

# לשכת רואי חשבון בישראל

## עדכון ביקורת 2023-1 (\*)

### תוכן עניינים

#### עמודים

1	עדכון ביקורת 2023-1
22 - 2	נספח א' - תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה
27 - 23	נספח ב' - תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

(\*) עדכון ביקורת זה אושר על ידי המועצה המקצועית והוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטותיהם מיום 21.06.2022 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 15.03.2023.

**עדכון ביקורת 2023-1**

1. בנספח א' לעדכון ביקורת זה מובא תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה.  
תקן הביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2023 או לאחר מכן.
2. בנספח ב' לעדכון ביקורת זה מובאים תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים.  
התיקונים האמורים חלים באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 265.

\* \* \*

## נספח א'

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן ביקורת (ישראל) 265

### ב ד ב ר

## תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה

חל לגבי ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות בתאריך 31 בדצמבר 2023  
או לאחר מכן  
תוכן עניינים

#### סעיפים

#### מבוא

1-3 – 1

תחולת תקן ביקורת זה

4

כניסה לתוקף

5

#### מטרה

6

#### הגדרות

3-11 – 7

#### הוראות התקן

#### הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

2-1א - 1א

הגדרות

4א - 3-1א

קביעה האם זוהו ליקויים בבקרה פנימית

11א - 5א

הערכת ליקויים שזוהו בבקרה פנימית

30א - 12א

תקשורת של ליקויים בבקרה פנימית

## תוכן עניינים – המשך

### סעיפים

### נספחים

נספח 1 - דוגמאות לנסיבות שעלולות להוות ליקויים, ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות

נספח 2 – תקשורת בכתב של רואה החשבון המבקר

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 265, בדבר תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה תאגידי, ביחד עם תקן ביקורת (ישראל) 200, בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

## מבוא

### תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2023-1.

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 265 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

#### COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT

תקן ביקורת זה עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לתקשר באופן נאות עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה על ליקויים בבקרה פנימית<sup>1</sup> אשר רואה החשבון המבקר זיהה בביקורת דוחות כספיים. תקן ביקורת זה לא מטיל חובות נוספות על רואה החשבון המבקר בנוגע להשגת הבנה של בקרה פנימית ולתכנון וביצוע בדיקות בקרה מעבר לדרישות תקן ביקורת (ישראל) 315 ותקן ביקורת (ישראל) 330<sup>2</sup>. תקן ביקורת (ישראל) 260<sup>3</sup> קובע דרישות נוספות ומספק הנחיות באשר לאחריות רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי בקשר לביקורת.

2. רואה החשבון המבקר נדרש להשיג הבנה של בקרה פנימית רלוונטית לביקורת בעת זיהוי והערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית.<sup>4</sup> בעת הערכות סיכון אלו, על רואה החשבון המבקר להתחשב בבקרה פנימית על מנת לתכנן נוהלי ביקורת נאותים בהתאם לנסיבות, אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית. רואה החשבון המבקר עשוי לזהות ליקויים בבקרה פנימית לא רק בתהליך הערכת סיכונים זה אלא גם בכל שלב אחר של הביקורת. תקן ביקורת זה מפרט אילו מבין הליקויים שזוהו, נדרש רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה.

3. תקן ביקורת זה אינו מונע מרואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי או עם ההנהלה על עניינים אחרים בבקרה פנימית אותם הוא זיהה במהלך הביקורת.

1-3. תקן ביקורת זה אינו חל אם רואה החשבון המבקר מבצע ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים. בנסיבות אלו חל תקן ביקורת (ישראל) 910 "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

---

<sup>1</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", סעיף 41

<sup>2</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו"

<sup>3</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי"

<sup>4</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 315, סעיפים 41, 43, 47, 58, 59, 60 ו-61.

## כניסה לתוקף

4. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2023 או לאחר מכן.

## מטרה

5. מטרת רואה החשבון המבקר בהקשר לתקן ביקורת זה היא לתקשר באופן נאות עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה על ליקויים בבקרה פנימית אותם זיהה רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת ואשר, על פי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הם בעלי חשיבות מספקת להביאם לתשומת ליבם.

