעות מערכות קבלת לקוחות והמשך קשר עמם.
- היצמדות לקיום הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות באמצעות תהליך הניטור.

חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות (ר' סעיף 8)

3. הפעולות של שותף ההתקשרות ומסרים נאותים שהוא מעביר לחברי צוות ההתקשרות האחרים, תוך נטילת אחריות על האיכות הכוללת של כל התקשרות ביקורת, מדגישים את:

(א) חשיבות ההיבטים הבאים לאיכות הביקורת:

- (1) ביצוע עבודה העומדת בכללים המקצועיים ובהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות;
- (2) קיום מדיניות ונהלי הפירמה בנוגע לבקרת איכות, כפי שרלוונטי;
- (3) מתן דוחות רואה חשבון מבקר שהם נאותים בנסיבות העניין; וכן
- (4) יכולת צוות ההתקשרות להעלות חששות מקצועיים מבלי לחשוש מפני תגובות נגד; וכן

(ב) העובדה שאיכות היא חיונית בביצוע התקשרויות ביקורת.

דרישות אתיקה רלוונטיות

קיום דרישות אתיקה רלוונטיות (ר' סעיף 9)

4. דרישות אתיקה רלוונטיות קובעות את עקרונות היסוד של אתיקה מקצועית, הכוללים:

(א) יושרה והגינות;

(ב) אובייקטיביות;

(ג) מיומנות מקצועית וזהירות ראויה;

(ד) סודיות; וכן

(ה) התנהגות מקצועית (לרבות עמידה בכללים לגבי התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע).

5. בקיום ההוראות שבסעיפים 9-11, הגדרות הנכללות בדרישות האתיקה הרלוונטיות חלות רק במידה והן נחוצות לשם הבנת אותן דרישות אתיקה.

אימים על אי תלות (ר' סעיף 11 (ג))

6. שותף ההתקשרות עשוי לזהות איום על אי תלות והעדר ניגוד עניינים בנוגע להתקשרות הביקורת אשר יתכן שאמצעי הגנה (safeguards) אינם יכולים לבטלו או לצמצמו לרמה מקובלת. במקרה זה, כנדרש בסעיף 11 (ג), שותף ההתקשרות מדווח לאדם (או לאנשים) הרלוונטיים) בתוך הפירמה על מנת להחליט על פעולה מתאימה, אשר עשויה לכלול ביטול של הפעילות או האינטרס שיוצרים את האיום, או התפטרות מהתקשרות הביקורת, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק או רגולציה רלוונטיות.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי

7. הנחיות סטטוטוריות עשויות לספק אמצעי הגנה (safeguards) לגבי אי תלות והעדר ניגוד עניינים של רואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי. עם זאת, יתכן שרואי חשבון מבקרים המבצעים ביקורות במגזר הציבורי יצטרכו לבצע התאמה בגישתם על מנת לקדם עמידה ברוח ההוראות שבסעיף 11 בתקן ביקורת זה. כך למשל, במקרה בו המנדט של רואה החשבון המבקר במגזר הציבורי אינו מתיר התפטרות מההתקשרות, יתכן מתן גילוי בדוח ציבורי לגבי נסיבות שאירעו, אשר אילו הן היו מתרחשות במגזר הפרטי, הן היו גורמות לרואה החשבון המבקר להתפטר מההתקשרות.

קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם (ר' סעיף 12)

8א. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" מחייב את הפירמה להשיג מידע שנחשב לנחוץ בנסיבות העניין לפני קבלת התקשרות עם לקוח חדש, כאשר מחליטים אם להמשיך התקשרות קיימת, וכן כאשר שוקלים קבלה של התקשרות חדשה עם לקוח קיים. מידע כגון זה שלהלן מסייע לשותף ההתקשרות בהחלטה אם המסקנות שגובשו באשר לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם הן נאותות:

- היושרה של הבעלים העיקריים, אנשי המפתח בהנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי בישות;
- האם צוות ההתקשרות כשיר לבצע את התקשרות הביקורת והאם יש לו את היכולות (capabilities) הנחוצות, לרבות זמן ומשאבים אחרים;
- האם הפירמה וצוות ההתקשרות יכולים לקיים את דרישות האתיקה הרלוונטיות; וכן
- נושאים משמעותיים שעלו במהלך התקשרות הביקורת הנוכחית או הקודמת, והשלכותיהם לגבי המשך הקשר עם הלקוח.

