

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2020 (*)

תוכן עניינים

עמודים

1-2	הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2020
3-31	נספח א' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים
32-51	נספח ב' - הצעת תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים
52-73	נספח ג' - הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

(*) הצעת עדכון ביקורת זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 25.2.2020 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 11.2.2020.

הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2020

1. בנספח א' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.
תקן הביקורת המוצע מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.
2. בנספח ב' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים.
תקן בקרת איכות המוצע מיועד לחול מיום 1 בינואר 2022 ואילך.
ניתן יהיה ליישם תקן בקרת איכות זה גם לפני 1 בינואר 2022.
תקן בקרת איכות (ישראל) 1 הנוכחי בדבר "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון" מיועד להתבטל עם כניסתו לתוקף (או עם תחילת יישומו המוקדם) של תקן בקרת איכות המובא בנספח ב'.
3. בנספח ג' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים.
התיקונים האמורים מיועדים לחול על ביקורות של דוחות כספיים, או על התקשרויות אחרות, לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.
התיקונים האמורים כוללים התאמה של מונחים הנכללים בתקני ביקורת שונים למונחים העדכניים שנקבעו והוגדרו לגבי אותו עניין בתקן ביקורת (ישראל) 220. התאמת המונחים כאמור נבחנה ומיושמת באופן מלא לגבי שבעה תקני ביקורת (שמספריהם הינם 200, 230, 250, 320, 450, 560, 580), אך לא לגבי יתר התקנים.
4. הצעת עדכון ביקורת זאת מתפרסמת לתגובות והערות עד 31 במאי 2020.

את התגובות וההערות יש להעביר אל רו"ח איריס אלדר, ראש הסגל המקצועי, באחת מהדרכים הבאות:

א. בפקס: 03-5116665

ב. באמצעות דואר אלקטרוני לכתובת: irise@icpas.org.il

5. כל עוד לא נקבע עדכון ביקורת סופי, אין בהצעת עדכון ביקורת זאת משום קביעת כללים מקצועיים המחייבים רואה חשבון בעבודתו המקצועית.

* * *

נספח א'

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת תקן ביקורת (ישראל) 220

ב ד ב ר

בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים

מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן

תוכן עניינים

סעיפים

	מבוא
1	תחולת תקן ביקורת זה
4-2	מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות
5	כניסה לתוקף
6	מטרה
7	הגדרות
	הוראות התקן
א8-8	חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

11 - 9	דרישות אתיקה רלוונטיות
13 - 12	קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם
14	השמת צוותי התקשרות
22-15	ביצוע ההתקשרות
23	ניטור
25-24	תיעוד

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

2א - 1א	מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות
3א	חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורת
7א - 4א	דרישות אתיקה רלוונטיות
9א - 8א	קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם
12א - 10א	השמת צוותי התקשרות
32א - 13א	ביצוע ההתקשרות
35א - 33א	ניטור
36א	תיעוד

מבוא

תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 220 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

Quality Control for an Audit of Financial Statements

תקן ביקורת זה דן בחובותיו הספציפיות של רואה החשבון המבקר בקשר לנוהלי בקרת איכות על ביקורת של דוחות כספיים. התקן מתייחס גם לחובותיו של **סוקר בקרת האיכות של התקשרות**¹, במקרים שהן חלות. יש לקרוא תקן ביקורת זה יחד עם **דרישות אתיקה רלוונטיות**².

ככל שמדובר בהתקשרויות שאינן מנויות בסעיף 19 בתקן ביקורת זה, שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר לגבי היקפם של נוהלי בקרת איכות בהתאם לתקן ביקורת זה מביא בחשבון גם את היקף ומורכבות הפעילות המבוקרת.

מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות

2. מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות, הם באחריות פירמת הביקורת. בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" (ר' סעיף

¹ ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

² ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

- 1א), **לפירמה**³ יש מחויבות להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות אשר תספק לה מידה סבירה של ביטחון כי:
- (א) הפירמה והסגל⁴ שלה מקיימים את הוראות **הכללים המקצועיים**⁵ והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) דוחות הניתנים על ידי הפירמה או **שותפי ההתקשרות**⁶ הינם נאותים בנסיבות העניין.⁷

תקן ביקורת זה מבוסס על ההנחה שהפירמה מקיימת את הוראות תקן בקרת איכות (ישראל) 1.

3. במסגרת מערכת בקרת האיכות של הפירמה, **לצוותי ההתקשרות**⁸ יש חובה ליישם נוהלי בקרת איכות המתאימים להתקשרות הביקורת ולספק לפירמה מידע רלוונטי כדי לאפשר את תפקוד אותו חלק במערכת בקרת האיכות של הפירמה המתייחס לאי-תלות והעדר ניגוד עניינים.

4. צוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת. (ר' סעיף 2א)

כניסה לתוקף

5. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.

³ ר' הגדרה בסעיף 7(ה).

⁴ ר' הגדרה בסעיף 7(יב).

⁵ ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

⁶ ר' הגדרה בסעיף 7(א).

⁷ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 2.

⁸ ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

מטרה

6. מטרת רואה החשבון המבקר היא ליישם נוהלי בקרת איכות ברמת ההתקשרות כדי לספק לו מידה סבירה של ביטחון כי:
- (א) הביקורת עומדת בכללים המקצועיים ובהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) דוח רואה החשבון המבקר שניתן הינו נאות בנסיבות העניין.

הגדרות

7. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **שותף התקשרות** (Engagement partner) - השותף⁹, או אדם אחר בפירמה האחראי על התקשרות הביקורת ועל ביצועה, ועל דוח רואה החשבון המבקר הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.

(ב) **סקירת בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control review) - תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ושל המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר. תהליך בקרת האיכות של ההתקשרות הינו לגבי התקשרויות-המפורטות בסעיף 19.

⁹ ר' הגדרה בסעיף 7(יא).

- (ג) **סוקר בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control reviewer - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר.
- (ד) **צוות התקשרות** (Engagement team) - כל השותפים **והצוות המקצועי**¹⁰ המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי **פירמה ברשת**¹¹ המבצעים נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עימו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".
- (ה) **פירמה** (Firm) - רואה חשבון יחיד (Sole Practitioner), שותפות או תאגיד או ישות אחרת של רואי חשבון.
- (ו) **בדיקה** (Inspection) - בהקשר של התקשרויות ביקורת שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.
- (ז) **ישות רשומה** (Listed entity) - ישות שהיא "תאגיד מדווח" כהגדרתו בחוק ניירות ערך תשכ"ח-1968, ישות המצויה בתהליך שעם השלמתו היא תהיה "תאגיד מדווח" וכן ישות שניירות ערך שלה רשומים או מצוטטים בבורסה מוכרת

¹⁰ ר' הגדרה בסעיף 7(ט).

¹¹ ר' הגדרה בסעיף 7(י).

(לרבות בחו"ל) או שהם נסחרים תחת תקנות או כללים של בורסה מוכרת או גוף מקביל אחר.

(ח) **ניטור (Monitoring)** - תהליך הכולל בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות בדיקה תקופתית של מבחר התקשרויות שהושלמו, המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שמערכת בקרת האיכות שלה פועלת באופן אפקטיבי.

(ט) **רשת (Network)** - מבנה עסקי גדול יותר של פירמות:

(1) המכוון לשיתוף פעולה, וכן

(2) המכוון בבירור לשיתוף ברווח או בעלויות או החולק בעלות, שליטה או ניהול משותפים, מדיניות ונהלי בקרת איכות משותפים, אסטרטגיה עסקית משותפת, שימוש בשם מותג משותף, או חלק משמעותי של משאבים מקצועיים.

(י) **פירמה ברשת (Network firm)** - פירמה או ישות המשתייכות לרשת.

(יא) **שותף (Partner)** - כל אדם בעל סמכות לחייב את הפירמה בקשר לביצוע של התקשרות למתן שירותים מקצועיים.

(יב) **סגל (Personnel)** - שותפים וצוות מקצועי.

(יג) **כללים מקצועיים (Professional standards)** - תקני בקרת איכות ותקני ביקורת מקובלים בישראל ודרישות אתיקה רלוונטיות.

(יד) **דרישות אתיקה רלוונטיות (Relevant ethical requirements)** - דרישות אתיקה אליהן כפופים צוות ההתקשרות וסוקר בקרת האיכות של ההתקשרות, כגון חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 והתקנות מכוחו.

(טו) **צוות מקצועי (Staff)** - אנשי מקצוע, להוציא שותפים, לרבות כל מומחה שהפירמה מעסיקה, בין אם הם מועסקים כעובדים שכירים ובין אם הם מועסקים כנותני שירותים שאינם שכירים.

(טז) **אדם חיצוני לפירמה בעל הכשרה הולמת (Suitably qualified external person)** - אדם חיצוני לפירמה בעל כשירות ויכולות לפעול כשותף התקשרות, לדוגמה, שותף בפירמה אחרת או עובד (בעל ניסיון מתאים) של גוף ראיית חשבון מקצועי שחבריו יכולים לבצע ביקורת של מידע כספי היסטורי, או עובד כאמור של ארגון המספק שירותים רלוונטיים של בקרת איכות.

(יז) **חברה מאוחדת** - כהגדרתה בסעיף 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תש"ע-2010.

(יח) **חברה כלולה** - כהגדרתה בסעיף 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תש"ע-2010.

הוראות התקן

חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות

8. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות על האיכות הכוללת של כל התקשרות ביקורת שהוא ממונה עליה. (ר' סעיף א3)

8.א. לצורך מילוי חובותיו בהתאם לתקן ביקורת זה, שותף ההתקשרות יכול להסתייע בחברי צוות ההתקשרות המתאימים לכך ולעשות שימוש בעבודתם בקשר לכך. חברי צוות ההתקשרות המסייעים לשותף ההתקשרות בפיקוח על עבודת חברים אחרים בצוות ההתקשרות נדרשים גם הם לקיים את הוראות תקן ביקורת זה, בקשר לחובות הפיקוח שהושמו להם. אין באמור בסעיף זה כדי לגרוע מאחריותו של שותף ההתקשרות לקיום חובותיו על פי תקן ביקורת זה.

דרישות אתיקה רלוונטיות

9. במהלך התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות להיות ער, באמצעות פיקוח ועריכת בירורים ככל שנחוץ, לראיות בקשר לאי קיום דרישות אתיקה רלוונטיות על ידי חברי צוות ההתקשרות. (ר' סעיפים א4-5א).