## הגדרות

6. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם<sup>5</sup>:

(א) **בקרה פנימית על דיווח כספי** - תהליך המבוצע על ידי המופקדים על ממשל תאגידי, ההנהלה ואחרים בישות, המיועד לספק מידה סבירה של ביטחון לגבי המהימנות וההכנה של דוחות כספיים למטרות חיצוניות בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה והכולל את אותם מדיניות ונהלים אשר:

- מתייחסים לניהול רשומות אשר, בפירוט סביר, משקפות במדויק ובאופן נאות את העסקאות וההעברות של נכסי הישות (לרבות הוצאתם מרשותה);

- מספקים מידה סבירה של ביטחון שעסקאות נרשמות כנדרש כדי לאפשר הכנת דוחות כספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ושקבלת כספים והוצאת כספים של הישות נעשים רק בהתאם להרשאות של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי;

- מספקים מידה סבירה של ביטחון לגבי מניעה או גילוי במועד של רכישה, שימוש או העברה (לרבות הוצאה מרשות) בלתי מורשים של נכסי הישות, שיכולה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים; וכן

- בשל המגבלות המובנות שלה, בקרה פנימית על דיווח כספי עשויה שלא למנוע או לגלות במועד הצגה מוטעית. (ר' סעיפים א1 - א1-1)

(ב) **ליקוי בבקרה פנימית** – ליקוי קיים בבקרה פנימית על דיווח כספי בתכנון או בתפעול הבקרה שאינו מאפשר להנהלה או לעובדים למנוע או לגלות הצגות מוטעות במועד, תוך כדי ביצוע תפקידם.

<sup>5</sup> משמעות המונחים המוגדרים בתקן ביקורת זה זהה, מכל הבחינות המהותיות, למשמעותם בתקני ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" ו-911.

(i) ליקוי בתכנון קיים כאשר (א) חסרה בקרה הכרחית לקיום מטרת הבקרה או (ב) בקרה קיימת אינה מתוכננת כראוי כך שגם אם הבקרה פועלת כמתוכנן, מטרת הבקרה לא תושג.

(ii) ליקוי בתפעול הבקרה קיים כאשר בקרה שתוכננה כיאות אינה פועלת כמתוכנן או כאשר לאדם המבצע את הבקרה אין סמכות או כשירות (competence) הדרושים לבצע את הבקרה באופן אפקטיבי.

(ג) **חולשה מהותית** - ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או ביניים של הישות לא תימנע או תתגלה במועד.

אפשרות סבירה קיימת כאשר ההסתברות להתרחשות אירוע עתידי היא יותר מקלושה (remote)

(ד) **ליקוי משמעותי** - ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, שהוא פחות חמור מחולשה מהותית ועם זאת חשוב דיו להסבת תשומת לבם של המופקדים על ממשל תאגידי.

## הוראות התקן

### קביעה האם זוהו ליקויים בבקרה פנימית

7. על רואה החשבון המבקר לקבוע אם, על בסיס עבודת הביקורת שבוצעה, זיהה רואה החשבון המבקר ליקוי אחד או יותר בבקרה פנימית. (ר' סעיפים א1 - א4).

### הערכת ליקויים שזוהו בבקרה פנימית

8. אם רואה החשבון המבקר זיהה ליקוי אחד או יותר בבקרה פנימית, עליו להעריך כל ליקוי על מנת לקבוע, על בסיס עבודת הביקורת שבוצעה, האם, בנפרד או במצטבר, הם מהווים חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים.<sup>7</sup> (ר' סעיפים א5 - א10)

### תקשורת של ליקויים בבקרה פנימית

9. על רואה החשבון המבקר לתקשר בכתב<sup>6</sup> חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים שזוהו במהלך הביקורת<sup>7</sup>, לרבות אלו שתוקנו במהלך הביקורת, למופקדים על ממשל תאגידי במועד כמפורט להלן: (ר' סעיפים א12 - א18, א27)

<sup>6</sup> ככל שמדובר בישויות המנויות בסעיפים 64א-66 לתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", התקשורת יכולה להתבצע בעל פה ובלבד שרואה החשבון המבקר יכלול אותה בתיעוד הביקורת, וכן יציין מתי ולמי הם תוקשרו.

<sup>7</sup> ככל שמדובר בהתקשורות שאינן אלה המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 ניתן לבצע את התקשורת במקובץ ברשימה אחת ללא הבחנה בין חולשות מהותיות לליקויים משמעותיים.

- חולשה מהותית תתקשר כאשר מתברר לרואה החשבון המבקר שקיימת חולשה מהותית.
- ליקויים משמעותיים יתקשרו בזמן סביר במהלך הביקורת ולפני אישור הדוחות הכספיים.

