

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת תקן ביקורת^(*)

בדבר

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

מבוא

1. תקן ביקורת 104 הוחל על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2010 בלבד (לגבי תאגידים שתקן ביקורת 103 אינו מתייחס אליהם), כאשר דוח רואה החשבון המבקר הניתן בעקבות ביקורת כזאת נחתם אחרי 1 בפברואר 2011.
2. בסעיף 6 בתקן ביקורת 104 מוסבר כי:

"ההתייחסות לתהליכים מהותיים מאד, בשונה מתהליכים מהותיים, (וכן ההתייחסות לגילוי שאינו חלק מהדוחות הכספיים) מהווה שוני יסודי לעומת הוראות ה-SOX. בתקנות ובעמדת הסגל אין הגדרות או קריטריונים שלפיהם תיעשה לעניין זה ההבחנה בין תהליכים מהותיים מאד לבין תהליכים מהותיים.

כמו כן, בעקרונות ובשיטות הביקורת של רואי החשבון המבקרים לא קיימים לעניין זה הגדרות או קריטריונים שיכולים לסייע בהבחנה הנ"ל.

^(*) הצעת תקן ביקורת זאת אושרה על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום _____ ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום _____.

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⁽¹⁾ אשר עליה מתבססת הערכת הדירקטוריון וההנהלה בדבר האפקטיביות של בקרה פנימית על דיווח כספי (סעיף 5 בתקן PCAOB 5).

מסגרת בקרה מתאימה ובעלת הכרה קובעת את הקריטריונים המפורטים שלפיהם צריך להתנהל מערך הבקרה הפנימית על דיווח כספי⁽²⁾, 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.**

⁽¹⁾ דוגמה של מסגרת כזאת היא המסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי ה-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

⁽²⁾ קריטריונים אלה (הקריטריונים של בקרה) עומדים בפני עצמם ואינם אותם קריטריונים המצוינים בסעיף 6 לעיל (המשמשים להבחנה בין תהליכים מהותיים מאד לבין תהליכים מהותיים, לצורך פעולת ההערכה השנתית של הבקרה).

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

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 החדיות 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 הקיים טרם עודכן והבעיות הנדונות בסעיפים 6-8 בתקן ביקורת 104 נותרו בעינן. בנסיבות אלה, ובהעדר אפשרות אחרת, נדרש להחיל את תקן ביקורת 104 גם על ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2011.

תיקון תקן ביקורת 104

4. סעיף 24 בתקן ביקורת 104 יתוקן כלהלן:

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

5. סעיפים 6, 9 ו-11 בתקן ביקורת 104 יתוקנו כך שבמקום "ליום 31 בדצמבר 2010" יאמר בהם "לימים 31 בדצמבר 2010 ו-2011".

תחילה

6. תקן ביקורת זה יחול עם פרסומו.