10. באו לתשומת ליבו של שותף ההתקשרות, באמצעות מערכת בקרת האיכות של הפירמה או בדרך אחרת, עניינים המצביעים על כך שחברי צוות ההתקשרות לא קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות, על שותף ההתקשרות, בהתייעצות עם אחרים בפירמה, לקבוע את הפעולות המתאימות. (ר' סעיף א5)

אי תלות והעדר ניגוד עניינים

11. על שותף ההתקשרות לגבש מסקנה על קיום דרישות של אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת. בעשותו כן, על שותף ההתקשרות: (ר' סעיף א5)

(א) להשיג מידע רלוונטי מהפירמה, ואם רלוונטי מפירמות ברשת, כדי לזהות ולהעריך נסיבות ויחסים היוצרים איומים על אי תלות והעדר ניגוד עניינים;

(ב) להעריך מידע על הפרות מזוהות, אם ישנן, של מדיניות ונוהלי הפירמה בנושאים אלה על מנת לקבוע אם הן יוצרות איום על אי תלות והעדר ניגוד עניינים לגבי התקשרות הביקורת; וכן

(ג) לנקוט פעולות מתאימות כדי להסיר איומים אלה או לצמצם לרמה מקובלת על ידי יישום אמצעי הגנה (safeguards) או, אם הדבר נחשב ראוי, להתפטר מהתקשרות הביקורת, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות. על שותף ההתקשרות לדווח לפירמה באופן מיידי על כל העדר יכולת לפתור את העניין, לצורך נקיטת פעולות מתאימות. (ר' סעיפים א6-7א)

קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם

12. על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שישומו נהלים נאותים בקשר לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם, ולקבוע כי מסקנות שגובשו באשר לנושאים אלה הן נאותות. (ר' סעיף 8א)
13. הגיע לידיעתו של שותף ההתקשרות מידע שאילו היה ידוע מוקדם יותר היה גורם לפירמה שלא לקבל את התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות לדווח לפירמה על מידע זה באופן מייד, כדי שהפירמה ושותף ההתקשרות יוכלו לנקוט בפעולות הנחוצות.

השמת צוותי התקשרות

14. על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם¹² ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי:
- (א) לבצע את התקשרות הביקורת בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
- (ב) לאפשר מתן דוח רואה חשבון מבקר שהינו נאות בנסיבות העניין. (ר' סעיפים 10א-11א)

ביצוע ההתקשרות

הכוונה, פיקוח וביצוע

15. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות על:

¹² בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר "שימוש בעבודת מומחה".

- (א) ההכוונה, הפיקוח והביצוע של התקשרות הביקורת תוך קיום כללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן (ר' סעיפים א13-15, א20)
- (ב) נאותות דוח רואה החשבון המבקר בנסיבות העניין.

סקירות (Reviews)

16. על שותף ההתקשרות ליטול אחריות לביצוע סקירות (reviews) בהתאם למדיניות ונוהלי הפירמה לגבי סקירות. (ר' סעיפים א16-17, א20)
17. בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, על שותף ההתקשרות להניח את דעתו, באמצעות סקירה (review) של תיעוד הביקורת ודיונים עם צוות ההתקשרות, שהושגו ראיות ביקורת נאותות התומכות במסקנות שגובשו ובדוח רואה החשבון המבקר העומד להינתן. (ר' סעיפים א18-20)

התייעצות

18. על שותף ההתקשרות:

- (א) ליטול אחריות לכך שצוות ההתקשרות יקיים התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת;
- (ב) להניח את דעתו שחברי צוות ההתקשרות קיימו במהלך ביצוע ההתקשרות התייעצות נאותה, הן בתוך צוות ההתקשרות והן בין צוות ההתקשרות לאחרים ברמה הנאותה בתוך הפירמה או מחוצה לה.
- (ג) להניח את דעתו שהאופי וההיקף של התייעצויות כאלה, והמסקנות העולות מהן מתועדים ומוסכמים הן על האדם הפונה ליעוץ והן על האדם המייעץ; וכן

(ד) לקבוע שמסקנות העולות מהתייעצויות כאלה יושמו. (ר')
סעיפים 21א-22א)

סקירת בקרת איכות של התקשרות

19. סקירת בקרת איכות של ההתקשרות נדרשת לגבי התקשרויות
אלה:

(א) לגבי ישויות רשומות - ביקורת דוחות כספיים, וכן ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (כאשר מבוצעת ביקורת כזו);

(ב) ביקורת דוחות כספיים ובקרה פנימית על דיווח כספי של ישויות שלגביהן חל תקן ביקורת (ישראל) 910 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (הישויות המפורטות בסעיף 6 לתקן הביקורת האמור);

(ג) לגבי **חברות מאוחדות** של ישויות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל - ביקורת דוחות כספיים וכן ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, אם חל על החברה המאוחדת תקן ביקורת (ישראל) 910 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" (הישויות המפורטות בסעיף 6 לתקן הביקורת האמור), או לחלופין ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (כאשר מבוצעת ביקורת כזו);¹³

¹³ כאשר רואה החשבון המבקר המכהן בישות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל מכהן כרואה החשבון המבקר גם בחברה מאוחדת (או בחברות מאוחדות) של הישות האמורה, סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי אותה חברה מאוחדת (או אותן חברות מאוחדות) יכולה להתבצע במשולב עם סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי הישות האמורה.

- (ד) ביקורת דוחות כספיים של **חברות כלולות** אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות כאמור בסעיפים 19 (א) או 19 (ב) לעיל;
- (ה) התקשרויות ביקורת אחרות, אם ישנן, שהפירמה קבעה כי נדרשת לגביהן סקירת בקרת איכות של ההתקשרות.

19.א. בביצוע התקשרויות כאמור בסעיף 19 לעיל, על שותף ההתקשרות:

- (א) לוודא שמונה סוקר בקרת איכות של ההתקשרות;
- (ב) לדון בנושאים משמעותיים העולים במהלך התקשרות הביקורת, לרבות אלה שזוהו במהלך סקירת בקרת איכות ההתקשרות, עם סוקר בקרת איכות ההתקשרות; וכן
- (ג) לא לתת ולא לתארך את דוח רואה חשבון המבקר עד להשלמת סקירת בקרת איכות ההתקשרות. (ר' סעיפים א23-א25)

20. על סוקר בקרת איכות ההתקשרות לבצע הערכה אובייקטיבית של שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, ושל המסקנות שגובשו לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר. על הערכה זו לכלול:

- (א) דיון בנושאים משמעותיים עם שותף ההתקשרות;
- (ב) סקירת הדוחות הכספיים ודוח רואה החשבון המבקר המוצע;
- (ג) סקירת חלקים נבחרים מתוך תיעוד הביקורת, המתייחסים לשיקולי דעת משמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ולמסקנות שהוא גיבש; וכן
- (ד) הערכת המסקנות שגובשו לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר ובחינה האם דוח רואה החשבון המבקר המוצע הוא נאות. (ר' סעיף א26-א28, א30-א32)

21. לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) על סוקר בקרת איכות ההתקשרות לבחון גם את הנושאים הבאים בביצוע סקירת בקרת איכות ההתקשרות:
- (א) הערכת צוות ההתקשרות לגבי אי התלות והעדר ניגוד העניינים של הפירמה בקשר להתקשרות הביקורת;
 - (ב) האם קויימה התייעצות נאותה בנושאים שלגביהם היו חילוקי דעות או בנושאים אחרים מורכבים או שנויים במחלוקת, והמסקנות העולות מאותן התייעצויות; וכן
 - (ג) האם תיעוד הביקורת שנבחר לסקירה (כאמור בסעיף 20(ג) לעיל) משקף את העבודה שבוצעה בקשר לשיקולי הדעת המשמעותיים ותומך במסקנות שגובשו. (ר' סעיף א29)

חילוקי דעות

22. אם מתגלעים חילוקי דעות בתוך צוות ההתקשרות, עם הגורמים שמתיעצים איתם או, אם רלוונטי, בין שותף ההתקשרות לסוקר בקרת איכות ההתקשרות, על צוות ההתקשרות לקיים את המדיניות והנהלים של הפירמה לגבי טיפול בחילוקי דעות ויישובם.

ניטור

23. מערכת בקרת איכות אפקטיבית כוללת תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים שלה המתייחסים למערכת בקרת האיכות הם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן אפקטיבי. על שותף ההתקשרות לשקול את תוצאות תהליך הניטור של הפירמה המשתקפות במידע העדכני ביותר שהופץ על ידי הפירמה וכן, אם רלוונטי, על ידי פירמות אחרות ברשת והאם ליקויים המצוינים באותו מידע עלולים להשפיע על התקשרות הביקורת (ר' סעיפים א33-א35)

תיעוד¹⁴

24. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת:¹⁵
- (א) נושאים שזוהו בקשר לקיום דרישות אתיקה רלוונטיות וכיצד הם יושבו.
 - (ב) מסקנות לגבי קיום דרישות אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת, ודיונים רלוונטיים כלשהם עם הפירמה התומכים במסקנות אלה.
 - (ג) מסקנות שגובשו לגבי קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם.
 - (ד) האופי וההיקף של התייעצויות שקויימו במהלך התקשרות הביקורת והמסקנות הנובעות מהן. (ר' סעיף א36)
25. על סוקר בקרת איכות של ההתקשרות לתעד, לגבי התקשרות הביקורת שנסקרה, כי:
- (א) הנהלים הנדרשים על ידי מדיניות הפירמה לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרות בוצעו;
 - (ב) סקירת בקרת איכות של ההתקשרות הושלמה בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו; וכן
 - (ג) לא באו לידיעת הסוקר עניינים כלשהם שלא יושבו אשר היו גורמים לסוקר לסבור ששיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות והמסקנות שהצוות גיבש לא היו נאותים.

* * *

¹⁴ בישריות קטנות, כמשמעותן בסעיפים 64א-66א בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה חשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", התייעוד יכול להיות בהיקף תמציתי ומצומצם.

¹⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד הביקורת", סעיפים 8-11, ו-6א.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

מערכת בקרת איכות ותפקיד צוותי ההתקשרות (ר' סעיף 2)

א1. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" עוסק בחובות הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות של התקשרויות לביקורת. מערכת בקרת האיכות כוללת מדיניות ונהלים המתייחסים לכל אחד מהרכיבים הבאים:

- אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה;
- קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם;
- דרישות אתיקה רלוונטיות;
- משאבי אנוש;
- ביצוע ההתקשרות; וכן
- ניטור.

הסתמכות על מערכת בקרת האיכות של הפירמה (ר' סעיף 4)

א2. למעט כאשר מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת, צוות ההתקשרות רשאי להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה בקשר לנושאים כגון אלה:

- כשירות חברי הסגל באמצעות הליכי גיוסם והליכי הכשרתם.
- אי תלות והעדר ניגוד עניינים באמצעות הצבירה והתקשור של מידע רלוונטי בקשר לאי תלות והעדר ניגוד עניינים.
- תחזוקה של קשרי לקוחות באמצעות מערכות קבלת לקוחות והמשך קשר עמם.
- היצמדות לקיום הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות באמצעות תהליך הניטור.

חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורת (ר' סעיף 8)

א.3. הפעולות של שותף ההתקשרות ומסרים נאותים שהוא מעביר לחברי צוות ההתקשרות האחרים, תוך נטילת אחריות על האיכות הכוללת של כל התקשרות ביקורת, מדגישים את:

(א) חשיבות ההיבטים הבאים לאיכות הביקורת:

- (1) ביצוע עבודה העומדת בכללים המקצועיים ובהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות;
- (2) קיום מדיניות ונוהלי הפירמה בנוגע לבקרת איכות, כפי שרלוונטי;
- (3) מתן דוחות רואה חשבון מבקר שהם נאותים בנסיבות העניין; וכן
- (4) יכולת צוות ההתקשרות להעלות חששות מקצועיים מבלי לחשוש מפני תגובות נגד; וכן

(ב) העובדה שאיכות היא חיונית בביצוע התקשרויות ביקורת.