ככל שמדובר בהתקשרויות שאינן אלה המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220, התקשורת עשויה להתבצע בעל פה, ובלבד שהתקשורת בכתב<sup>6</sup> למופקדים על ממשל תאגידי תושלם תוך זמן סביר ולא יאוחר מהרכבת תיק הביקורת הסופי.<sup>8</sup>

10. על רואה החשבון המבקר לתקשר גם לגורמים בהנהלה ברמת אחריות מתאימה במועד: (ר' סעיפים 19א, 27א)

(א) בכתב<sup>6</sup>, חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים<sup>7</sup> אשר רואה החשבון המבקר תקשר או מתכוון לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי, אלא אם כן, בנסיבות העניין, אין זה ראוי לתקשר ישירות להנהלה; ו (ר' סעיפים 14א, 20א – 21א)

(ב) כתב או בעל פה, ליקויים אחרים בבקרה פנימית שזוהו במהלך הביקורת שלא תוקשרו להנהלה על ידי גורמים אחרים ואשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הינם בעלי חשיבות מספקת הראויים להביאם לתשומת לב ההנהלה. אם ליקויים אחרים בבקרה פנימית מתוקשרים בעל פה, על רואה החשבון המבקר לתעד את התקשורת (ר' סעיפים 22א – 26א)

11. על רואה החשבון המבקר לכלול בתקשורת שהוא מקיים בכתב<sup>6</sup>, התייחסות לחולשות מהותיות וליקויים משמעותיים<sup>7</sup>

(א) הגדרת המונח חולשה מהותית וכאשר רלוונטי, הגדרת המונח ליקוי משמעותי.

(ב) תיאור החולשות המהותיות והליקויים המשמעותיים והסבר על השפעותיהם האפשריות; וכן (ר' סעיף 28א)

(ג) מידע מספיק על מנת לאפשר למופקדים על ממשל תאגידי ולהנהלה להבין את ההקשר של התקשורת. בפרט, על רואה החשבון המבקר לכלול בתקשורת את המרכיבים הבאים המסבירים כי: (ר' סעיפים 29א – 30א)

(i) מטרת הביקורת נועדה שרואה החשבון המבקר יחווה דעה על הדוחות הכספיים;

(ii) הביקורת הביאה בחשבון את הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי על מנת לתכנן נוהלי ביקורת המתאימים בנסיבות העניין אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית.

<sup>8</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד הביקורת", סעיף 14.



(iii) רואה החשבון המבקר אינו מחווה דעה על אפקטיביות הבקרה הפנימית.

(iv) העניינים המדווחים מוגבלים לאותן חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים אשר רואה החשבון המבקר זיהה במהלך הביקורת ושרואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שיש להם חשיבות מספקת הראויה לדיווח למופקדים על ממשל תאגידי; וכן

(v) השיקולים של רואה החשבון המבקר בנוגע לבקרה פנימית לא נועדו לזהות את כל הליקויים בבקרה פנימית העשויים להיות חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים, ועל כן, עלולים להיות חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים שלא זוהו.

נספח 2 כולל דוגמה לתקשורת בכתב של רואה החשבון המבקר.

1-11. רואה החשבון המבקר לא ידווח כי לא זוהו חולשות מהותיות ו/או ליקויים משמעותיים במהלך ביקורת של דוחות כספיים בשל רמת הבטחון המוגבלת של דיווח כזה, והאפשרות שתקשורת כאמור תובן לא נכון.

*שימוש מוגבל*

2-11. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי, עליו לציין בתקשורת כי היא נועדה והוכנה אך ורק למידע ולשימוש של המופקדים על ממשל תאגידי (ובמידת הצורך להנהלה) ואינה מיועדת ולא ייעשה בה שימוש או הסתמכות למעט על ידי אותם הצדדים שצוינו. על התקשורת לציין גם כי אין אחריות לרואה החשבון המבקר כלפי אף אחד מלבד הצדדים שצוינו. (ר' סעיף 30א)

3-11. בביקורת של קבוצה יש ליישם את הוראות תקן ביקורת זה לגבי הביקורת בכל ישויות הקבוצה בראי הדוחות הכספיים המאוחדים. כאשר חלק מהישויות המאוחדות מבוקרות על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, על רואה החשבון המבקר את הדוחות הכספיים המאוחדים לבצע את הביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים".

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

### הגדרות (ר' סעיף 6)

1א. לבקרה פנימית על דיווח כספי יש מגבלות מובנות. בקרה פנימית על דיווח כספי היא תהליך המצריך שיקול דעת וציות והוא חשוף לטעויות בשיקול דעת ולשיבושים הנובעים מכשל אנושי. כמו כן, בקרה פנימית על דיווח כספי יכולה להיעקף על ידי קנוניה או על ידי עקיפה בלתי ראויה מצד ההנהלה. בשל מגבלות מובנות כאלה, קיים סיכון שהצגות מוטעות מהותיות לא תימנענה או תתגלנה במועד על ידי בקרה פנימית על דיווח כספי.