8א-1. הוראות חוק ורגולציה או כללים מקצועיים עשויים לחייב את רואה החשבון המבקר לבקש, לפני קבלת ההתקשרות, מרואה החשבון המבקר הקודם למסור מידע הידוע לו לגבי עובדות או נסיבות כלשהן אשר, על פי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר הקודם, רואה החשבון המבקר צריך להיות מודע לו טרם שיחליט אם לקבל את ההתקשרות. בנסיבות מסוימות רואה החשבון המבקר הקודם עשוי להידרש, על פי בקשת רואה החשבון המבקר החדש המוצע, לספק לרואה החשבון המבקר החדש המוצע מידע לגבי אי קיום, מזוהה או נחשד, של הוראות חוק ורגולציה.²⁴

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי (ר' סעיפים 12-13)

9א. במגזר הציבורי, יתכן שרואי חשבון מבקרים ימונו בהתאם להליכים סטטוטוריים. לפיכך, יתכן שחלק מההוראות והשיקולים המתייחסים לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך הקשר עמם המפורטים בסעיפים 12, 13 ו-8א לא יהיו רלוונטיים. עם זאת, המידע שנאסף כפועל יוצא מההליך המתואר באותם סעיפים עשוי להיות בעל ערך לרואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי בביצוע הערכות סיכונים וחובות דיווח.

²⁴ בעת אישור תקן ביקורת זה אין בישראל הוראות חוק ורגולציה או כללים מקצועיים בעניינים האמורים בסעיף 8א-1.

השמת צוותי התקשרות (ר' סעיף 14)

10א. אדם בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, בין אם הוא נותן שירותים לפירמה או מועסק על ידיה, הינו חלק מצוות ההתקשרות אם הוא מבצע נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. מאידך, אדם בעל מומחיות כאמור אינו חבר צוות ההתקשרות אם מעורבותו בהתקשרות מסתכמת רק במתן ייעוץ. התייעצויות נדונות בסעיפים 18, א 21 ו-22א.

11א. כאשר שותף ההתקשרות שוקל את הכשירות והיכולות הנאותות הנדרשות מצוות ההתקשרות בכללותו, הוא עשוי להביא בחשבון נושאים כגון אלה לגבי צוות ההתקשרות:

- הבנה וניסיון מעשי עם התקשרויות ביקורת בעלות אופי ומורכבות דומים, באמצעות הכשרה מתאימה והשתתפות מתאימה בהתקשרויות כאמור.
- הבנה של כללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות.
- מומחיות מקצועית, לרבות מומחיות בטכנולוגיות מידע רלוונטיות ובתחומים מיוחדים בחשבונאות או בביקורת.
- יכולת לבקר את הבקרה הפנימית על דיווח כספי (או, בהתאם לעניין, רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי) ולדווח עליה.
- ידע לגבי ענפים רלוונטיים שבהם פועל הלקוח.
- יכולת להפעיל שיקול דעת מקצועי.
- הבנת המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי

12א. במגזר הציבורי, כשירות מתאימה נוספת עשויה לכלול מיומנויות שהינן נחוצות לצורך עמידה בתנאי המנדט הרלוונטי לאותה התקשרות ביקורת. כשירות זו יכולה לכלול הבנה של הסדרי הדיווח הרלוונטיים, לרבות דיווח למחוקק או לגוף שלטוני אחר או לטובת האינטרס הציבורי. ההיקף הרחב יותר של ביקורת במגזר הציבורי עשוי לכלול, למשל, היבטים מסוימים של ביקורת על ביצועי הישות או הערכה מקיפה לגבי קיום הוראות חוק ורגולציה או הוראות אחרות, ומניעה וחשיפה של תרמיות ושחיתות.