דרישות אתיקה רלוונטיות

קיום דרישות אתיקה רלוונטיות (ר' סעיף 9)

א.4. דרישות אתיקה רלוונטיות קובעות את עקרונות היסוד של אתיקה מקצועית, הכוללים:

- (א) יושרה והגינות;
- (ב) אובייקטיביות;
- (ג) מיומנות מקצועית וזהירות ראויה;
- (ד) סודיות; וכן

(ה) התנהגות מקצועית (לרבות עמידה בכללים לגבי התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע).

5א. בקיום ההוראות שבסעיפים 9-11, הגדרות הנכללות בדרישות האתיקה הרלוונטיות חלות רק במידה והן נחוצות לשם הבנת אותן דרישות אתיקה.

איומים על אי תלות (ר' סעיף 11 (ג))

6א. שותף ההתקשרות עשוי לזהות איום על אי תלות והעדר ניגוד עניינים בנוגע להתקשרות הביקורת אשר יתכן שאמצעי הגנה (safeguards) אינם יכולים לבטלו או לצמצמו לרמה מקובלת. במקרה זה, כנדרש בסעיף 11 (ג), שותף ההתקשרות מדווח לאדם (או לאנשים) הרלוונטי(ים) בתוך הפירמה על מנת להחליט על פעולה מתאימה, אשר עשויה לכלול ביטול של הפעילות או האינטרס שיוצרים את האיום, או התפטרות מהתקשרות הביקורת, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק או רגולציה רלוונטיות.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי

7א. הנחיות סטטוטוריות עשויות לספק אמצעי הגנה (safeguards) לגבי אי תלות והעדר ניגוד עניינים של רואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי. עם זאת, יתכן שרואי חשבון מבקרים המבצעים ביקורות במגזר הציבורי יצטרכו לבצע התאמה בגישתם על מנת לקדם עמידה ברוח ההוראות שבסעיף 11 בתקן ביקורת זה. כך למשל, במקרה בו המנדט של רואה החשבון המבקר במגזר הציבורי אינו מתיר התפטרות מההתקשרות, יתכן מתן גילוי בדוח ציבורי לגבי נסיבות שאירעו, אשר אילו הן היו מתרחשות במגזר הפרטי, הן היו גורמות לרואה החשבון המבקר להתפטר מההתקשרות.

קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם (ר' סעיף

(12)

א.8. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" מחייב את הפירמה להשיג מידע שנחשב לנחוץ בנסיבות העניין לפני קבלת התקשרות עם לקוח חדש, כאשר מחליטים אם להמשיך התקשרות קיימת, וכן כאשר שוקלים קבלה של התקשרות חדשה עם לקוח קיים. מידע כגון זה שלהלן מסייע לשותף ההתקשרות בהחלטה אם המסקנות שגובשו באשר לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם הן נאותות:

- היושרה של הבעלים העיקריים, אנשי המפתח בהנהלה והמופקדים על בקרת העל בישות;
- האם צוות ההתקשרות כשיר לבצע את התקשרות הביקורת והאם יש לו את היכולות (capabilities) הנחוצות, לרבות זמן ומשאבים אחרים;
- האם הפירמה וצוות ההתקשרות יכולים לקיים את דרישות האתיקה הרלוונטיות; וכן
- נושאים משמעותיים שעלו במהלך התקשרות הביקורת הנוכחית או הקודמת, והשלכותיהם לגבי המשך הקשר עם הלקוח.

א.8. הוראות חוק, רגולציה או דרישות אתיקה רלוונטיות עשויות לחייב את רואה החשבון המבקר לבקש, לפני קבלת ההתקשרות, מרואה החשבון המבקר הקודם למסור מידע הידוע לו לגבי עובדות או נסיבות כלשהן, אשר על פי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר הקודם, רואה החשבון המבקר צריך להיות מודע לו טרם שיחליט אם לקבל את ההתקשרות. בנסיבות מסוימות רואה החשבון המבקר הקודם עשוי להידרש, על פי בקשת רואה החשבון המבקר

החדש המוצע, לספק לרואה החשבון המבקר החדש המוצע מידע לגבי אי קיום, מזוהה או נחשד, של הוראות חוק ורגולציה.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי (ר' סעיפים 12-13)

9א. במגזר הציבורי, יתכן שרואי חשבון מבקרים ימונו בהתאם להליכים סטטוטוריים. לפיכך, יתכן שחלק מההוראות והשיקולים המתחייבים לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך הקשר עם המפורטים בסעיפים 12, 13 ו-8א לא יהיו רלוונטיים. עם זאת, המידע שנאסף כפועל יוצא מהתהליך המתואר באותם סעיפים עשוי להיות בעל ערך לרואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי בביצוע הערכות סיכונים וחובות דיווח.

השמת צוותי התקשרות (ר' סעיף 14)

10א. אדם בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, בין אם הוא נותן שירותים לפירמה או מועסק על ידיה, הינו חלק מצוות ההתקשרות אם הוא מבצע נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. מאידך, אדם בעל מומחיות כאמור אינו חבר צוות ההתקשרות אם מעורבותו בהתקשרות מסתכמת רק במתן ייעוץ. התייעצויות נדונות בסעיפים 18, 21א ו-22א.

11א. כאשר שותף ההתקשרות שוקל את הכשירות והיכולות הנאותות הנדרשות מצוות ההתקשרות בכללותו, הוא עשוי להביא בחשבון נושאים כגון אלה לגבי צוות ההתקשרות:

- הבנה וניסיון מעשי עם התקשרויות ביקורת בעלות אופי ומורכבות דומים, באמצעות הכשרה מתאימה והשתתפות מתאימה בהתקשרויות כאמור.
- הבנה של כללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות.
- מומחיות מקצועית, לרבות מומחיות בטכנולוגיות מידע רלוונטיות ובתחומים מיוחדים בחשבונאות או בביקורת.

- יכולת לבקר את הבקרה הפנימית על דיווח כספי (או, בהתאם לעניין, רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי) ולדווח עליה.
- ידע לגבי ענפים רלוונטיים שבהם פועל הלקוח.
- יכולת להפעיל שיקול דעת מקצועי.
- הבנת המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי

א12. במגזר הציבורי, כשירות מתאימה נוספת עשויה לכלול מיומנויות שהינן נחוצות לצורך עמידה בתנאי המנדט הרלוונטי לאותה התקשרות ביקורת. כשירות זו יכולה לכלול הבנה של הסדרי הדיווח הרלוונטיים, לרבות דיווח למחוקק או לגוף שלטוני אחר או לטובת האינטרס הציבורי. ההיקף הרחב יותר של ביקורת במגזר הציבורי עשוי לכלול, למשל, היבטים מסוימים של ביקורת על ביצועי הישות או הערכה מקיפה לגבי קיום הוראות חוק ורגולציה או הוראות אחרות, ומניעה וחשיפה של תרמיות ושחיתות.

ביצוע ההתקשרות

הכוונה, פיקוח וביצוע (ר' סעיף 15 (א))

א13. הכוונת צוות ההתקשרות כוללת יידוע של חברי צוות ההתקשרות לגבי עניינים כגון אלה:

- חובותיהם, לרבות הצורך לקיים דרישות אתיקה רלוונטיות ולתכנן ולבצע את הביקורת תוך ספקנות מקצועית כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 200¹⁶.
- תחומי אחריות של שותפים רלוונטיים, כאשר יותר משותף אחד מעורב בניהול ההתקשרות ביקורת.

¹⁶ ר' תקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 15.

- מטרות העבודה שיש לבצע.
- אופי עסקיה של הישות.
- סוגיות הקשורות לסיכונים (risk-related issues).
- בעיות שעלולות להתעורר.
- הגישה המפורטת לביצוע ההתקשרות.

דיונים בקרב חברי צוות ההתקשרות מאפשרים לחברי צוות מנוסים פחות להעלות שאלות בפני חברי צוות מנוסים יותר, על מנת שתוכל להתקיים תקשורת נאותה בתוך צוות ההתקשרות.

14א. עבודת צוות והכשרה נאותות מסייעות לחברים מנוסים פחות בצוות ההתקשרות להבין בבירור את מטרות העבודה שהוקצתה להם.

15א. פיקוח כולל עניינים כגון אלה:

- מעקב אחר התקדמות הביצוע של התקשרות הביקורת.
- בחינת הכשירות והיכולות של חברים ספציפיים בצוות ההתקשרות, לרבות בחינה אם יש להם זמן מספיק כדי לבצע את עבודתם, אם הם מבינים את ההוראות שקיבלו ואם העבודה מבוצעת בהתאם לגישה המתוכננת להתקשרות הביקורת.
- מענה לעניינים משמעותיים המתעוררים במהלך התקשרות הביקורת, בחינת המשמעותיות שלהם והתאמה של הגישה המתוכננת בהתאם לכך.
- זיהוי עניינים להתייעצות או לבחינה על ידי חברי צוות התקשרות מנוסים יותר במהלך התקשרות הביקורת.

סקירות (Reviews)

חובות סקירה (ר' סעיף 16)

16א. בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים,

התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", המדיניות והנהלים של הפירמה לגבי חובות סקירה נקבעים בהתבסס על כך שעבודה של חברי צוות מנוסים פחות נסקרת על ידי חברי צוות מנוסים יותר.¹⁷

17א. סקירה (Review) מורכבת מבחינה האם, לדוגמה:

- העבודה בוצעה בהתאם לכללים מקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות;
- עניינים משמעותיים הועלו לצורך בחינה נוספת;
- קויימו התייעצויות מתאימות והמסקנות שעלו מהן תועדו ויושמו;
- קיים צורך לשנות את האופי, העיתוי וההיקף של עבודה שבוצעה;
- העבודה שבוצעה תומכת במסקנות שגובשו והיא מתועדת באופן נאות;
- הראיות שהושגו הן נאותות על מנת לתמוך בדוח רואה החשבון המבקר; וכן
- המטרות של נוהלי ההתקשרות הושגו.

סקירת שותף ההתקשרות על עבודה שבוצעה (ר' סעיף 17)

18א. סקירות (Reviews) של העניינים הבאים, המבוצעות במועד על ידי שותף ההתקשרות, בשלבים מתאימים במהלך ההתקשרות, מאפשרות ליישב במועד עניינים משמעותיים כך ששותף

¹⁷ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 23.

ההתקשרות יניח את דעתו לגביהם בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו:

- תחומים קריטיים של שיקול דעת, במיוחד אלה המתייחסים לעניינים מורכבים או שנויים במחלוקת שזוהו במהלך ההתקשרות;
- סיכונים משמעותיים; וכן
- תחומים אחרים ששותף ההתקשרות סבור כי הם חשובים.