1א-1. נהלים המבוצעים על ידי רואה החשבון המבקר, בין במסגרת ביקורת של דוחות כספיים ובין במסגרת ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי, אינם מהווים חלק מהבקרה על דיווח כספי של ישות.

1א-2. ההגדרה של ליקוי בבקרה פנימית עושה שימוש במונח "מטרת הבקרה". המטרה או היעד של בקרה ספציפית הינה לצמצם את הסיכון שכלפיו נועדה אותה בקרה. בהקשר של בקרה פנימית על דיווח כספי, מטרת בקרה מתייחסת בדרך כלל למצג רלוונטי לגבי סוג של עסקאות, יתרת חשבון או גילוי שהם משמעותיים, ותכליתה היא להשיג מידה סבירה של ביטחון שהצגה מוטעית או השמטה בקשר לאותו מצג תימנע או תתגלה במועד.

### קביעה האם זהו ליקויים בבקרה פנימית (ר' סעיף 7)

#### היקף הביקורת (ר' סעיף 3)

1א-3. לצורך קביעה האם רואה החשבון המבקר זיהה ליקוי אחד או יותר בבקרה פנימית, רואה החשבון המבקר עשוי לדון בעובדות ובנסיבות הרלוונטיות של ממצאיו עם גורמי הנהלה ברמה המתאימה. דיון זה מספק הזדמנות לרואה החשבון המבקר להתריע במועד בפני ההנהלה על קיומם של ליקויים שיתכן וההנהלה אינה מודעת להם. גורמי הנהלה עימם ראוי לדון בממצאים הם בעלי הידע בבקרה הפנימית הרלוונטית הנדונה ואשר בסמכותם לתקן כל ליקוי שזוהה בבקרה פנימית. בנסיבות מסוימות, יתכן ולא יהיה ראוי שרואה החשבון המבקר ידון בממצאיו ישירות עם ההנהלה, לדוגמה, אם נראה כי הממצאים מעמידים בסימן שאלה את יושרת ההנהלה או את כשירותה (ר' סעיף 20).

2א. בדיון עם ההנהלה על העובדות והנסיבות של ממצאי רואה החשבון המבקר, עשוי רואה החשבון המבקר להשיג מידע רלוונטי אחר לצורך הערכה נוספת, כגון:

- הבנת ההנהלה את הגורמים לליקויים בפועל או החשודים ככאלה.
- חריגים הנובעים מהליקויים שהנהלה עשויה להבחין, לדוגמה, הצגות מוטעות אשר בקרות טכנולוגיות המידע הרלוונטיות (IT) לא מנעו.
- אינדיקציה ראשונית מהנהלה לתגובתה לממצאים.

שיקולים ספציפיים לישויות קטנות

3א. למרות שהקונספט העומד בבסיס פעילויות בקרה בישויות קטנות שאינן בין הישויות המפורטות בסעיפים 17(ב) ו-17(ג) לתקן ביקורת (ישראל) 260 עשוי להיות דומה לזה שבישויות גדולות יותר, פעולת הבקרה תהיה פחות מובנית. יתר על כן, בישויות קטנות פעילויות בקרה מסוגים מסוימים לא נדרשות בשל ישומן על ידי ההנהלה. לדוגמה, ההסמכות הבלעדית של ההנהלה למתן אשראי ללקוחות ולאישור רכישות משמעותיות יכולה לספק בקרה אפקטיבית על יתרות חשבון ועסקאות חשובות, תוך צמצום או הסרה של הצורך בפעילויות בקרה מפורטות יותר.

4א. כמו כן, ישויות קטנות שאינן בין הישויות המפורטות בסעיפים 17(ב) ו-17(ג) לתקן ביקורת (ישראל) 260 מונות לעיתים מספר קטן של עובדים, אשר מגביל את היכולת ליישום הפרדת תפקידים. עם זאת, בישות קטנה המנוהלת על ידי בעלים, הבעלים-מנהל עשוי להיות מסוגל להפעיל פיקוח אפקטיבי יותר מאשר בישות גדולה יותר. מצד שני, פיקוח מוגבר על ידי ההנהלה כאמור, עלול להגדיל את הסיכון לעקיפת בקרות על ידי ההנהלה.

**הערכת ליקויים שזוהו בבקרה פנימית**

5א. המשמעותיות או החומרה של ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית תלויה לא רק בשאלה האם התרחשה הצגה מוטעית, אלא גם אם:

- הסבירות שהצגה מוטעית עלולה להתרחש והעוצמה (magnitude) הפוטנציאלית של הצגה מוטעית פוטנציאלית הנובעת מליקוי או ליקויים; וכן
- קיימת אפשרות סבירה שהבקרות של הישות יכשלו במניעת או זיהוי, הצגה מוטעית של יתרת חשבון או גילוי.

