

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 109<sup>(\*)</sup>

ב ד ב ר

הארכת תוקף ותיקון תקני ביקורת 104 ו-107  
בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח  
כספי

תוכן עניינים

סעיפים

1-5	מבוא
6-12	תיקון תקני ביקורת 104 ו-107
13	כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה
	נספח

---

<sup>(\*)</sup> תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 15.12.2013 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 19.12.2013.

## מבוא

### הארכת תוקף

1. תקן ביקורת 104 הוחל 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 כזאת נחתם אחרי 1 בפברואר 2011.

2. בסעיף 6 בתקן ביקורת 104 מוסבר כי :

*"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 נעשתה על ידי כל תאגיד על-פי קריטריונים שנראו לו מתאימים לצורך זה."*

בסעיף 7 בתקן ביקורת 104 מוסבר כי :

*"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<sup>(1)</sup> אשר עליה מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה בדבר האפקטיביות של בקרה פנימית על דיווח כספי (סעיף 5 בתקן PCAOB 5).*

<sup>(1)</sup> 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 כספי<sup>(2)</sup>, 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 נרמטיביות, 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."

בסעיף 8 בתקן ביקורת 104 מוסבר כי:

"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 המצויינים בסעיף 5 לעיל, כדי לספק מידה סבירה של ביטחון כאמור.

<sup>(2)</sup> קריטריונים אלה (הקריטריונים של בקרה) עומדים בפני עצמם ואינם אותם קריטריונים המצויינים 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 (ולא 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.

**בעקבות האמור בסעיפים הנ"ל, נקבע בסעיף 9 בתקן ביקורת 104 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."**

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

כיום, למרות שחלפה אף שנה נוספת, מערך ההוראות האמור טרם עודכן בהקשרים הנ"ל והבעיות הנדונות בסעיפים 6-8 בתקן ביקורת 104 עדיין נותרו בעינן מבלי שמשמעותן פחתה. בנסיבות אלה, ועקב קיומן של הוראות מחייבות מכוח חוק, הלשכה מחילה את תקן ביקורת 104 גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2013.

4. בנוסף, נדרש להאריך גם את תוקפן של ההוראות בתקן ביקורת 107, אשר תיקנו את תקן ביקורת 104 בעניינים שאינם נוגעים להארכת תוקפו (סעיפים 10-13 בתקן ביקורת 107).

#### **תיקון התקנים - קביעת נוסח הימנעות ממתן חוות דעת**

5. במצבים מסוימים על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי. חלק מהמצבים המצריכים הימנעות מפורטים בסעיף 12 בתקן ביקורת 104 (על תיקונו בתקן ביקורת 107).

כמו כן, במצבים מסוימים יתכן כי למרות שרואה החשבון המבקר מתכוון להימנע ממתן חוות דעת על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, הנהלים המוגבלים שהוא ביצע הביאו אותו למסקנה כי קיימת חולשה מהותית (אחת או יותר).

בתקני ביקורת 104 ו-107 לא פורט אופן הדיווח של רואה החשבון המבקר במצבים המתוארים בסעיף זה לעיל, ולפיכך נדרשות הוראות משלימות בהקשר זה.

### תיקון תקני ביקורת 104 ו-107

6. סעיפים 6, 9 ו-11 בתקן ביקורת 104 יתוקנו, כך שבמקום "ליום 31 בדצמבר 2010" יבוא "לימים 31 בדצמבר 2010, 2011, 2012 ו-2013".

7. סעיף 24 בתקן ביקורת 104 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן:

"24. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי לימים 31 בדצמבר 2010, 2011, 2012 ו-2013 בלבד (לגבי תאגידים שתקן ביקורת 103 אינו מתייחס אליהם), אשר דוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת זאת נחתם אחרי 1 בפברואר 2011".

8. סעיף 14 בתקן ביקורת 107 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן:

"14. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי לימים 31 בדצמבר 2012 ו-2013, כאשר דוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת זאת נחתם אחרי 15 בינואר 2013".

9. אחרי סעיף 22 בתקן ביקורת 104 יבוא סעיף 22א שנוסחו יהיה כלהלן:

"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'."

10. הפיסקה השלישית בסעיף 23 בתקן ביקורת 104 תתוקן כך שנוסחה יהיה כלהלן:

"ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", על תיקוניו, 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."

11. בסוף סעיף 23 בתקן ביקורת 104 תתווסף פיסקה שנוסחה יהיה כלהלן:

"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."

12. לתקן ביקורת 104 יתווסף נספח ד' שהוא הנספח המצורף לתקן ביקורת זה.

### **כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה**

13. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2013.

## 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 בנות<sup>(1)</sup> (להלן ביחד "החברה") ליום 31 בדצמבר 20X2. 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.

[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 כספיים<sup>(2)</sup>.

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

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

<sup>(2)</sup> 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: "... וכן הפניית תשומת לב בדבר [תיאור קצר וברור של העניין שיש בו פיסקת ההדגש, כגון: השפעת היישום לראשונה של תקן דיווח כספי חדש]".