ביצוע ההתקשרות

הכוונה, פיקוח וביצוע (ר' סעיף 15 א))

13א. הכוונת צוות ההתקשרות כוללת יידוע של חברי צוות ההתקשרות לגבי עניינים כגון אלה:

- חובותיהם, לרבות הצורך לקיים דרישות אתיקה רלוונטיות ולתכנן ולבצע את הביקורת תוך ספקנות מקצועית כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 25200.
- תחומי אחריות של שותפים רלוונטיים, כאשר יותר משותף אחד מעורב בניהול התקשרות ביקורת.
- מטרות העבודה שיש לבצע.
- אופי עסקיה של הישות.
- סוגיות הקשורות לסיכונים (risk-related issues).
- בעיות שעלולות להתעורר.
- הגישה המפורטת לביצוע ההתקשרות.

דיונים בקרב חברי צוות ההתקשרות מאפשרים לחברי צוות מנוסים פחות להעלות שאלות בפני חברי צוות מנוסים יותר, על מנת שתוכל להתקיים תקשורת נאותה בתוך צוות ההתקשרות.

14א. עבודת צוות והכשרה נאותות מסייעות לחברים מנוסים פחות בצוות ההתקשרות להבין בבירור את מטרות העבודה שהוקצתה להם.

15א. פיקוח כולל עניינים כגון אלה:

- מעקב אחר התקדמות הביצוע של התקשרות הביקורת.
- בחינת הכשירות והיכולות של חברים ספציפיים בצוות ההתקשרות, לרבות בחינה אם יש להם זמן מספיק כדי לבצע את עבודתם, אם הם מבינים את ההוראות שקיבלו ואם העבודה מבוצעת בהתאם לגישה המתוכננת להתקשרות הביקורת.
- מענה לעניינים משמעותיים המתעוררים במהלך התקשרות הביקורת, בחינת המשמעותיות שלהם והתאמה של הגישה המתוכננת בהתאם לכך.
- זיהוי עניינים להתייעצות או לבחינה על ידי חברי צוות התקשרות מנוסים יותר במהלך התקשרות הביקורת.

סקירות (Reviews)

חובות סקירה (ר' סעיף 16)

16א. בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים",

²⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 15.

המדיניות והנהלים של הפירמה לגבי חובות סקירה נקבעים בהתבסס על כך שעבודה של חברי צוות מנוסים פחות נסקרת על ידי חברי צוות מנוסים יותר.²⁶

17א. סקירה (Review) מורכבת מבחינה האם, לדוגמה:

- העבודה בוצעה בהתאם לכללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות;
- עניינים משמעותיים הועלו לצורך בחינה נוספת;
- קויימו התייעצויות מתאימות והמסקנות שעלו מהן תועדו ויושמו;
- קיים צורך לשנות את האופי, העיתוי וההיקף של עבודה שבוצעה;
- העבודה שבוצעה תומכת במסקנות שגובשו והיא מתועדת באופן נאות;
- הראיות שהושגו הן נאותות על מנת לתמוך בדוח רואה החשבון המבקר; וכן
- המטרות של נוהלי ההתקשרות הושגו.

סקירת שותף ההתקשרות על עבודה שבוצעה (ר' סעיף 17)

18א. סקירות (Reviews) של העניינים הבאים, המבוצעות במועד על ידי שותף ההתקשרות, בשלבים מתאימים במהלך ההתקשרות, מאפשרות ליישב במועד עניינים משמעותיים כך ששותף ההתקשרות יניח את דעתו לגביהם בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו:

- תחומים קריטיים של שיקול דעת, במיוחד אלה המתייחסים לעניינים מורכבים או שנויים במחלוקת שזוהו במהלך ההתקשרות;
- סיכונים משמעותיים; וכן
- תחומים אחרים ששותף ההתקשרות סבור כי הם חשובים.

שותף ההתקשרות אינו חייב לסקור את כל תיעוד הביקורת, אך יתכן שיעשה זאת. מכל מקום, כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", שותף ההתקשרות מתעד את ההיקף והעיתוי של הסקירות (Reviews).²⁷

19א. שותף ההתקשרות הלוקח על עצמו הובלת ביקורת במהלך התקשרות הביקורת עשוי ליישם את נוהלי הסקירה (Review) המתוארים בסעיף 18א על מנת לסקור את העבודה שבוצעה עד למועד כניסתו לתפקיד, כדי לקחת על עצמו את החובות כשותף התקשרות.