לפיכך, עלולות להתקיים חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים אף על פי שרואה החשבון המבקר לא זיהה הצגות מוטעות במהלך הביקורת.

6א. גורמים המשפיעים על עוצמת (magnitude) ההצגה המוטעית העלולה לנבוע מליקוי, או ליקויים, בבקרה פנימית כוללים, בין היתר, את המצבים הבאים:

- סכומים בדוח הכספי או סך עסקאות שנחשפו לליקוי.
- היקף הפעילות שהתרחשה או שעלולה להתרחש ביתרת חשבון או סוגי עסקאות שנחשפו לליקוי או לליקויים.

6א-1. בהערכת עוצמת (magnitude) ההצגה המוטעית הפוטנציאלית, הסכום המקסימלי של הערכת יתר של יתרת חשבון או סך עסקאות הוא בדרך כלל הסכום הרשום, ואילו הערכות חסר יכולות להיות גדולות יותר.

א-2. גורמי סיכון משפיעים אם יש אפשרות סבירה שליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית יגרום להצגה מוטעית של יתרת חשבון או גילוי. הגורמים כוללים, בין היתר, את המצבים הבאים:

- אופי סוגי העסקאות, יתרות חשבון, גילויים ומצגים הכלולים בדוחות הכספיים.
- הגורם והתדירות של החריגים שזוהו כתוצאה מליקוי או מליקויים בבקרה פנימית.
- הרגישות להפסד או לתרמית של נכס או התחייבות קשורים.
- הסובייקטיביות והמורכבות של קביעת סכומי אומדנים כגון אומדנים חשבונאיים של שווי הוגן.
- האינטראקציה או הקשר של הבקרה /ות עם בקרות אחרות.
- האינטראקציה של הליקוי עם ליקויים אחרים בבקרה פנימית.
- האפשרות לקיום של ליקויים העשויים לגרום הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים בעתיד.
- חשיבות הבקרות לתהליך הדיווח הכספי; לדוגמה:
  - בקרות ניטור כלליות (כגון פיקוח של ההנהלה).
  - בקרות על מניעה וגילוי של תרמית.
  - בקרות על בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית משמעותית.
  - בקרות על עסקאות משמעותיות עם צדדים קשורים.
  - בקרות על עסקאות חריגות משמעותיות.
  - בקרות על תהליך סגירת הדיווח הכספי של סוף תקופה (כגון בקרות על פקודות יומן לא שגרתיות).

א-7. אינדיקטורים של ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית כוללים, לדוגמה:

- ראיות לחוסר אפקטיביות של סביבת הבקרה, כגון:
  - אינדיקציות כי עסקאות משמעותיות בהן להנהלה יש עניין כלכלי אינן נבחנות כראוי על ידי המופקדים על ממשל תאגידי.
  - זיהוי תרמית של ההנהלה, בין אם מהותית ובין אם לאו, שלא נמנעה על ידי הבקרה הפנימית של הישות.
  - כישלונה של ההנהלה בהטמעת פעולות נאותות לתיקון ליקויים משמעותיים שתוקשרו בעבר.
- היעדר תהליך הערכת סיכונים בישות בה, בדרך כלל, קיימת ציפייה שיגובש תהליך כזה.

