

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 122^(*)

ב ד ב ר

תיקון תקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע
ביקורת של דוחות כספיים"

תוכן עניינים

סעיפים

1	מבוא
2-13	תיקונים בתקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים"
14	כניסה לתוקף

^(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 18.7.2017 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 24.7.2017 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 14.9.2017.

1. לאחר ניסיון רב ביישום תקן ביקורת 91 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", לשכת רואי חשבון בישראל החליטה כי נכון יהיה לבצע מספר תיקונים במכתב ההתקשרות בקשר לשכר הטרחה, לתקופת ההתקשרות, לאפשרות לכלול סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים במכתב התקשרות לביצוע הביקורת, ולאופן פתרון של מחלוקות וסכסוכים וכן עדכון של שמות הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

תיקונים בתקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" (להלן - תקן ביקורת 91)

בתיקונים לתקן הביקורת המפורטים בסעיפים 13-2 להלן, טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה.

2. בכל מקום בתקן ביקורת 91 יוחלפו המונחים "גילוי דעת" ו"ניירות העבודה" במונחים "תקן ביקורת" ו"תיעוד הביקורת" בהתאמה, וכן "במידה ש" הוחלף ל"אם".

3. סעיף 3 בתקן ביקורת 91 יתוקן כלהלן:

3. במכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים ניתן להתייחס גם לביקורת של הבקרה הפנימית/לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי לפי תקני ביקורת 103 ו-104, לביקורת של דוחות התאמה לצורכי מס וגם לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, ובלבד שההתייחסות לעבודת הסקירה תיכלל בפרק נפרד במכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת. אולם אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לשירותים אחרים (כגון: סקירה של דוחות כספיים, דוחות מיוחדים, דיוני שומות וכיוצ"ב) הניתנים על-ידי רואה החשבון המבקר.

4. לאחר סעיף 6(יז) בתקן ביקורת 91 יתווספו סעיפים 6(יז) ו- 6(יז) כלהלן:

1. אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר אשר יתייחס:

- לביקורת הדוחות הכספיים;
- לביקורת של הבקרה הפנימית/לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי;
- לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס;
- לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים.

באותם מקרים בהם הסדר שכר הטרחה כולל שירותים אחרים, ולא ניתן לבצע הפרדה של שכר הטרחה¹, ההתייחסות במכתב ההתקשרות תהא להסדר שכר הטרחה הכולל, עבור ביקורת, סקירה ושירותים אחרים יחדיו, וכנספח למכתב ההתקשרות יצורפו הסדר שכר הטרחה הכולל, ומכתב ההתקשרות המתייחס לשירותים האחרים.

21. העובדה כי מכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידי רואה החשבון המבקר וקבלת מלוא התמורה בגינם."

5. לאחר סעיף 7 בתקן ביקורת 91 יתווסף סעיף 7א כלהלן:

"7א. התייחסות להתקשרות לסקירה במסגרת מכתב ההתקשרות לביקורת תהיה בפרק נפרד ועל פי ההנחיות שנקבעו בתקן סקירה 1."

6. בסעיף 8 (ו) בתקן ביקורת 91 תתווסף הערת שוליים בנוסח הבא: "ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בוררות במנגנון שיקבע בין הצדדים."

7. סעיף 8(ו) בתקן ביקורת 91 יימחק ובמקומו יתווסף סעיף 8(ו) בנוסח כלהלן:

"ו. העובדה כי ההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל וכי מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב ההתקשרות תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל."

¹ האמור יחול רק במקרים של ישויות שאינן מדווחות ואינן ישויות מוחזקות של ישויות מדווחות. לענין הגילוי הנדרש בדבר שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר ראה גם את הוראות תקנה 4 בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008.

8. ההקדמה שבנספח בתקן ביקורת 91 תתוקן כדלהלן:

” נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

נוסח מכתב ההתקשרות שלהלן מבטא את יישום ההוראות בתקן ביקורת ~~91 גילוי הדעת~~. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלבנטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות תקני הביקורת ~~גילוי הדעת~~.