²⁶ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 23.

²⁷ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיף 9 (ג).

שיקולים רלוונטיים כאשר נעשה שימוש בחבר צוות התקשרות בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת (ר' סעיפים 15-17)

20. כאשר נעשה שימוש בחבר צוות התקשרות בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, הכוונה, פיקוח וסקירה (Review) של עבודת אותו חבר צוות התקשרות עשויים לכלול עניינים כגון אלה:

- הסכמה עם אותו חבר צוות בדבר האופי, ההיקף והמטרות של עבודתו, בדבר תפקידיו בצוות ההתקשרות, וכן בדבר האופי, העיתוי וההיקף של התקשרות בינו לבין חברים אחרים בצוות ההתקשרות.
- הערכת הלימות עבודתו של אותו חבר צוות, לרבות הרלוונטיות והסבירות של ממצאיו או מסקנותיו והעקביות שלהם עם ראיות ביקורת אחרות.

התייעצות (ר' סעיף 18)

21. התייעצות אפקטיבית בנושאים מקצועיים, אתיים או אחרים שהינם משמעותיים, עם גורמים בפירמה או, כאשר רלוונטי, עם גורמים מחוץ לפירמה, יכולה להיות מושגת כאשר אלה שמתיעצים איתם:

- מקבלים את כל העובדות הרלוונטיות אשר יאפשרו להם לתת ייעוץ מושכל; וכן
- הם בעלי ידע, בכירות וניסיון מתאימים.

22. ייתכן ויהיה מתאים שצוות ההתקשרות יקיים התייעצות עם גורמים מחוץ לפירמה, לדוגמה, כאשר בפירמה אין משאבים פנימיים מתאימים. ניתן להשתמש בשירותי ייעוץ הניתנים על ידי פירמות אחרות, גופים מקצועיים ורגולטוריים, או גופים מסחריים המספקים שירותי בקרת איכות רלוונטיים.

סקירת בקרת איכות של ההתקשרות

השלמת הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות לפני מתן ותארוך דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 19א (ג))

23. תקני הביקורת דורשים כי דוח רואה החשבון המבקר יתוארך למועד שאינו מוקדם מהמועד שבו רואה החשבון המבקר השיג ראיות נאותות שעליהן תתבסס חוות דעתו על הדוחות הכספיים. בהתקשרויות המפורטות בסעיף 19, סקירת בקרת איכות של ההתקשרות מסייעת לרואה החשבון המבקר להחליט אם הושגו ראיות ביקורת נאותות.

24. ביצוע הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות במועד, בשלבים מתאימים במהלך ההתקשרות, מאפשרת ליישב במהירות עניינים משמעותיים להנחת דעתו של סוקר בקרת איכות של ההתקשרות בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו.

25. השלמת הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות משמעה השלמת הדרישות בסעיפים 21-20 על ידי סוקר בקרת איכות של ההתקשרות, וכאשר רלוונטי, קיום הוראות סעיף 22. ניתן להשלים את תיעוד הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות אחרי תאריך דוח רואה

החשבון המבקר כחלק מהרכבת תיק הביקורת הסופי. תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת" קובע דרישות ומספק הנחיות בהקשר זה.²⁸

אופי, עיתוי והיקף הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות (ר' סעיף 20)

26א. היותו של שותף ההתקשרות ער לשינויים בנסיבות מאפשרת לו לזהות מצבים בהם סקירת בקרת איכות ההתקשרות היא נחוצה, אף אם בתחילת ההתקשרות סקירה כאמור לא נדרשה.

27א. ההיקף של סקירת בקרת איכות ההתקשרות עשוי להיות תלוי, בין היתר, במורכבות התקשרות הביקורת, ובסיכון לכך שדוח רואה החשבון המבקר עלול שלא להיות נאות בנסיבות העניין. ביצועה של סקירת בקרת איכות ההתקשרות אינו מפחית מחובותיו של שותף ההתקשרות בקשר להתקשרות הביקורת וביצועה.

28א. 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.