- ראייה לתהליך לא אפקטיבי להערכת סיכונים של הישות, כגון כישלונה של ההנהלה בזיהוי סיכון להצגה מוטעית מהותית כאשר רואה החשבון המבקר מצפה שתהליך הערכת סיכונים של הישות יזהה אותו.
  - ראייה למענה לא אפקטיבי לזיהוי סיכונים משמעותיים (לדוגמה, היעדר בקרות על סיכון כזה).
  - הצגות מוטעות שזוהו בבצוע נהלים על ידי רואה החשבון המבקר שלא נמנעו, או התגלו, על ידי הבקרה הפנימית של הישות.
  - הצגה מחדש של דוחות כספיים שפורסמו בעבר על מנת לשקף תיקון של הצגה מוטעית מהותית אשר נגרמה כתוצאה מטעות או מתרמית.
  - ראייה לאי יכולתה של ההנהלה או של המופקדים על ממשל תאגידי לפקח באופן אפקטיבי על הדיווח הכספי של הישות ועל הבקרה הפנימית שלה.
- 8א. הבקרות עשויות להיות מתוכננות לפעול בנפרד, או בשילוב, על מנת למנוע או לגלות באופן אפקטיבי הצגות מוטעות.<sup>10</sup> לדוגמה, בקרות על סעיף חייבים עשויות לכלול גם בקרות אוטומטיות וגם בקרות ידניות שתוכננו לפעול יחד גם על מנת למנוע או לגלות הצגות מוטעות ביתרת החשבון. ליקוי בבקרה פנימית בפני עצמו עשוי שלא להיות חשוב דיו כדי להוות חולשה מהותית או ליקוי משמעותי. עם זאת, צירוף של ליקויים המשפיעים על אותו סוג עסקאות, יתרת חשבון או גילוי, מצג רלוונטי או רכיב של בקרה פנימית עשוי להגדיל את הסיכונים להצגה מוטעית עד הפיכתו לחולשה מהותית או לליקוי משמעותי.
- 8א-1. האינדיקטורים לחולשות מהותיות בבקרה פנימית כוללים (ר' גם דוגמאות בנספח 1):
- זיהוי תרמית, בין אם מהותית ובין אם לאו, מצד ההנהלה או מצד המופקדים על ממשל תאגידי שלא נמנעה באמצעות הבקרה הפנימית של הישות; הצגה מחדש של דוחות כספיים שפורסמו בעבר על מנת לשקף תיקון של הצגה מוטעית מהותית עקב תרמית או טעות;
  - זיהוי של הצגה מוטעית מהותית על ידי רואה החשבון המבקר בדוחות הכספיים עליהם נערכת ביקורת בנסיבות המצביעות על כך שההצגה המוטעית לא התגלתה על ידי הבקרה הפנימית של הישות; וגם פיקוח לא אפקטיבי על ידי המופקדים על ממשל תאגידי על הדיווח הכספי ועל הבקרה הפנימית של הישות.
- 9א. הוראות חוק או רגולציה עשויות לדרוש מרואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי או עם גורמים רלוונטיים אחרים (כגון רגולטורים) את הליקויים בבקרה פנימית אותם זיהה רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת תוך שימוש במונחים והגדרות ספציפיים השונים מאלו שבתקן ביקורת זה. בנסיבות כגון אלו, רואה החשבון המבקר משתמש במונחים והגדרות כאמור בעת תקשור ליקויים בבקרה פנימית בהתאם לדרישות הוראות החוק או הרגולציה ובהתאם לתקן ביקורת זה.

<sup>10</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 315, סעיף 62.

10א. כאשר הוראות חוק או רגולציה דורשות מרואה החשבון המבקר לתקשר ליקויים בבקרה הפנימית אותם זיהה רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת תוך שימוש במונחים ספציפיים, אך מונחים כגון אלו לא הוגדרו, רואה החשבון המבקר ישתמש בהגדרות, בדרישות ובהנחיות מתקן ביקורת זה על מנת לקיים את דרישות הוראות חוק או רגולציה.

11א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

## תקשורת של ליקויים בבקרה פנימית

תקשורת של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים למופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיף 9)

12א. תקשורת חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בכתב למופקדים על ממשל תאגידי משקף את חשיבותם של עניינים אלו ומסייע למופקדים על ממשל תאגידי במילוי חובות הפיקוח המוטלות עליהם. תקן ביקורת (ישראל) 260 קובע שיקולים רלוונטיים בנוגע לתקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי כאשר כולם מעורבים בניהול הישות.<sup>11</sup>

13א. בהתקשרויות שאינן אלה המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", התקשורת עשויה להתבצע בעל פה, ובלבד שרואה החשבון המבקר יתקשר בכתב<sup>6</sup> ללקוח במועד מאוחר יותר. למרות זאת, במקרה זה, תקשורת חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים הינו חלק מתיק הביקורת הסופי, ולפיכך, התקשורת בכתב כפופה לדרישה הקיימת<sup>12</sup>, אשר לפיה על רואה החשבון המבקר להשלים את התקשורת בכתב תוך זמן סביר ולא יאוחר מהרכבת תיק הביקורת הסופי. תקן ביקורת (ישראל) 230 קובע כי, תחום זמן הולם שבמהלכו יש להשלים את הרכבת תיק הביקורת הוא בדרך כלל לא יותר מאשר 60 יום לאחר תאריך דוח רואה החשבון.<sup>13</sup>

14א. תקשורת מוקדמת עם המופקדים על ממשל תאגידי או עם ההנהלה עשויה להיות חשובה בעניינים מסוימים בשל המשמעותיות היחסית שלהם והדחיפות לפעולות עוקבות מתקנות. ללא קשר למועד התקשורת של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים, רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר את הדברים בעל פה בהזדמנות הראשונה להנהלה, ובמידת הצורך למופקדים על ממשל תאגידי על מנת לסייע להם בנקיטת פעולות מתקנות במועד כדי למזער את הסיכונים של הצגה מוטעית מהותית.