הנוסח שלהלן מתייחס לביקורת הדוחות הכספיים של חברה המכילה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), העורכת גם דוחות כספיים נפרדים וגם דוחות כספיים מאוחדים וכן לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס של אותה חברה. ~~נוסח זה מתייחס למצב שבו אין עניינים רלבנטיים נוספים שרואה החשבון המבקר מוצא לנכון לכללם במכתב ההתקשרות (ראה סעיף 8 בגילוי הדעת).~~”

9. סעיף 1.1 לנספח לתקן הביקורת 91 יתוקן כדלהלן:

”1.1 ביקשתם מאיתנו לבקר את ~~המאזן הדוח על המצב הכספי של~~ חברה אבגד בע”מ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת ~~המאזן המאוחד הדוחות המאוחדים על המצב הכספי~~ לאותו תאריך ואת דוחות רווח והפסד, ~~הדוחות על הרווח הכולל², הדוחות על השינויים בהון העצמי³ והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן “הדוחות הכספיים”)⁴.”~~

² כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים “רווח והפסד” תימחקנה.

³ כאשר ישות מכילה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום “דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי” יבוא “דוחות רווח והפסד ועודפים”.

⁴ ככל שמסגרת הדיווח הכספי המתאימה שונה מכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), יש לבצע את ההתאמות המתחייבות. כך לדוגמה, שמות הדוחות עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה. במקרה כזה, מכתב ההתקשרות יותאם לשמות הדוחות שנעשה בהם שימוש בפועל.

10. בהערת השוליים בסעיף 1.7 לנספח לתקן הביקורת 91 במקום "לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993" יבוא "לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010".

11. בסעיף 1.8 לנספח לתקן הביקורת 91 במקום :

"אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל/תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), לפי העניין, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך."

יבוא : "אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי/בהון ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל/תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), לפי העניין."

12. סעיף 3 לנספח לתקן הביקורת 91 יימחק, ובמקומו יבוא :

3." שכר טרחת משרדנו בגין שירותי ביקורת על הדוחות הכספיים, ביקורת של הבקרה הפנימית/ביקורת על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, ביקורת דוח התאמה לצרכי מס וסקירת המידע הכספי לתקופות הביניים של השנה העוקבת הינו⁵ :

- כמפורט במכתב נפרד המצורף כנספח למכתב התקשרות זה; או לחלופין
- מסתכם לסך של XXXX ש"ח ובהתאמות הנדרשות, שישוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין

⁵ אם הסדר שכר הטרחה כולל גם שירותים אחרים יש לפעול לפי הוראות סעיף 1176 בתקן ביקורת זה.

- בסכום דומה לשנה קודמת ובהתאמות הנדרשות, שיסוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- מסתכם לסכום משוער של XXXX ₪, המבוסס על YYY שעות על פי שעות בפועל כפול תעריפים לשעה בסך ZZZZ ובהתאמות הנדרשות, שיסוכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- שכר הטרחה הנקבע בהתאם להוראות שנקבעו על ידי [כגון: רשות החברות הממשלתיות, הממונה על החשבונות במשרד הפנים וכו']

[ניתן להוסיף גם] וכן הוצאות ישירות סבירות הקשורות למתן השירות ובכלל זה הוצאות נסיעה."

13. לאחר סעיף 3 לנספח לתקן הביקורת 91 יתווספו סעיפים 4 - 6 :

"4. ההתקשרות בינינו לבין חברתכם, המפורטת במכתב התקשרות זה, כפופה לדיני מדינת ישראל. מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב זה תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל⁶.

5. מכתב התקשרות זה יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידינו וקבלת מלוא התמורה בגינם.

6. נבקשכם להחזיר אלינו עותק של מכתב זה אשר בשוליו תאשרו בחתימותיכם את הסכמת החברה לאמור לעיל. "

כניסה לתוקף

14. תקן ביקורת זה יחול על מכתבי התקשרות שייחתמו החל מיום 31 באוקטובר 2017 או לאחר מכן.

⁶ ניתן לסכם במכתב ההתקשרות דרכים, שיקבעו מראש, להסדרת מחלוקות כגון בוררות במנגנון שיקבע בין הצדדים.