

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 104^(*)

בדבר

ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

תוכן עניינים

סעיפים

1-9	מבוא
10-12	זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים
13-18	אופן ביצוע הביקורת
19-22	דיווח
23	הוספת פיסקת קישור בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים
24	תחילה

^(*) תקן ביקורת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 1.2.2011 ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 17.1.2011.

תוכן עניינים (המשך)

נספחים (מהווים חלק בלתי נפרד מהתקן):

נספח א' - נוסח דוח בלתי מסויג

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

1. במקביל לפרסום תקן ביקורת זה מתפרסם תקן ביקורת 103 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (להלן "תקן ביקורת 103").

תקן ביקורת 103 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 103.

כל התייחסות בתקן ביקורת זה אל תקן ביקורת 103 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 103 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 103.

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' 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 העיתיים 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 מאד לצורך הערכת הדירקטוריון וההנהלה ליום 31 בדצמבר 2010 נעשתה 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 103 הינו שהביקורת תבוצע בהתבסס על אותה מסגרת בקרה (קריטריונים של בקרה) מתאימה ובעלת הכרה⁽¹⁾ אשר עליה מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה בדבר האפקטיביות של בקרה פנימית על דיווח כספי (סעיף 5 בתקן 5 PCAOB).

מסגרת בקרה מתאימה ובעלת הכרה קובעת את הקריטריונים המפורטים שלפיהם צריך להתנהל מערך הבקרה הפנימית על דיווח כספי⁽²⁾, 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 קיימים 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 ונהלים קיימים 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.

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

(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).

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.

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

תקן ביקורת זה נועד לקבוע את דרך פעולתו של רואה החשבון המבקר בביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2010 (לגבי תאגידים שתקן ביקורת 103 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 ולהשיג מידה סבירה של ביטחון אם רכיבי בקרה אלה קויימו באופן אפקטיבי מכל הבחינות המהותיות.

זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים

10. **ביקורת רואה החשבון המבקר תתייחס אל אותם רכיבי בקרה אשר אליהם מתייחסת הערכת הדירקטוריון וההנהלה והכוללים, לכל הפחות, את הרכיבים המצוינים בסעיף 5 לעיל⁽³⁾ - 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 נעשתה על ידי כל תאגיד על-פי קריטריונים שנראו לו מתאימים לצורך זה.**

⁽³⁾ מודגש כי הביקורת תתייחס אל רכיבי הבקרה המצוינים בסעיף 5 לעיל גם במקרה בו הערכת הדירקטוריון וההנהלה אינה מתייחסת אל כל אותם רכיבים.

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 103.

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, עליו לשקול באופן עצמאי את קביעת התהליכים המהותיים מאד על-פי אותם קריטריונים. במקרה כזה, ביקורתו של רואה החשבון המבקר לגבי רכיב בקרה זה תתייחס לתהליכים שאותם הוא רואה כמהותיים מאד על-פי הקריטריונים שיישם התאגיד.

12. אם רואה החשבון המבקר לא קיבל מהתאגיד מצג כאמור בפיסקה הרביעית בסעיף 11 לעיל, או שהמצג שהוא קיבל אינו ברור, או שהקריטריונים המצוינים באותו מצג הם בלתי סבירים בעליל, רואה החשבון המבקר יראה בכך הגבלה בביקורת ויפעל בהתאם לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 103 לגבי מצב של הגבלה בביקורת (סעיפים 74 ו-76 בתקן 5 PCAOB וסעיפים C3-C7 בנספח C לתקן).

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 103 תוך התאמות המתחייבות עקב:

(א) העדר התייחסות בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לקריטריונים של בקרה⁽⁴⁾ אשר עליהם מתבססת אותה הערכה (סעיף 14 להלן).

(ב) העדר ביקורת משולבת כמשמעותה בתקן ביקורת 103 (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.

⁽⁴⁾ קריטריונים אלה אינם אותם קריטריונים הנדונים בסעיפים 11-12 לעיל (ר' גם סעיף 7 לעיל והערות השוליים לגביו).

15. עקב הצמצום המשמעותי בהיקף הביקורת לעומת הנדרש בהתאם לתקן ביקורת 103 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 103. עם זאת, רואה החשבון המבקר יביא בחשבון מידע המגיע לידיו באמצעות ביקורת בהתאם לתקן ביקורת זה במסגרת שיקוליו לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בהתאם לתקני ביקורת 93 ו-98.

בביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת זה לא יחול האמור בסעיפים 21-23 בתקן ביקורת 103 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 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 103. 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 זיהויים 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 בזיהויים, 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 103. 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 בתקני ביקורת 7 ו-70 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 103). 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 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 103, 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 103) מומצא לרואה החשבון המבקר את הישות המדווחת, יחולו העקרונות שבנספח C לתקן 5 PCAOB (סעיפים C8-C11), אולם זאת בהתייחס להוראות תקן ביקורת 9 בישראל והבהרה 1 לגביו (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 המדווחת⁽⁵⁾, 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.

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 תקני ביקורת 90 ו-99.

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

⁽⁵⁾ 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 103, ונותן דוח רואה חשבון מבקר בנוסח הנדרש על-פי אחד מתקנים אלה.

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "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 מסוייגת 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 פסקת 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).

תחולה

24. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2010 בלבד (לגבי תאגידים שתקן ביקורת 103 אינו מתייחס אליהם), כאשר דוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת זאת נחתם אחרי 1 בפברואר 2011.

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 ומיזדיים), התש"ל-1970**

ביקרנו רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של [שם החברה] וחברות בנות⁽¹⁾ (להלן ביחד "החברה") ליום 31 בדצמבר 20X2. רכיבי בקרה אלה נקבעו כמוסבר בפיסקה הבאה⁽²⁾. 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 על ידינו נקבעו בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (להלן "תקן ביקורת 104"). 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").

⁽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, סיפא), יתווספו בסוף משפט זה המילים הבאות: "... ובוקרו בהתבסס על [תיאור קצר וברור של הקריטריונים אשר בהתבסס עליהם בוצעה הביקורת]".

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקן ביקורת 104. על-פי תקן זה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה 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.

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.

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 כספיים⁽³⁾.

[שם העיר או המקום], [תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

⁽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 הדגש, 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 המבוקרים⁽¹⁾ (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 המבוקרים האחרים.

2. התאמה לפיסקה השלישית בנוסח שבנספח א'

במקום המשפט האחרון בפיסקה זאת יבוא משפט זה:

אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון המבוקרים 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 המבוקרים האחרים".

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

בסוף פיסקה זאת (לפני הנקודה) תתווספה המילים "בהתבסס על ביקורתנו ועל דוחות רואי החשבון המבוקרים 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 המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית הנכללת בהערכת הדירקטוריון וההנהלה]

החולשות המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים, אשר לא זוהו כחולשה מהותית בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית שזוהתה בביקורת]

החולשות המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות 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 המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זוהו ונכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית הנכללת בהערכת הדירקטוריון וההנהלה]

בנוסף, במסגרת ביקורתנו זיהינו את החולשות המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים, אשר לא זוהו כחולשה מהותית בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

[כאן תתואר כל חולשה מהותית נוספת שזוהתה בביקורת]

החולשות המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות 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 המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זהו 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 המהותיות⁽¹⁾ הבאות ברכיבי הבקרה המבוקרים זהו 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 המהותיות⁽¹⁾ 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 המהותיות 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.