

# לשכת רואי חשבון בישראל

הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 104<sup>(\*)</sup>

## ב ד ב ר

### ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי כאשר התאגיד המדווח רכש תאגיד אחר בשנת הדיווח השוטפת

#### מבוא

1. בסעיף 6 בתקן ביקורת 107 מוסבר כי:

"סעיף 10 בתקן ביקורת 104 (הן בנוסחו המקורי והן בנוסחו המתוקן בתקן ביקורת זה) קובע כי ביקורתנו 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 ביקורתנו 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."

<sup>(\*)</sup> הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 15.12.2013 ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 19.12.2013.

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 לעיל.

## הבהרה

4. במצב המתואר בסעיף 2 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 104:

"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 יכול בדוח שלו, לאחר הפיסקה המובאת בסעיף 4.2 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 104, על תיקונו.

## כניסה לתוקף של הבהרה זו

5. הבהרה זו תיכנס לתוקף עם פרסומה.