שותף ההתקשרות אינו חייב לסקור את כל תיעוד הביקורת, אך יתכן שיעשה זאת. מכל מקום, כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", שותף ההתקשרות מתעד את ההיקף והעיתוי של הסקירות (Reviews)¹⁸.

19א. שותף התקשרות הלוקח על עצמו הובלת ביקורת במהלך התקשרות הביקורת עשוי ליישם את נוהלי הסקירה (Review) המתוארים בסעיף 18א על מנת לסקור את העבודה שבוצעה עד למועד כניסתו לתפקיד, כדי לקחת על עצמו את החובות כשותף התקשרות.

שיקולים רלוונטיים כאשר נעשה שימוש בחבר צוות התקשרות בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת (ר' סעיפים 15-17)

20א. כאשר נעשה שימוש בחבר צוות התקשרות בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, הכוונה, פיקוח וסקירה (Review) של עבודת אותו חבר צוות התקשרות עשויים לכלול עניינים כגון אלה:

- הסכמה עם אותו חבר צוות בדבר האופי, ההיקף והמטרות של עבודתו, בדבר תפקידיו בצוות ההתקשרות, וכן בדבר

¹⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיף 9 (ג).

האופי, העיתוי וההיקף של התקשורת בינו לבין חברים אחרים בצוות ההתקשרות.

- הערכת הלימות עבודתו של אותו חבר צוות, לרבות הרלוונטיות והסבירות של ממצאיו או מסקנותיו והעקביות שלהם עם ראיות ביקורת אחרות.

התייעצות (ר' סעיף 18)

א21. התייעצות אפקטיבית בנושאים מקצועיים, אתיים או אחרים שהינם משמעותיים, עם גורמים בפירמה או, כאשר רלוונטי, עם גורמים מחוץ לפירמה, יכולה להיות מושגת כאשר אלה שמתיעצים איתם:

- מקבלים את כל העובדות הרלוונטיות אשר יאפשרו להם לתת ייעוץ מושכל; וכן
- הם בעלי ידע, בכירות וניסיון מתאימים.

א22. ייתכן ויהיה מתאים שצוות ההתקשרות יקיים התייעצות עם גורמים מחוץ לפירמה, לדוגמה, כאשר בפירמה אין משאבים פנימיים מתאימים. ניתן להשתמש בשירותי ייעוץ הניתנים על ידי פירמות אחרות, גופים מקצועיים ורגולטוריים, או גופים מסחריים המספקים שירותי בקרת איכות רלוונטיים.

סקירת בקרת איכות של ההתקשרות

השלמת הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות לפני מתן ותארוך דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 19א ג)

א23. תקני הביקורת דורשים כי דוח רואה החשבון המבקר יתוארך למועד שאינו מוקדם מהמועד שבו רואה החשבון המבקר השיג ראיות נאותות שעליהן תתבסס חוות דעתו על הדוחות הכספיים. בהתקשרויות המפורטות בסעיף 19, סקירת בקרת איכות של ההתקשרות מסייעת לרואה החשבון המבקר להחליט אם הושגו ראיות ביקורת נאותות.

א24. ביצוע הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות במועד, בשלבים מתאימים במהלך ההתקשרות, מאפשרת ליישב במהירות עניינים משמעותיים להנחת דעתו של סוקר בקרת איכות של ההתקשרות בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו.

א25. השלמת הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות משמעה השלמת הדרישות בסעיפים 20-21 על ידי סוקר בקרת איכות של ההתקשרות, וכאשר רלוונטי, קיום הוראות סעיף 22. ניתן להשלים את תיעוד הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות אחרי תאריך דוח רואה החשבון המבקר כחלק מהרכבת תיק הביקורת הסופי. תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת" קובע דרישות ומספק הנחיות בהקשר זה.¹⁹

אופי, עיתוי והיקף הסקירה של בקרת איכות ההתקשרות (ר' סעיף 20)

א26. היותו של שותף ההתקשרות ער לשינויים בנסיבות מאפשרת לו לזהות מצבים בהם סקירת בקרת איכות ההתקשרות היא נחוצה, אף אם בתחילת ההתקשרות סקירה כאמור לא נדרשה.

א27. ההיקף של סקירת בקרת איכות ההתקשרות עשוי להיות תלוי, בין היתר, במורכבות התקשרות הביקורת, ובסיכון לכך שדוח רואה החשבון המבקר עלול שלא להיות נאות בנסיבות העניין. ביצועה של סקירת בקרת איכות ההתקשרות אינו מפחית מחובותיו של שותף ההתקשרות בקשר להתקשרות הביקורת וביצועה.

א28. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

סקירת בקרת איכות לגבי התקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד)
(ר' סעיף 21)

א29. עניינים אחרים הרלוונטיים להערכת שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, שעשויים להיבחן בסקירת בקרת

¹⁹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיפים 14-16.

איכות ההתקשרות לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) כוללים:

- סיכונים משמעותיים שזוהו במהלך ההתקשרות בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" והמענה לסיכונים אלה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו", לרבות הערכת צוות ההתקשרות והמענה שהוא נתן לסיכון לתרמית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".
- שיקולי דעת שהופעלו, במיוחד בנוגע למהותיות ולסיכונים משמעותיים.
- המשמעותיות ואופן יישובן של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת, הן כאלה שתוקנו והן כאלה שלא תוקנו.
- הערכת שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו באשר לחומרה ולאופן היישוב של ליקויים שזוהו בבקרה הפנימית על דיווח כספי²⁰.
- העניינים שאותם יש לתקשר עם ההנהלה ועם המופקדים על בקרת העל וכן, כאשר הדבר רלוונטי, עם צדדים אחרים כגון גופים רגולטוריים.

בהתאם לנסיבות, עניינים אחרים אלה יכולים להיות ישימים גם לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרויות המפורטות בסעיף 19 (ה).

²⁰ רלוונטי לגבי ישויות שבהן מבוצעת ביקורת של הבקרה הפנימית/רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי לפי תקני ביקורת (ישראל) 910 או 911.

שיקולים ספציפיים לישויות קטנות (ר' סעיפים 20-21)

א30. בנוסף להתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד), נדרשת סקירת בקרת איכות ההתקשרות גם לגבי התקשרויות ביקורת אחרות העומדות בקריטריונים שנקבעו על ידי הפירמה אשר מכפיפים התקשרויות לסקירת בקרת איכות ההתקשרות. במקרים מסוימים, יתכן שאף אחת מהתקשרויות הביקורת של הפירמה לא תעמוד בקריטריונים אשר היו מכפיפים אותה לסקירה כזאת.

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי (ר' סעיפים 20-21)

א31. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

א32. במגזר הציבורי יכולות להיות ישויות, מעבר לאלה המנויות בסעיף 19 (א)-(ד), שהן משמעותיות לאור גודלן, מורכבותן או היבטים של עניין הציבור בהן, ואשר כתוצאה מהם יש להן מגוון רחב של מחזיקי עניין (stakeholders). דוגמאות לכך כוללות תאגידים בבעלות המדינה ושירותים ציבוריים. שינויים מבניים מתמשכים בתוך המגזר הציבורי יכולים אף הם ליצור סוגים חדשים של ישויות משמעותיות. אין קריטריונים אובייקטיביים מוגדרים לביסוס הקביעה מהי ישות משמעותית. עם זאת, רואי חשבון מבקרים במגזר הציבורי מעריכים אילו ישויות יכולות להיות משמעותיות מספיק כדי שיידרש לבצע סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגביהן.

ניטור (ר' סעיף 23)

א33. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון" מחייב את הפירמה לייסד תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה

סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים המתייחסים למערכת בקרת האיכות הם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן אפקטיבי²¹.

א34. כאשר שותף ההתקשרות מביא בחשבון ליקויים שעלולים להשפיע על התקשרות הביקורת, הוא עשוי להתחשב באמצעים מתקנים שהפירמה נקטה, אשר לדעתו הינם מספיקים בהקשר של אותה ביקורת.

א35. ליקוי במערכת בקרת האיכות של הפירמה אינו מצביע בהכרח על כך שהתקשרות ביקורת ספציפית לא בוצעה בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות, או על כך שדוח רואה החשבון המבקר לא היה נאות.

תיעוד

תיעוד התייעצויות (ר' סעיף 24 (ד))

א36. תיעוד של התייעצויות עם אנשי מקצוע אחרים בעניינים מורכבים או שנויים במחלוקת, שהינו שלם ומפורט במידה מספקת, תורם להבנה של:

- העניין שלגביו התבקשה התייעצות; וכן
- תוצאות התייעצות, לרבות החלטות כלשהן שהתקבלו, הבסיס להחלטות אלה והאופן בו הן יושמו.

* * *

²¹ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 37.

נספח ב'

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת תקן בקרת איכות (ישראל) 1

ב ד ב ר

בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות
וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות
אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים

מיועד לחול מיום 1 בינואר 2022 ואילך

תוכן עניינים

סעיפים

	מבוא
3 - 1	מטרה
4	תחולה
6 - 5	כניסה לתוקף
7	הגדרות
	הוראות

8	יישום וקיום הוראות רלוונטיות
9	רכיבים של מערכת בקרת איכות
11 - 10	אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה
12	קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם
15 – 13	דרישות אתיקה רלוונטיות
18 – 16	משאבי אנוש
33 - 19	ביצוע ההתקשרות
42 - 34	ניטור
45 - 43	תיעוד של מערכת בקרת האיכות

מבוא

מטרה

1. תקן בקרת איכות זה עוסק בחובות של **פירמה**¹ בקשר למערכת בקרת האיכות שלה לגבי ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים. יש לקרוא תקן בקרת איכות זה יחד עם **דרישות אתיקה רלוונטיות**².
2. מטרת הפירמה בהקשר של תקן בקרת איכות זה היא להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות אשר תספק לה מידה סבירה של ביטחון כי:
(א) הפירמה וה**סגל**³ שלה מקיימים את הוראות ה**כללים המקצועיים**⁴ והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
(ב) דוחות הניתנים על ידי הפירמה או **שותפי ההתקשרות**⁵, הינם נאותים בנסיבות העניין.
3. מערכת בקרת איכות כוללת מדיניות המכוונת להשיג את המטרה האמורה בסעיף 2 בתקן בקרת איכות זה וכן את הנהלים הנחוצים כדי ליישם את אותה מדיניות ולנטר (to monitor) את העמידה בה.

תחולה

¹ ר' הגדרה בסעיף 7(א).

² ר' הגדרה בסעיף 7(י).

³ ר' הגדרה בסעיף 7(ב).

⁴ ר' הגדרה בסעיף 7(ט).

⁵ ר' הגדרה בסעיף 7(ד).

4. תקן בקרת איכות זה מתייחס לכל פירמה בכל גודל שהוא, לרבות **רואה חשבון יחיד**⁶ לגבי התקשרויות המצוינות בסעיף 1 לעיל. לעניין רואה חשבון יחיד יחול תקן בקרת איכות זה בהתאמות המתחייבות.