סקירת בקרת איכות לגבי התקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) (ר' סעיף 21)

29א. עניינים אחרים הרלוונטיים להערכת שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, שעשויים להיבחן בסקירת בקרת איכות ההתקשרות לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) כוללים:

- סיכונים משמעותיים שזוהו במהלך ההתקשרות בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתאימים להצגה מוטעית מהותית" והמענה לסיכונים אלה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהערכו", לרבות הערכת צוות ההתקשרות והמענה שהוא נתן לסיכון לתרמית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".
- שיקולי דעת שהופעלו, במיוחד בנוגע למהותיות ולסיכונים משמעותיים.

²⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיפים 14-16.

- המשמעותיות ואופן יישובן של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת, הן כאלה שתוקנו והן כאלה שלא תוקנו.
 - הערכת שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו באשר לחומרה ולאופן היישוב של ליקויים שזוהו בבקרה הפנימית על דיווח כספי²⁹.
 - העניינים שאותם יש לתקשר עם ההנהלה ועם המופקדים על ממשל תאגידי וכן, כאשר הדבר רלוונטי, עם צדדים אחרים כגון גופים רגולטוריים.
- בהתאם לנסיבות, עניינים אחרים אלה יכולים להיות ישימים גם לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרויות המפורטות בסעיף 19 (ה).

שיקולים ספציפיים לישויות קטנות (ר' סעיפים 20-21)

30. בנוסף להתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד), נדרשת סקירת בקרת איכות ההתקשרות גם לגבי התקשרויות ביקורת אחרות העומדות בקריטריונים שנקבעו על ידי הפירמה אשר מכפיפים התקשרויות לסקירת בקרת איכות ההתקשרות. במקרים מסוימים, יתכן שאף אחת מהתקשרויות הביקורת של הפירמה לא תעמוד בקריטריונים אשר היו מכפיפים אותה לסקירה כזאת.

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי (ר' סעיפים 20-21)

31. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

32. במגזר הציבורי יכולות להיות ישויות, מעבר לאלה המנויות בסעיף 19 (א)-(ד), שהן משמעותיות לאור גודלן, מורכבותן או היבטים של עניין הציבור בהן, ואשר כתוצאה מהם יש להן מגוון רחב של מחזיקי עניין (stakeholders). דוגמאות לכך כוללות תאגידיים בבעלות המדינה ושירותים ציבוריים. שינויים מבניים מתמשכים בתוך המגזר הציבורי יכולים אף הם ליצור סוגים חדשים של ישויות משמעותיות. אין קריטריונים אובייקטיביים מוגדרים לביסוס הקביעה מהי ישות משמעותית. עם זאת, רואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי מעריכים אילו ישויות יכולות להיות משמעותיות מספיק כדי שיידרש לבצע סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגביהן.

ניטור (ר' סעיף 23)

33. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון" מחייב את הפירמה לייסד תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים המתייחסים למערכת בקרת האיכות הם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן אפקטיבי³⁰.

²⁹ רלוונטי לגבי ישויות שבהן מבוצעת ביקורת של הבקרה הפנימית/רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי לפי תקני ביקורת (ישראל) 910 או 911.

³⁰ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 37.

א34. כאשר שותף ההתקשרות מביא בחשבון ליקויים שעלולים להשפיע על התקשרות הביקורת, הוא עשוי להתחשב באמצעים מתקנים שהפירמה נקטה, אשר לדעתו הינם מספיקים בהקשר של אותה ביקורת.

א35. ליקוי במערכת בקרת האיכות של הפירמה אינו מצביע בהכרח על כך שהתקשרות ביקורת ספציפית לא בוצעה בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות, או על כך שדוח רואה החשבון המבקר לא היה נאות.

תיעוד

תיעוד התייעצויות (ר' סעיף 24 (ד))

א36. תיעוד של התייעצויות עם אנשי מקצוע אחרים בעניינים מורכבים או שנויים במחלוקת, שהינו שלם ומפורט במידה מספקת, תורם להבנה של:

- העניין שלגביו התבקשה התייעצות; וכן
- תוצאות התייעצות, לרבות החלטות כלשהן שהתקבלו, הבסיס להחלטות אלה והאופן בו הן יושמו.

* * *