<sup>11</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 13

<sup>12</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד הביקורת", סעיף 14

<sup>13</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד הביקורת", סעיף 21א

15א. רמת הפירוט בה יש לתקשר חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים נתונה לשיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר בנסיבות העניין. גורמים אותם רואה החשבון המבקר עשוי לשקול בקביעת רמת פירוט מתאימה לתקשורת כוללים, לדוגמה:

- אופי הישות. למשל, בהתקשרויות המנויות בסעיף 19(א)-(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" התקשורת עשויה להיות מפורטת יותר מאשר התקשורת לישויות אחרות.
- הגודל והמורכבות של הישות. לדוגמה, התקשורת הנדרשת לישות מורכבת עשויה להיות שונה מזו של ישות הפועלת בעסק פשוט.
- האופי של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים אותם זיהה רואה החשבון המבקר.
- הרכב הממשל התאגידי של הישות. לדוגמה, ייתכן שיהיה צורך בפירוט רב יותר אם אלו המופקדים על ממשל תאגידי כוללים חברים שאין להם ניסיון משמעותי בענף הישות או בנושאים המדווחים.
- דרישות חוק או רגולציה בנוגע לתקשורת של סוגים ספציפיים של ליקויים בבקרה פנימית.

16א. יתכן וההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי כבר מודעים לחולשות מהותיות וליקויים משמעותיים אותם זיהה רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת וייתכן שהחליטו לא לתקן אותם בשל העלויות או שיקולים אחרים. האחריות להערכת העלויות והיתרונות של ביצוע פעולה מתקנת מוטלת על ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי. לפיכך, הדרישה לתקשר חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בסעיף 9 לעיל חלה ללא קשר לעלות או לשיקולים אחרים שההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי עשויים להחשיב כרלוונטיים בקביעתם אם לתקן ליקויים כגון אלו.

17א. העובדה כי רואה החשבון המבקר תקשר חולשה מהותית או ליקוי משמעותי למופקדים על ממשל תאגידי ולהנהלה בביקורת קודמת אינה מבטלת את הצורך של רואה החשבון המבקר לחזור על התקשורת אם טרם ננקטה פעולה מתקנת. אם נותרה חולשה מהותית או ליקוי משמעותי שתוקשר בעבר, התקשורת של השנה הנוכחית עשויה לחזור על התיאור מהתקשורת הקודמת או רק/בלבד? להפנות לתקשורת הקודמת ולתאריך של אותה תקשורת. רואה החשבון המבקר עשוי לשאול את ההנהלה או במידת הצורך את המופקדים על ממשל תאגידי מדוע טרם תוקנה החולשה המהותית או הליקוי המשמעותי. חוסר פעולה, בהעדר הסבר רציונלי, עשוי לכשעצמו להיחשב חולשה מהותית או ליקוי משמעותי.

שיקולים ספציפיים לישויות קטנות יותר

18א. לגבי ביקורות של ישויות קטנות יותר שאינן בין הישויות המפורטות בסעיפים 19(ג) ו-19(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 220, עשוי רואה החשבון המבקר לתקשר בצורה פחות פורמלית עם המופקדים על ממשל תאגידי מאשר במקרה של ישויות גדולות.

תקשורת על ליקויים בבקרה פנימית להנהלה (ר' סעיף 10)

19א. בדרך כלל, לדרג מתאים בהנהלה יש אחריות וסמכות להעריך את הליקויים בבקרה פנימית ולנקוט בפעולות מתקנות נדרשות. כאשר קיימים חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים, דרג מתאים בהנהלה יהיו, בדרך כלל, המנהל הכללי או מנהל הכספים (או בעלי תפקיד מקביל) מכיוון שיש לתקשר נושאים אלו גם למופקדים על ממשל תאגידי. כאשר קיימים ליקויים אחרים בבקרה פנימית, דרג מתאים בהנהלה, עשוי להיות ברמת ניהול תפעולי ובעל מעורבות ישירה יותר בתחומי בקרה שהושפעו ובעל סמכות לנקוט בפעולות מתקנות מתאימות.