כניסה לתוקף

5. תקן בקרת איכות זה חל מיום 1 בינואר 2022 ואילך.
ניתן ליישם תקן בקרת איכות זה גם לפני 1 בינואר 2022.
6. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות במשרדי רואי חשבון", אשר חל בעבר, בטל עם כניסתו לתוקף (או עם תחילת יישומו המוקדם) של תקן בקרת איכות זה.

הגדרות

7. בתקן בקרת איכות זה תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:
- (א) **פירמה (Firm)** - רואה חשבון יחיד, שותפות או תאגיד או ישות אחרת של רואי חשבון.
- (ב) **סגל (Personnel)** - שותפים ו**צוות מקצועי**⁷.
- (ג) **צוות מקצועי (Staff)** - אנשי מקצוע, להוציא שותפים, לרבות כל מומחה שהפירמה מעסיקה, בין אם הם מועסקים כעובדים שכירים ובין אם הם מועסקים כנותני שירותים

⁶ ר' הגדרה בסעיף 7(ה)

⁷ ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

שאינם שכירים.

- (ד) **צוות התקשרות** (Engagement team) - כל השותפים והצוות המקצועי המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי **פירמה ברשת**⁸ המבצעים נהלים בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עמו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".
- (ה) **רואה חשבון יחיד** (Sole Practitioner) - רואה חשבון שאין לו שותפים ועובדים מקצועיים.
- (ו) **רשת** (Network) – מבנה עסקי גדול יותר של פירמות:
- (1) המכוון לשיתוף פעולה, וכן
- (2) המכוון בבירור לשיתוף ברווח או בעלויות או החולק בעלות, שליטה או ניהול משותפים, מדיניות ונהלי בקרת איכות משותפים, אסטרטגיה עסקית משותפת, שימוש בשם מותג משותף, או חלק משמעותי של משאבים מקצועיים.
- (ז) **פירמה ברשת** (Network firm) - פירמה או ישות המשתייכות לרשת.
- (ח) **שותף** (Partner) - כל אדם בעל סמכות לחייב את הפירמה

⁸ ר' הגדרה בסעיף 7(ז).

בקשר לביצוע של התקשרות למתן שירותים מקצועיים.

(ט) **כללים מקצועיים** (Professional standards) – תקני בקרת איכות ותקני ביקורת מקובלים בישראל ודרישות אתיקה רלוונטיות.

(ז) **דרישות אתיקה רלוונטיות** (Relevant ethical requirements) - דרישות אתיקה אליהן כפופים צוות ההתקשרות ו**סוקר בקרת האיכות של ההתקשרות**⁹, כגון חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 והתקנות מכוחו.

(יא) **אדם חיצוני לפירמה בעל הכשרה הולמת** (Suitably qualified external person) - אדם חיצוני לפירמה בעל כשירות ויכולות לפעול כשותף התקשרות, לדוגמה, שותף בפירמה אחרת או עובד (בעל ניסיון מתאים) של גוף ראיית חשבון מקצועי שחבריו יכולים לבצע ביקורת של מידע כספי היסטורי, או עובד כאמור של ארגון המספק שירותים רלוונטיים של בקרת איכות.

(יב) **סקירת בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control review) - תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך הדוח או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ושל המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח. תהליך של סקירת בקרת איכות חל על כל התקשרויות הביקורת המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ועל התקשרויות אחרות, אם ישנן, אשר לגביהן הפירמה קבעה כי נדרשת סקירת בקרת איכות של ההתקשרות.

⁹ ר' הגדרה בסעיף 7(ג).

- (יג) **סוקר בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control reviewer) - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח.
- (יד) **שותף התקשרות** (Engagement partner) - השותף, או אדם אחר בפירמה האחראי על ההתקשרות ועל ביצועה, ועל הדוח הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.
- (טו) **ניטור** (Monitoring) - תהליך הכולל בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות **בדיקה**¹⁰ תקופתית של מבחר התקשרויות שהושלמו, המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שמערכת בקרת האיכות שלה פועלת באופן אפקטיבי.
- (טז) **בדיקה** (Inspection) - בהקשר של התקשרויות שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.
- (יז) **השותף המנהל של הפירמה** - השותף בעל התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה, גם אם כינוי התפקיד שונה מזה¹¹.

¹⁰ ר' הגדרה בסעיף 7(טז).

¹¹ כאשר התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה מבוצע יחד על ידי יותר מאדם אחד, המונח "ההנהלה הבכירה של הפירמה" יתייחס לכל האנשים המבצעים תפקיד זה יחד.

(יח) **ההנהלה הבכירה של הפירמה** - צוות שותפים, הכולל את השותף המנהל, אשר בידיו סמכויות-העל בתחומי הניהול והממשל התאגידי של הפירמה¹¹.

(יט) **שירותים קשורים** - התקשרויות לביצוע נהלים מוסכמים והתקשרויות לביצוע הכנה ועריכה של מידע כספי (compilation).

התקשרות לביצוע נהלים מוסכמים - התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מבקר מתקשר לביצוע נהלים ספציפיים בעלי אופי של ביקורת אשר לגביהם הסכימו רואה החשבון המבקר, הישות וצדדים שלישיים רלוונטיים, וכן לדיווח על ממצאים עובדתיים העולים מביצוע אותם נהלים (לרבות התקשרות שעליה חלה הנחיית שירותים קשורים (ישראל) 4405 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר על דוח המוגש לרשות ניירות ערך על ידי חברה שהיא יועץ השקעות או מנהל תיקים"). הצדדים שמקבלים את דוח רואה החשבון המבקר מגבשים בעצמם את מסקנותיהם על בסיס הממצאים העובדתיים שבדוח.

התקשרות לביצוע הכנה ו/או עריכה ו/או הצגה של מידע כספי (compilation) - התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מיישם מומחיות בחשבונאות ודיווח כספי כדי לסייע לדירקטוריון ולהנהלה בהכנה ו/או בעריכה ו/או בהצגה של מידע כספי של ישות בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה, ומדווח כנדרש לפי כללים המתייחסים להתקשרות כזאת (לרבות תקן שירותים קשורים (ישראל) 4410 בדבר "דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים").

(כ) **מידה סבירה של ביטחון (Reasonable assurance)** - בהקשר של תקן בקרת איכות זה - רמה גבוהה, אך לא מוחלטת, של ביטחון.

הוראות

יישום וקיום הוראות רלוונטיות

8. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים של בקרת איכות המכוונים לקדם בפירמה תרבות ארגונית המכירה בכך שאיכות היא חיונית בביצוע התקשרויות. אופיים, היקפם ואופן יישומם של המדיניות והנהלים מושפעים בין היתר מגודל הפירמה, מהמבנה הארגוני שלה, מסוג הלקוחות, ממהות השירותים הניתנים ועוד.
- לגבי התקשרויות המפורטות בסעיף 19 בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" המדיניות והנהלים יהיו בכתב¹².
9. על סגל הפירמה האחראי להקים ולתחזק את מערכת בקרת האיכות של הפירמה להיות בעל הבנה של כל האמור בתקן בקרת איכות זה על מנת להבין את מטרת התקן וליישם את הוראותיו באופן נכון.
10. על הפירמה לקיים כל אחת מהוראות תקן בקרת איכות זה, אלא אם בנסיבות של הפירמה ההוראה אינה רלוונטית לשירותים הניתנים במסגרת ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים.
11. ההוראות מכוונות לאפשר לפירמה להשיג את המטרה המצוינת בתקן בקרת איכות זה. לפיכך, היישום הנכון של ההוראות צפוי לתת בסיס מספיק להשגת המטרה. עם זאת, מאחר שבנסיבות יכולה להיות שונות רבה, ומאחר שלא ניתן לחזות את כל הנסיבות האמורות, על הפירמה לשקול אם קיימים עניינים או נסיבות מיוחדים הדורשים מהפירמה לקבוע מדיניות ונהלים נוספים על אלה הנדרשים לפי תקן בקרת איכות זה על מנת להשיג את מטרת התקן.

¹² ככל שלא מדובר בהתקשרויות כאלה, המדיניות והנהלים יכול שיהיו בעל-פה, בהתאם לשיקול דעת הפירמה.

רכיבים של מערכת בקרת איכות

12. על הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות הכוללת מדיניות ונהלים שמתייחסים לכל אחד מהרכיבים הבאים:

- (א) אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה;
- (ב) קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם;
- (ג) דרישות אתיקה רלוונטיות;
- (ד) משאבי אנוש;
- (ה) ביצוע ההתקשרות; וכן
- (ו) ניטור.

אחריות ראשות הפירמה על איכות בפירמה

13. על המדיניות והנהלים שתקבע הפירמה לדרוש כי אחריות-העל למערכת בקרת האיכות תהיה של השותף המנהל של הפירמה או של ההנהלה הבכירה של הפירמה.

14. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים כך שכל אדם שימונה (או אנשים שימונו) על ידי השותף המנהל של הפירמה או על ידי ההנהלה הבכירה של הפירמה להיות אחראי (או אחראים) על תפעול מערכת בקרת האיכות, יהיה בעל ניסיון ויכולות מספיקים וראויים וכן בעל הסמכויות הנדרשות על מנת שיוכל לבצע את תפקידו כאחראי על תפעול מערכת בקרת האיכות.¹³

קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם

15. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לקבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות ולהמשך קשר עמם, המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהפירמה תקבל רק, ותמשיך קשר רק עם, לקוחות והתקשרויות אשר לגביהם:

¹³ מובהר כי גם השותף המנהל או ההנהלה הבכירה של הפירמה יכולים להתמנות לתפקיד זה.

- (א) הפירמה כשירה לבצע את ההתקשרות ובידיה היכולות הנדרשות לעשות זאת, לרבות זמן ומשאבים ;
- (ב) הפירמה יכולה לקיים את דרישות האתיקה הרלוונטיות ; וכן
- (ג) אין לפירמה מידע שיגרום לה להגיע למסקנה כי הלקוח נעדר יושרה (integrity).

דרישות אתיקה רלוונטיות

16. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה והסגל שלה מקיימים את דרישות האתיקה הרלוונטיות (לרבות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים).

אי תלות והעדר ניגוד עניינים

17. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה, הסגל שלה וכן (כאשר הדבר רלוונטי) אחרים הכפופים להוראות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים (לרבות הסגל של פירמה ברשת), מקיימים אי תלות והעדר ניגוד עניינים כאשר הדבר נדרש על פי דרישות אתיקה רלוונטיות. על מדיניות ונהלים אלה לאפשר לפירמה :

- (א) לתקשר את הוראותיה בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים לסגל שלה וכן (כאשר הדבר רלוונטי) לאחרים הכפופים לאותן הוראות ; וכן
- (ב) לזהות ולהעריך את הנסיבות והקשרים (relationships) היוצרים איומים על אי התלות והעדר ניגוד העניינים, ולנקוט פעולות מתאימות כדי להסיר איומים אלה או לצמצמם לרמה מקובלת על ידי יישום אמצעי הגנה (safeguards) או, אם הדבר נחשב ראוי, להתפטר מההתקשרות, כאשר התפטרות היא אפשרית תחת הוראות חוק ורגולציה רלוונטיות.

