

לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 9^(*)

בדבר

הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים

מבוא

1. תקן ביקורת 9 בדבר "הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" 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 13 לתקן ביקורת 9 קובע כי "מבקר החברה האם ממלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים, ... כאשר הוא נוקט את הנהלים הבאים:
(1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות הינם בלתי תלויים,

^(*) הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 18.6.2009 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 20.7.2009 ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 26.7.2009.

- (2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות הבנות נקטו נהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה,
- (3) הוא פנה ישירות אל המבקרים של החברות הבנות ווידא 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."

הבהרה

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 9 של לשכת רואי חשבון בישראל לבצע נהלים נוספים לעניין ביקורת חלק מחברות הבנות על מנת להניח את דעתו כי נעשו ביקורות נאותות על הדוחות הכספיים של אותן החברות המאוחדות 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 שהייתה 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 ידרש, תתקיים 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-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 הביקורת של החברה הבנת. (3) האם מערכת בקרת האיכות של משרד רואה החשבון המבקר של החברות הבנות פועלת בסביבת פיקוח דומה לזו בישראל.

(*) מובהר כי הנהלים הנוספים הנדרשים אינם מהווים ואינם נדרשים להוות ביקורת מלאה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים 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 או הדיווח עליה ולוח זמנים לביצועה באופן שיוותר לו זמן סביר לביצוע הנהלים האחרים שפורטו לעיל.

תחולה

9. הבהרה זו חלה, בשינויים המחוייבים, גם על סקירה של מבקר החברה האם על דוחות כספיים ביניים מאוחדים.

תחילה

10. א. במקרים בהם בוקרו על ידי מבקר החברה האם 25% ומטה מכלל הנכסים במאזן המאוחד או ממחזור ההכנסות בדוח רווח והפסד המאוחד, או אם רלבנטי בהתאם למבחן ההתחייבויות או ההוצאות כמפורט בסעיף 4 לעיל, תחול הבהרה זו על דוחות כספיים מאוחדים שתאריך המאזן המאוחד האחרון הכלול בהם הוא 30 ביוני 2009 או לאחר מכן.

ב. במקרים בהם בוקרו על ידי מבקר החברה האם מעל 25% אך לא יותר מ-50% מכלל הנכסים במאזן המאוחד או ממחזור ההכנסות בדוח רווח והפסד המאוחד, או אם רלבנטי בהתאם למבחן ההתחייבויות או ההוצאות כמפורט בסעיף 4 לעיל, תחול הבהרה זו על דוחות כספיים מאוחדים שתאריך המאזן המאוחד האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2009 או לאחר מכן.