

# לשכת רואי חשבון בישראל

הצעה לתקן ביקורת 107<sup>(\*)</sup>

ב ד ב ר

הארכת תוקף ותיקון תקן ביקורת 104 "ביקורת  
של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי"

תוכן עניינים

## סעיפים

1-5	מבוא
6-10	הארכת תוקף ותיקון תקן ביקורת 104
11	תחילה

---

<sup>(\*)</sup> תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום XXX ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום XXX ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום XXX.

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, בעקרונית 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).*

(1) 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 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."

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 במהלך שנת 2011 בהקשרים הנ"ל והבעיות הנדונות בסעיפים 6-8 בתקן נותרו בעינן. בנסיבות אלה, ובהעדר אפשרות אחרת, פרסמה הלשכה את תקן ביקורת 105 אשר החיל את תקן ביקורת 104 גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2011.

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, אין בידי הלשכה אפשרות אחרת אלא להחיל את תקן ביקורת 104 גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2012.

### **תיקון התקן**

4. כאמור בסעיף 5 בתקן ביקורת 104, בעמדת הסגל (כמשמעותה באותו תקן) נאמר, בין היתר, כי "על התאגיד לבחון, לכל הפחות, ארבעה רכיבים עיקריים...". ארבעת הרכיבים שאליהם התייחסה עמדת הסגל היו בקרות ברמת הארגון, בקרות על תהליך עריכת הדוחות וסגירתם, בקרות כלליות על מערכות המידע ובקרות על תהליכים מהותיים מאוד לדיווח הכספי ולגילוי. לפי עמדת הסגל הנ"ל היה על התאגיד לבחון לכל הפחות את ארבעת הרכיבים הנ"ל.

בעת פרסום תקן ביקורת 104 לא היתה בתקנות (כמשמעותן באותו תקן) כל התייחסות לרכיבי הבקרה שאותם נדרש התאגיד לבחון.

כפועל יוצא ממצב הדברים המתואר לעיל, נקבע בסעיף 10 בתקן ביקורת 104 כי "ביקורת רואה החשבון המבקר תתייחס אל אותם רכיבי בקרה אשר אליהם מתייחסת הערכת הדירקטוריון וההנהלה והכוללים, לכל הפחות, את הרכיבים המצוינים בסעיף 5 לעיל - למעט רכיבים או תתי-רכיבים הנוגעים רק לבקרה פנימית על הגילוי". המילים "והכוללים, לכל הפחות, את הרכיבים המצוינים בסעיף 5 לעיל" נכללו בסעיף 10 האמור בהתחשב בעמדת הסגל ובהעדר כל התייחסות בתקנות לרכיבי הבקרה שאותם נדרש לבחון. בנוסף לכך נכללה הערת שוליים (3) לסעיף 10 האמור אשר התייחסה לאפשרות שתאגיד לא יפעל בהתאם לעמדת הסגל בטענה שלאותה עמדה אין תוקף של חוק או תקנות.

בחודש יולי 2011 פורסם תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (להלן "התקנות"). לאחר תיקון זה, תקנה 9ב.ג) קובעת כי חוות דעת של רואה החשבון המבקר שתתייחס לכל אחד מרכיבי הבקרה המצוינים בתקנה (בקריות ברמת הארגון, בקרות על תהליך עריכת הדוחות וסגירתם, בקרות כלליות על מערכות המידע ובקרות על תהליכים מהותיים מאוד לדיווח הכספי) תיחשב כחוות דעת העומדת בדרישות התקנות. התקנות דורשות התייחסות לרכיבי בקרה אלה גם בהערכת הדירקטוריון וההנהלה ואף פירוט של רכיבי הבקרה שהוערכו במסגרת הערכת הדירקטוריון וההנהלה. התקנות אינן נוקטות במילים "לכל הפחות" או בלשון דומה אחרת.

**בעקבות תיקון התקנות כאמור, נדרש לבטל בסעיף 10 בתקן ביקורת 104 את המילים "והכוללים, לכל הפחות, את הרכיבים המצוינים בסעיף 5 לעיל" וכן את הערת שוליים (3). כמו כן נדרשות הוראות למצב בו הערכת הדירקטוריון וההנהלה אינה מתייחסת לכל רכיבי הבקרה שאליהם עליה להתייחס בהתאם לתקנות (הוראות אלה נדונות בסעיף 5 להלן).**

5. סעיף 12 בתקן ביקורת 104 דן במצבים שרואה החשבון המבקר יראה בהם הגבלה בביקורת ויפעל גם בהם בהתאם לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 103 לגבי מצב של הגבלה בביקורת (סעיפים 74 ו-76 בתקן 5 PCAOB וסעיפים C3-C7 בנספח C לתקן). סעיף 12 האמור מונה שלושה מצבים כאלה:

- רואה החשבון המבקר לא קיבל מהתאגיד מצג ובו פירוט הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך קביעת התהליכים המהותיים מאד וכן פירוט התהליכים שאותם קבע התאגיד כמהותיים מאד על-פי קריטריונים אלה.

- רואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד את המצג האמור, אך המצג שהתקבל אינו ברור.
  - הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד הם בלתי סבירים בעליל.
- בפועל קיימים שלושה מצבים נוספים שגם בהם רואה החשבון המבקר צריך לפעול בהתאם לאותם כללים, ולהלן מצבים אלה:
- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל, אולם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שקביעת התהליכים המהותיים מאד לא נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי אותם קריטריונים.
  - הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל וקביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פיהם, אולם בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי (לדוגמה, בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורט תהליך המתייחס לחברה בת או ליחידה עסקית אחרת, שהינו מהותי מאד ברמת הדיווח הכספי המאוחד).
  - בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל יתר רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי שהערכתם נדרשת בהתאם לתקנות (בקורות ברמת הארגון, בקורות על תהליך עריכת הדוחות וסגירתם ובקורות כלליות על מערכות המידע).
- מצבים נוספים אלה לא נכללו בסעיף 12 בתקן ביקורת 104 המקורי, בעיקר מכיון שבעת פרסום אותו תקן התקנות לא דרשו מהתאגיד לפרט בהערכת הדירקטוריון וההנהלה את רכיבי הבקרה שהוערכו. לאחר תיקון התקנות (כאמור בסעיף 4 לעיל) נדרש בהן לפרט בהערכת הדירקטוריון וההנהלה את רכיבי הבקרה שהוערכו. **בהתחשב בכך נדרש להוסיף גם את המצבים הנוספים הנ"ל למצבים שבהם דן סעיף 12 בתקן ביקורת 104.**

## הארכת תוקף ותיקון תקן ביקורת 104

6. 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 ו-2012 בלבד (לגבי תאגידים שתקן ביקורת 103 אינו מתייחס אליהם), אשר דוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת זאת נחתם אחרי 1 בפברואר 2011."
7. סעיפים 6, 9 ו-11 בתקן ביקורת 104 יתוקנו, כך שבמקום "ליום 31 בדצמבר 2010" יבוא "לימים 31 בדצמבר 2010, 2011 ו-2012".
8. הפסקה הראשונה בסעיף 10 בתקן ביקורת 104 תתוקן כך שנוסחה יהיה כלהלן:
- "ביקורת 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."**
- כמו כן, הערת שוליים (3) המתייחסת לסעיף 10 הנ"ל תהיה בטלה.
9. הפסקה השביעית (האחרונה) בסעיף 11 בתקן ביקורת 104 תתוקן כך שנוסחה יהיה כלהלן:
- "אם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שהקביעה האמורה לא נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על פי אותם קריטריונים, הוא יפעל כאמור בסעיף 12 להלן."**
10. סעיף 12 בתקן ביקורת 104 יתוקן כך שנוסחו יהיה כלהלן:
- "12. רואה החשבון המבקר יראה בכל אחד מהמצבים המפורטים להלן (או בשילוב ביניהם) הגבלה בביקורת ויפעל גם במצבים אלה בהתאם לכללים שנקבעו בתקן ביקורת 103 לגבי מצב של הגבלה בביקורת (סעיפים 74 ו-76 בתקן 5 PCAOB וסעיפים C3-C7 בנספח C לתקן):
- רואה החשבון המבקר לא קיבל מהתאגיד מצג ובו פירוט הקריטריונים שיישם התאגיד לצורך קביעת התהליכים המהותיים מאד וכן פירוט התהליכים שאותם קבע התאגיד כמהותיים מאד על-פי קריטריונים אלה.

- רואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד את המצג האמור, אך המצג שהתקבל אינו ברור.
- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד הם בלתי סבירים בעליל.
- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל, אולם רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שקביעת התהליכים המהותיים מאד לא נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פי אותם קריטריונים.
- הקריטריונים המצוינים במצג האמור שרואה החשבון המבקר קיבל מהתאגיד אינם בלתי סבירים בעליל וקביעת התהליכים המהותיים מאד נעשתה על ידי התאגיד באופן נאות על-פיהם, אולם בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי (לדוגמה, בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורט תהליך המתייחס לחברה בת או ליחידה עסקית אחרת, שהינו מהותי מאד ברמת הדיווח הכספי המאוחד).
- בהערכת הדירקטוריון וההנהלה לא מפורטים כל יתר רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי שהערכתם נדרשת בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (בקורות ברמת הארגון, בקורות על תהליך עריכת הדוחות וסגירתם ובקורות כלליות על מערכות המידע).

## תחילה

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