18. לפחות אחת לשנה, על הפירמה לקבל הצהרה בכתב מכל חברי סגל הפירמה הנדרשים לעמוד בהוראות אי תלות והעדר ניגוד עניינים על פי דרישות אתיקה רלוונטיות, על קיום המדיניות והנהלים של

הפירמה בדבר אי-תלות והעדר ניגוד עניינים.

משאבי אנוש

19. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי לפירמה יש מספיק אנשי סגל בעלי כשירות, יכולות ומחויבות לעקרונות אתיקה, כפי שנחוץ כדי:
- (א) לבצע התקשרויות בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
 - (ב) לאפשר לפירמה או לשותפי ההתקשרות לתת דוחות שהינם נאותים בנסיבות העניין.
20. על הפירמה להטיל את האחריות לגבי כל התקשרות על שותף התקשרות ולקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו כי:
- (א) זהותו ותפקידו של שותף ההתקשרות יתוקשרו לאנשי מפתח בדירקטוריון ובהנהלה של הלקוח;
 - (ב) לשותף ההתקשרות יהיו הכשירות, היכולות והסמכויות הדרושים לביצוע תפקידו; וכן
 - (ג) חובות שותף ההתקשרות תוגדרנה בבירור ותתוקשרנה לאותו שותף.
21. על הפירמה לקבוע גם מדיניות ונהלים למינוי סגל בעל כשירות ויכולות כפי שנחוץ כדי:
- (א) לבצע התקשרויות בהתאם לכללים המקצועיים ולהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות; וכן
 - (ב) לאפשר לפירמה או לשותפי ההתקשרות לתת דוחות שהינם נאותים בנסיבות העניין.

ביצוע ההתקשרות

22. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי התקשרויות מבוצעות בהתאם לכללים המקצועיים והוראות חוק ורגולציה רלוונטיות, וכי דוחות הניתנים

- על ידי הפירמה או שותפי ההתקשרות הינם נאותים בנסיבות העניין. על מדיניות ונהלים כאלה לכלול:
- (א) נושאים רלוונטיים לקידום עקביות באיכות ביצוע התקשרויות;
 - (ב) חובות פיקוח; וכן
 - (ג) חובות סקירה (review) כאמור בסעיף 23 להלן.

23. על המדיניות ונהלים של הפירמה לגבי חובות סקירה (review) להיקבע על בסיס העיקרון שעבודה של חברי צוות מנוסים פחות נסקרת על ידי חברי צוות מנוסים יותר.

התייעצויות

24. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי:
- (א) מתקיימת התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת.
 - (ב) משאבים מספיקים הינם זמינים כדי לאפשר התייעצות נאותה.
 - (ג) האופי וההיקף של התייעצויות כאלה, והמסקנות העולות מהן מתועדים ומוסכמים הן על האדם הפונה ליעוץ והן על האדם המייעץ.
 - (ד) מסקנות העולות מהתייעצויות כאלה מיושמות.

סקירת בקרת איכות של התקשרות

25. לגבי התקשרויות כאמור להלן, על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו סקירת בקרת איכות של ההתקשרות שתספק הערכה אובייקטיבית של שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, ושל המסקנות שגובשו לגבי ניסוח הדוח. על מדיניות ונהלים אלה:

- (א) לחייב סקירת בקרת איכות של ההתקשרות לגבי כל התקשרויות הביקורת המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות

- כספיים".
- (ב) לקבוע קריטריונים שעל פיהם תיבחנה כל יתר הביקורות והסקירות של מידע כספי היסטורי והתקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים, כדי לקבוע לגבי איזה מתוך אלה יש ליישם בקרת איכות של ההתקשרות.
- (ג) לחייב בקרת איכות של ההתקשרות לגבי כל ההתקשרויות, אם ישנן, העונות על הקריטריונים שנקבעו לפי סעיף משנה (ב) לעיל.
26. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שיסדירו את האופי, העיתוי וההיקף של בקרת איכות של התקשרות. מדיניות ונהלים אלה יקבעו, בין היתר, כי אין לתת או לתארך את הדוח עד להשלמת סקירת בקרת איכות של ההתקשרות (כאשר סקירה כזו נדרשת).
27. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו כי סקירת בקרת איכות של התקשרות תכלול:
- (א) דיון בנושאים משמעותיים עם שותף ההתקשרות;
- (ב) סקירת הדוחות הכספיים, או מידע אחר נשוא ההתקשרות, והדוח המוצע;
- (ג) סקירת חלקים נבחרים מתוך תיעוד ההתקשרות, המתייחסים לשיקולי דעת משמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ולמסקנות שהוא גיבש; וכן
- (ד) הערכת המסקנות שגובשו לגבי ניסוח הדוח ובחינה האם הדוח המוצע הוא נאות.
28. לגבי ההתקשרויות המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים אשר ידרשו גם בחינה של הנושאים הבאים בסקירת בקרת איכות של ההתקשרות:
- (א) הערכת צוות ההתקשרות לגבי אי התלות והעדר ניגוד העניינים של הפירמה בקשר להתקשרות הספציפית;
- (ב) האם קוימו התייעצויות נאותות בנושאים שלגביהם היו חילוקי דעות או בנושאים אחרים מורכבים או שנויים במחלוקת, והמסקנות העולות מאותן התייעצויות; וכן

(ג) האם התיעוד שנבחר לסקירה (כאמור בסעיף 27(ג) לעיל) משקף את העבודה שבוצעה בקשר לשיקולי הדעת המשמעותיים ותומך במסקנות שגובשו.

קריטריונים של כשירות והתאמה לגבי סוקרי בקרת איכות של התקשרות

29. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים בדבר מינוי סוקרי בקרת איכות של התקשרות וכן לקבוע את הכשירות וההתאמה שלהם בהיבטים אלה:

(א) הכישורים המקצועיים הדרושים לביצוע התפקיד, לרבות הניסיון והסמכות הראויים; וכן
(ב) המידה שבה ניתן להתייעץ לגבי ההתקשרות עם סוקר בקרת איכות של ההתקשרות מבלי לפגוע באובייקטיביות של הסוקר.

30. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לשמור על האובייקטיביות של סוקר בקרת איכות של התקשרות.

31. על המדיניות והנהלים של הפירמה להורות על החלפת סוקר בקרת איכות של התקשרות כאשר יכולת הסוקר לבצע סקירה אובייקטיבית עלולה להיות לקויה.

תיעוד סקירת בקרת האיכות של התקשרות

32. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לגבי תיעוד סקירת בקרת האיכות של התקשרות, אשר ידרשו תיעוד כי:

(א) הנהלים הנדרשים על ידי מדיניות הפירמה לגבי סקירת בקרת איכות של התקשרות בוצעו;
(ב) סקירת בקרת איכות של ההתקשרות הושלמה בתאריך הדוח או לפניו; וכן
(ג) לא באו לידיעת הסוקר עניינים כלשהם שלא יושבו אשר היו גורמים לסוקר לסבור כי שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות או המסקנות שהצוות גיבש לא היו נאותים.

חילוקי דעות

33. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לגבי טיפול ויישוב חילוקי דעות המתגלעים בתוך צוות ההתקשרות, עם הגורמים שמתיעצים איתם או, אם רלוונטי, בין שותף ההתקשרות לסוקר בקרת איכות של ההתקשרות. על מדיניות ונהלים אלה לדרוש כי:

(א) מסקנות שגובשו תתועדנה ותיושמנה; וכך

(ב) הדוח לא יינתן ולא יתוארך לפני שחילוקי הדעות יושבו.

תיעוד ההתקשרות

השלמת הרכבת תיק ההתקשרות הסופי

34. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שלפיהן יהיה על צוותי ההתקשרות להשלים את הרכבת תיק ההתקשרות הסופי תוך פרק זמן סביר¹⁴ לאחר שהדוחות גובשו סופית.

סודיות, שמירה ראויה (safe custody), שלמות, נגישות ואפשרות שליפת מידע של תיעוד ההתקשרות

35. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לקיים סודיות, שמירה ראויה (safe custody), שלמות, נגישות ואפשרות שליפת מידע של תיעוד ההתקשרות.

שמירת תיעוד התקשרות

36. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים לשמירת תיעוד התקשרות למשך תקופה המספיקה לצורכי הפירמה ואשר לא תהיה קצרה מהתקופה הנדרשת על פי הוראות חוק ורגולציה.

ניטור

¹⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיף 14.

ניטור המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה

37. על פירמה לקבוע תהליך ניטור המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהמדיניות והנהלים המתייחסים למערכת בקרת האיכות הינם רלוונטיים, הולמים ופועלים באופן יעיל. על תהליך ניטור זה:
- (א) לכלול בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות בדיקה, על בסיס מחזורי, של לפחות התקשרות אחת שהושלמה לגבי כל שותף התקשרות;
 - (ב) לדרוש כי מי שמבצעים את ההתקשרות או את סקירת בקרת איכות ההתקשרות לא יהיו מעורבים בבדיקת אותה התקשרות; וכן
 - (ג) לדרוש שהאחריות על תהליך הניטור תוטל על שותף או שותפים או אנשים אחרים בעלי ניסיון וסמכות מספיקים וראויים בפירמה כדי לקחת על עצמם אחריות זו.

הערכה, תקשור ותיקון ליקויים שזוהו

38. על הפירמה להעריך את ההשפעה של ליקויים שזוהו כתוצאה מתהליך הניטור ולקבוע אם הם אחד מאלה:
- (א) מקרים שאינם מצביעים בהכרח כי מערכת בקרת האיכות של הפירמה לא מספיקה כדי לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהיא מקיימת את הכללים המקצועיים ואת הוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות, ושדוחות הניתנים על ידי הפירמה או שותפי ההתקשרות הינם נאותים בנסיבות העניין.
 - (ב) ליקויים משמעותיים - מערכתיים, חוזרים ונשנים או אחרים - המצריכים פעולת תיקון מהירה.
39. על הפירמה לתקשר לשותפי התקשרות רלוונטיים ולחברי סגל מתאימים אחרים ליקויים שזוהו כתוצאה מתהליך הניטור והמלצות לפעולות תיקון דרושות.
40. על המלצות לפעולות דרושות לתיקון ליקויים שזוהו לכלול אחד או יותר מאלה:

- (א) פעולת תיקון דרושה בקשר לחבר סגל או להתקשרות ספציפית;
- (ב) תקשור הממצאים לגורמים הממונים על הכשרה ופיתוח מקצועי;
- (ג) שינויים במדיניות ובנהלים של בקרת איכות, וכן
- (ד) פעולה משמעתית נגד מי שאינם מקיימים את המדיניות והנהלים של הפירמה, במיוחד מי שעושים זאת באופן חוזר ונשנה.

41. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים שיתייחסו למקרים בהם תהליכי הניטור מצביעים על כך כי דוח שניתן עלול להיות בלתי הולם או שהושמטו נהלים במהלך הביצוע של ההתקשרות. על מדיניות ונהלים אלה לדרוש מהפירמה לקבוע איזו פעולה נוספת דרושה כדי לקיים את הכללים המקצועיים ואת הוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות ולשקול אם דרוש יעוץ משפטי.

42. על הפירמה לתקשר לפחות אחת לשנה את תוצאות הניטור של מערכת בקרת האיכות שלה לשותפי ההתקשרות ולאנשים מתאימים אחרים בפירמה, לרבות לגורם בעל אחריות-העל למערכת בקרת האיכות (השותף המנהל של הפירמה או הנהלה הבכירה של הפירמה). על תקשורת זו להיות ברורה ומפורטת מספיק כדי לאפשר לפירמה ולגורמים המצוינים לעיל לנקוט בפעולה מתאימה ומהירה כשהיא נחוצה, בהתאם להגדרת תפקידיהם וחובותיהם. על המידע שיתוקשר לכלול את:

- (א) תיאור תהליכי הניטור שבוצעו.
- (ב) המסקנות העולות מתהליכי הניטור.
- (ג) אם זוהו ליקויים משמעותיים - מערכתיים, חוזרים ונשנים או אחרים - תיאור ליקויים אלה והפעולות שננקטו כדי לפתור או לתקן אותם.

43. חלק מהפירמות פועלות במסגרת רשת, ולצורך עקביות הן עשויות ליישם חלק מנוהלי הניטור שלהן במסגרת הרשת. כאשר פירמות במסגרת רשת פועלות תחת מדיניות ונהלים משותפים המכוונים לקיים את הוראות תקן בקרת איכות זה, ואותן פירמות מסתמכות

על מערכת ניטור כזאת, על המדיניות ונהלים של הפירמה לדרוש כמפורט להלן כדי ששותפי ההתקשרות בפירמות ברשת יוכלו להסתמך על התוצאות של תהליך הניטור המיושם במסגרת הרשת (אלא אם הפירמות או הרשת מודיעות אחרת):

- (א) לפחות אחת לשנה, הרשת תתקשר באופן כולל את ההיקף, המידה והתוצאות של תהליך הניטור לאנשים המתאימים בפירמות ברשת; וכן
- (ב) הרשת תתקשר במהירות את כל הליקויים שזוהו במערכת בקרת האיכות לאנשים המתאימים בפירמה (או בפירמות) ברשת כדי שיהיה ניתן לנקוט בפעולות הנחוצות.

תלונות והאשמות (complaints and allegations)

- 44. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שהיא מטפלת כראוי בעניינים שלהלן:
 - (א) תלונות והאשמות כי העבודה שבוצעה על ידי הפירמה אינה מקיימת את הכללים המקצועיים והוראות החוק והרגולציה הרלוונטיות; וכן
 - (ב) האשמות בדבר אי עמידה במערכת בקרת האיכות של הפירמה.

כחלק מתהליך זה, על הפירמה לקבוע ערוצים מוגדרים בבירור עבור חברי סגל בפירמה כדי להעלות כל חשש מקצועי בדרך שמאפשרת להם לעשות כן מבלי לחשוש מפני תגובות נגד.

- 45. אם, במהלך חקירות לגבי תלונות והאשמות, מזהים ליקויים בתכנון או בתפעול של מדיניות ונהלים לבקרת איכות בפירמה, או אי עמידה על ידי אדם או אנשים במערכת בקרת האיכות של הפירמה, על הפירמה לנקוט פעולות מתאימות כמפורט בסעיף 40 בתקן בקרת איכות זה.

תיעוד של מערכת בקרת האיכות

- 46. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים תיעוד מתאים כדי

לספק ראיות לגבי תפקוד/פעולת כל חלק ממערכת בקרת האיכות שלה.

47. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים את שמירת התיעוד למשך תקופה המספיקה כדי לאפשר למי שמבצעים נוהלי ניטור להעריך את עמידתה של הפירמה במערכת בקרת האיכות שלה, או למשך תקופה ארוכה יותר, אם היא נדרשת מכוח הוראות חוק או רגולציה.

48. על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים הדורשים תיעוד של תלונות והאשמות ושל המענה לגביהן.

* * *

נספח ג'

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

התיקונים הנכללים בהצעה זו מיועדים לחול על ביקורות של דוחות כספיים, או על התקשרויות אחרות, לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן

מוצע לתקן את הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

1. תקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל:

1.1 בסעיף 3, בכותרת שלפני סעיף 14, בסעיף 14, בכותרת שלפני סעיף א14, בסעיף 14 ובהערות שוליים 18 ו-22:

הוראות דרישות אתיקה

1.2 בסעיף 14:

(ר' סעיפים א14-א17א16)

1.3 בסעיף א17:

[מספר סעיף זה אינו בשימוש] תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" עוסק בחובות הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות

לגבי התקשרויות לביקורת. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 קובע כי על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה והסגל שלה מקיימים את דרישות האתיקה הרלוונטיות (לרבות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים)¹. תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" דורש כי במהלך התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות להיות ער, באמצעות פיקוח ועריכת בירורים ככל שנחוץ, לראיות בקשר לאי קיום דרישות אתיקה רלוונטיות על ידי חברי צוות ההתקשרות, לקבוע את הפעולות המתאימות אם באו לתשומת ליבו של שותף ההתקשרות עניינים המצביעים על כך שחברי צוות ההתקשרות לא קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות, ולגבש מסקנה על קיום דרישות של אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת². תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" מכיר בכך שצוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה לצורך מילוי חובותיהם בקשר לנוהלי בקרת איכות החלים על התקשרות ביקורת מסוימת, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת.

1.5 בסעיף א23 :

¹ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיפים 16-18.

² ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 9-12.

דרישות הוראות האתיקה רלוונטיות ותקני הביקורת הרלוונטיים

1.6 בסעיף א25 :

... התייעצות לגבי עניינים בעייתיים או שנויים במחלוקת במהלך הביקורת, הן בתוך הצוות המטפל בהתקשרות והן בין צוות זה לבין גורמים אחרים ברמה המתאימה בתוך הפירמה או מחוצה לה, כפי שנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"³, מסייעת לרואה החשבון המבקר בהפעלת שיקול דעת מושכל וסביר.

1.7 בסעיף א43 :

פיקוח ובחינה ניטור

עובדים סגל

1.8 בסעיף א65 :

נסחרות רשומות

1.9 בסוף סעיף 1 תתנוסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

2. תקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים :

³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 18.

- 2.1 בסוף סעיף 1א :
- ... וכן לסייע למבקר בהכנת מסמך המבטא תנאים אלה.
תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" עוסק באותם היבטים של קבלת התקשרות שהינם בשליטתו של המבקר⁴.
- 2.2 בסעיף 3 בנספח לתקן :
שכר טרחת משרדנו הפירמה שלנו
- 2.3 בהערת שוליים מסעיף 6. יז :
מדוחות רשומות
- 2.4 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.
3. **תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת :**
- 3.1 בסעיף 3 :
- ...
- לסייע בידי חברי צוות ההתקשרות האחראים על הפיקוח לנהל את עבודת הביקורת ולפקח עליה, וכן לסייע להם למלא את חובת סקירתם בדבר בקרת איכות חובות הסקירה שלהם בהתאם

⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 12.

לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות
על ביקורת דוחות כספיים"⁵.

...

• לאפשר עריכת סקירות ובדיקות של בקרת איכות
בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר
"בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות
וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות
לבחינת מהימנות ושירותים קשורים"⁶.

...

3.2 בסעיפים 6, א 21 ו-א 23 :

משרד פירמת

משרדי פירמות

3.3 בסעיף א 13 :

יישום בקרת איכות במשרד רואי-חשבון תקן ביקורת
(ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות
כספיים" מחייב את רואה החשבון המבקר לסקור את
עבודת הביקורת שבוצעה באמצעות סקירת תיעוד
הביקורת⁷. הדרישה לתעד ...

⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים",
סעיפים 15-17.

⁶ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות
וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים
קשורים", סעיפים 22-23, 25-28 ו-37.

⁷ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים",
סעיף 17.

3.4 בסעיף א20, במשפט האחרון :

יש לסקור את השינויים הנערכים בתיעוד הביקורת כתוצאה מכך בהתאם לחובות הסקירה הקבועות בתקן תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"⁸, כאשר על שותף ההתקשרות ליטול אחריות סופית לשינויים.

3.5 בסעיף א21 :

על משרדי רואי החשבון לקבוע תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" דורש מפירמות רואי חשבון לקבוע מדיניות ונהלים לעניין השלמת תיקי ביקורת תוך זמן סביר לגבי השלמת ההרכבה של תיקי ביקורת תוך זמן סביר⁹. תחום זמן הולם שבמהלכו יש להשלים...

3.6 בסעיף א23 :

על משרדי רואי החשבון תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות

⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 16.

⁹ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 34.

לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" דורש מפירמות רואי חשבון לקבוע מדיניות ונהלים לגבי שמירת מסמכי התקשרות¹⁰. תקופת השמירה...

3.7 בסיפא של סעיף 24 :

... הערות שמתקבלות מבדיקות ניטור המבוצעות על ידי של גורמים מפקחים פנימיים או חיצוניים.

3.8 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

4. תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים :

4.1 בכל התקן, למעט בסעיף 38 :

צוות הביקורת ההתקשרות

4.2 בכל מקום בתקן :

השותף האחראי על הביקורת שותף ההתקשרות

השותף האחראי על תיק הביקורת שותף ההתקשרות

השותף האחראי לביקורת שותף ההתקשרות

4.3 בסעיף 22א ובכותרת שלפניו :

¹⁰ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיף 36.

דרישות אתיקה

4.4 בסעיף 22ב:

שותף הביקורת ההתקשרות

4.5 בסעיף 30:

חברי הצוות ההתקשרות

4.6 בנספח 1 לתקן, תחת הכותרת "גורמי סיכון לתרמית הקשורים להצגות מוטעות שמקורן בדיווח כספי שיש בו הונאה", בחלק של "ביסוס על עמדות/צידוק כלשהו", בפסקה האחרונה:

או על בחירת צוות העובדים ההתקשרות, או על המשך העסקתו של הצוות שהוקצה למשימת הביקורת צוות ההתקשרות...

4.7 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

5. **תקן ביקורת (ישראל) 250** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים:

5.1 בסעיפים 9, א8 וכן בכותרת שלפני סעיף א8:

דרישות אתיקה רלוונטיות

5.2 בסעיף א8:

שותף הביקורת ההתקשרות

5.3 בסוף סעיף א25 תתווסף הפסקה שלהלן:

כמו כן, בסעיף א8א בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" מצוין כי דרישות אתיקה רלוונטיות עשויות לחייב את רואה החשבון המבקר הקודם למסור מידע הידוע לו לגבי זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה.

5.4 בהערת שוליים 5 :

~~תאגידיים מדווחים כהגדרתם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 ישויות רשומות~~

תאגידיים מדווחים ישויות רשומות

5.5 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

6. **תקן ביקורת (ישראל) 300** בדבר תכנון הביקורת :

6.1 הכותרת שלפני סעיף 5 תבוטל :

~~תכנון העבודה~~

6.2 אחרי סעיף 8 תתווסף כותרת ולאחר מכן סעיף א8, כלהלן :

פעולות מקדמיות להתקשרות

א8. על רואה החשבון המבקר לבצע את הפעולות שלהלן בתחילת התקשרות הביקורת השוטפת (ובמקרה של התקשרות ביקורת המבוצעת לראשונה - לפני התחלת אותה ביקורת):

(א) ביצוע נהלים הנדרשים על ידי תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת

דוחות כספיים" לגבי המשך הקשר עם הלקוח והתקשרות הביקורת הספציפית (ובמקרה של התקשרות ביקורת המבוצעת לראשונה - לגבי קבלת הלקוח והתקשרות הביקורת הספציפית)¹¹;

(ב) הערכת קיום דרישות אתיקה רלוונטיות, לרבות אי תלות והעדר ניגוד עניינים, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"¹²; וכן

(ג) השגת הסכמה עם המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות, כנדרש על ידי תקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

6.3 בסעיף 10, תחת הכותרת "תיאום, הכוונה, פיקוח וסקירה":

...

• הדרישות לגבי איגוש עובדים השמת צוותי התקשרות.

• ההנחיות בעניין הכוונה, פיקוח וסקירה לגבי עבודת ביקורת הנכללות בתקן ביקורת (ישראל)

¹¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 12-13.

¹² ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 9-11.

220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"13.

6.4 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

7. **תקן ביקורת (ישראל) 315** בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית :

7.1 בסעיף 3, בכותרת שלפני סעיף 14 ובסעיפים 14, 15, 16, 17, 19, 23 ו-122 :

צוות הביקורת ההתקשרות

7.2 בסעיף 16 :

השותף האחראי על צוות זה שותף ההתקשרות

7.3 בסוף סעיף 23 :

... נכללים חברים שיש להם מידה מספקת של ידע וניסיון¹⁴.

7.4 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון

¹³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 15-17.

¹⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 14.

ביקורת 2020-2.

8. **תקן ביקורת (ישראל) 320** בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת:

8.1 בהערת שוליים 5:

נסחרות רשומות

8.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

9. **תקן ביקורת (ישראל) 330** בדבר נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו:

9.1 בסעיף 4:

צוות הביקורת ההתקשרות

9.2 בסעיף 10:

פיקוח בדיקה

9.3 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

10. **תקן ביקורת (ישראל) 540** בדבר ביקורת אומדנים בחשבונאות:

10.1 בסעיף 18:

תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" קובע כי על שותף ההתקשרות

להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי לבצע את התקשרות הביקורת¹⁵. במקרה של תהליכים שהערכתם מורכבת...

10.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

11. **תקן ביקורת (ישראל) 545** בדבר ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן:

11.1 בסעיף 29:

על המבקר לקבוע את הצורך בשימוש בעבודתו של מומחה¹⁶. יתכן שלמבקר יהיו הכישורים והידע...

11.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

12. **תקן ביקורת (ישראל) 550** בדבר נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים:

¹⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 14.

¹⁶ בהתאם לסעיף 14 בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי לבצע את התקשרות הביקורת.

12.1 בסעיף 7 :

צוות הביקורת ההתקשרות

12.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

13. **תקן ביקורת (ישראל) 580** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר :

13.1 בסעיף 7. א) :

תאגידים מדווחים ישויות רשומות

13.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

14. **תקן ביקורת (ישראל) 600** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים :

14.1 בסעיף 13. א) ובסעיף 3 בהבהרה שבנספח :

(1) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת הינם רואי חשבון בלתי תלויים וכי הם מקיימים מערכות, מדיניות ונהלים של בקרת איכות¹⁷ ;

¹⁷ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

(2) הוא הניח את דעתו כי מבקרי החברות-בת נקטו נוהלי ביקורת שהיו דרושים לעשיית ביקורת נאותה וקיימו בקרת איכות על הביקורת שלהם¹⁸;

...

14.2 בסעיף 7 בהבהרה שבנספח :

משרד פירמת

צוות הביקורת ההתקשרות

14.3 בסוף סעיף 1 תתוסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

15. **תקן ביקורת (ישראל) 620** בדבר שימוש בעבודת מומחה :

15.1 בסוף סעיף 3 תתוסף הפסקה שלהלן :

תקן ביקורת זה אינו עוסק במצבים שבהם צוות ההתקשרות כולל חבר בעל מומחיות בתחום מיוחד בחשבונאות או בביקורת, או שבהם צוות ההתקשרות מתייעץ עם אדם או ארגון בעל מומחיות כאמור. מצבים כאלה נדונים בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".¹⁹

¹⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים".

¹⁹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים א'10, א'20-א'22.

15.2 אחרי סעיף 4 יתווסף סעיף 4א שנוסחו כלהלן :

4א. בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", על שותף ההתקשרות להניח את דעתו שצוות ההתקשרות ביחד עם מומחים כלשהם שנעשה שימוש בעבודתם ואינם חלק מצוות ההתקשרות, הינם בעלי כשירות ויכולות נאותות כדי לבצע את התקשרות הביקורת.²⁰

15.3 בסעיף 5, בפסקה האחרונה :

בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", צוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת.²¹ בהתאם לכך ובהעדר מידע המצביע אחרת, כאשר המבקר משתמש בעבודת מומחה המועסק כעובד על ידי פירמת הביקורת ...

15.4 בסעיפים 7 (א), 11 :

צוות הביקורת ההתקשרות

²⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 14.

²¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 4.

15.5 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

16. **תקן ביקורת (ישראל) 690** בדבר עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת :

16.1 אחרי סעיף 4 יתווסף סעיף 4א שנוסחו כלהלן :

4א. בעבודת ביקורת משותפת, החובות בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשוריות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" ובהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" חלות על כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים כאילו הוא היה רואה החשבון המבקר היחיד.

16.2 בסעיף 8, בפסקה (א) :

האם רואה החשבון המבקר המשותף ביצע את הנהלים אשר עליו לבצע בהתאם לתכנית עבודת הביקורת המשותפת עליו לבצע ובהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים";

16.3 בסעיף 11 :

רואה חשבון מבקר יאפשר לרואה החשבון המבקר המשותף לקבל את המידע בדבר המדיניות והנהלים של בקרת איכות וכן גישה מלאה לניירות עבודה המתעדים את העבודה שבוצעה על ידיו בישות (או בישויות) נשוא עבודת הביקורת המשותפת ובישויות המאוחדות

בדוחותיה הכספיים²². כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים זכאי לקבל העתק של ניירות עבודה המתעדים עבודה כאמור שבוצעה על ידי רואה החשבון המבקר המשותף²³.

16.4 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

17. **תקן ביקורת (ישראל) 720** בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים :

17.1 בסעיף א1 :

חברה ציבורית ישות רשומה

17.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

18. **תקן ביקורת (ישראל) 910** בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים :

18.1 אחרי סעיף 8 יתווסף סעיף א8 שנוסחו כלהלן :

חובותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לבקרת איכות לגבי התקשרויות נשוא תקן ביקורת זה הן בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ובהתאם לתקן בקרת איכות

²² הערת שוליים 6 הנכללת בתקן ביקורת (ישראל) 690 נותרת ללא שינוי.

²³ הערת שוליים 7 הנכללת בתקן ביקורת (ישראל) 690 נותרת ללא שינוי.

(ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

18.2 בסוף סעיף 1 תתוסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

19. **תקן ביקורת (ישראל) 911** בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי:

19.1 אחרי סעיף 9 יתוסף סעיף 9א שנוסחו כלהלן:

חובותיו של רואה החשבון המבקר בקשר לבקרת איכות לגבי התקשרויות נשוא תקן ביקורת זה הן בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ובהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

19.2 בסוף סעיף 1 תתוסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

20. **תקן ביקורת (ישראל) 920** בדבר הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה:

20.1 בסעיף 15 תתוסף פסקה (יב) שנוסחה כלהלן:

(יב) נהלים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" הרלוונטיים להתקשרות למתן הסכמה.

20.2 בנספח ז':

משדד פירמת רואה החשבון המבקר הקודם

משדד פירמת רואה החשבון המבקר הנוכחי

20.3 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

21. **תקן סקירה (ישראל) 2410** בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות:

21.1 בסעיף 4:

על רואה החשבון המבקר לעמוד בדרישות האתיקה הרלוונטיות לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית המתחייבים לביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של הישות. דרישות כללי התנהגות מקצועית אלו אתיקה אלה מסדירות קובעות את חובותיו המקצועיות של רואה החשבון המבקר בתחומים הבאים: אי תלות והעדר ניגוד עניינים, יושרה והגינות, אובייקטיביות, פשרות מיומנות מקצועית וזהירות ראויה, סודיות, התנהלות התנהגות מקצועית (לרבות עמידה בכללים לגבי התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) ותקנים מקצועיים.

21.2 בסעיף 5:

על רואה החשבון המבקר ליישם נוהלי בקרת איכות

המתאימים להתקשרות המסוימת²⁴. המרכיבים של מערכת בקרת האיכות הנוגעים להתקשרות מסוימת כוללים אחריות לאיכות הכוללת של ביצוע ההתקשרות (leadership responsibilities for quality on the engagement), דרישות כללי-ההתנהגות המקצועית, דרישות אתיקה, קבלת לקוחות והתקשרויות ספציפיות והמשך קשר עמם, היחסים עם הלקוח והתקשרויות ספציפיות, איש השמת צוותי התקשרות, ביצוע ההתקשרות וניטור-בקרה על ביצועה.

21.3 בסעיף 34 :

תאגידים מדווחים ישויות רשומות

21.4 בסעיף 63 :

יישויות הרשומות למסחר בבורסות לניירות ערך ישויות רשומות

21.5 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן סקירה זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

22. תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון :

22.1 אחרי סעיף 8 יתווסף סעיף 8א שנוסחו כלהלן :

בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת

²⁴ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", על רואה החשבון המבקר לקיים מערכת בקרת איכות, מדיניות ונהלים המתאימים להתקשרויות נשוא תקן זה.

22.2 בסוף סעיף 1 תתווסף הפסקה שלהלן:

לאחר הארגון מחדש, תקן זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

23. הנחיית שירותים קשורים (ישראל) 4405 בדבר דוח רואה חשבון מבקר על דוח המוגש לרשות ניירות ערך על ידי חברה שהיא יועץ השקעות או מנהל תיקים:

23.1 בסעיף א, אחרי פסקה 3, תתווסף פסקה 4 שנוסחה כלהלן:

בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", על רואה החשבון המבקר לקיים מערכת בקרת איכות, מדיניות ונהלים המתאימים להתקשרויות נשוא תקן זה.

23.2 בהערת השוליים בדף הראשון להנחיה תתווסף הפסקה שלהלן:

הנחיה זאת תוקנה על ידי עדכון ביקורת 2020-2.

תוכן העניינים של כל אחד מהפרסומים המקצועיים המתוקנים על פי הצעה זו יעודכן (ככל שהדבר רלוונטי) כמתחייב מתיקונים אלה.

התיקונים הנכללים בהצעה זו מיועדים לחול על ביקורות של דוחות כספיים, או על התקשרויות אחרות, לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.

* * *