תקשורת של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בבקרה פנימית להנהלה (ר' סעיף 10(א))

20א. חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים מסוימים שזוהו בבקרה פנימית עשויים להטיל ספק ביושרה או בכשירותה של ההנהלה. לדוגמה, עשויות להיות ראיות לתרמית או אי-קיום מכוון של הוראות חוק ורגולציה על ידי ההנהלה, או שההנהלה עשויה להפגין חוסר יכולת לפקח על הכנת דוחות כספיים נאותים העשויה להטיל ספק בכשירות ההנהלה. על כן, יתכן ולא יהיה נכון לתקשר ליקויים כגון אלו ישירות להנהלה.

21א. תקן ביקורת (ישראל) 250 קובע דרישות ומספק הנחיות לדיווח על זיהוי של אי-קיום או חשד לאי-קיום של הוראות חוק ורגולציה, כולל כאשר המופקדים על ממשל תאגידי מעורבים בעצמם באי-קיום זה<sup>14</sup>. תקן ביקורת (ישראל) 240 קובע דרישות ומספק הנחיות בנוגע לתקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי כאשר רואה החשבון המבקר זיהה תרמית או חשד לתרמית בהם מעורבת ההנהלה.<sup>15</sup>

תקשורת של ליקויים אחרים בבקרה פנימית להנהלה (ר' סעיף 10(ב))

22א. במהלך הביקורת, רואה החשבון המבקר עשוי לזהות ליקויים אחרים בבקרה פנימית שאינם חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים אך עשויים להיות בעלי חשיבות מספקת על מנת שיהיו ראויים להביאם לתשומת לב ההנהלה. הקביעה אלו ליקויים אחרים בבקרה פנימית ראויים לתשומת לב ההנהלה היא עניין של שיקול דעת מקצועי בנסיבות העניין, תוך התחשבות בסבירותן ובחשיבותן הפוטנציאלית של הצגות מוטעות העשויות להיווצר בדוחות הכספיים כתוצאה מאותם ליקויים.

<sup>14</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 250 בדבר " התייחסות להוראות חוק ורגולציה בביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 22-28

<sup>15</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר " אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיף 93



23א. התקשורת של ליקויים אחרים בבקרה פנימית הראויים להביאם לתשומת לב ההנהלה אינו חייב להיות בכתב אלא עשוי להיות בעל פה. כאשר רואה החשבון המבקר דן בעובדות ובנסיבות של ממצאי רואה החשבון המבקר עם ההנהלה, עשוי רואה החשבון המבקר לשקול תקשורת בעל פה להנהלה של הליקויים האחרים שנדונו באותה עת. לפיכך, אין צורך לבצע תקשורת פורמלית לאחר מכן. אם ליקויים אחרים בבקרה פנימית מתוקשרים בעל פה, על רואה החשבון המבקר לתעד בתיק הביקורת הסופי את התקשורת בעל פה שבוצעה.

24א. אם רואה החשבון המבקר תקשר להנהלה ליקויים בבקרה פנימית שאינם עולים לכדי חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים בתקופה קודמת וההנהלה בחרה לא לתקן אותם בשל עלות התיקון או בשל סיבות אחרות, רואה החשבון המבקר לא נדרש לחזור על התקשורת בתקופה הנוכחית. כמו כן, רואה החשבון המבקר אינו נדרש לחזור על מידע אודות ליקויים מסוג זה אם הם תוקשרו בעבר להנהלה על ידי גורמים אחרים, כגון פונקציית הביקורת הפנימית או רגולטורים. עם זאת, יתכן שיהיה ראוי שרואה החשבון המבקר יתקשר מחדש ליקויים אחרים אלו אם חל שינוי בהנהלה, או אם הגיע לידיעת רואה החשבון המבקר מידע חדש המשנה את ההבנה הקודמת של רואה החשבון המבקר וההנהלה בנוגע לליקויים. למרות זאת, כשל של ההנהלה לתקן ליקויים אחרים בבקרה פנימית שתוקשרו בעבר עשוי להפוך לליקוי משמעותי הדורש תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי. הקביעה האם זה המצב, תלויה בשיקול דעתו של רואה החשבון המבקר בנסיבות העניין.

25א. בנסיבות מסוימות, יתכן והמופקדים על ממשל תאגידי יבקשו להיות מיודעים לפרטי ליקויים אחרים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר תקשר להנהלה, או שיוודיע להם באופן תמציתי על אופי הליקויים האחרים. לחלופין, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול שיהיה זה ראוי ליידע את המופקדים על ממשל תאגידי על התקשורת של ליקויים אחרים להנהלה. בכל מקרה, רואה החשבון המבקר עשוי לדווח בעל פה או בכתב למופקדים על ממשל תאגידי בהתאם לעניין.

26א. תקן ביקורת (ישראל) 260 קובע שיקולים רלוונטיים בנוגע לתקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי כאשר כולם מעורבים בניהול הישות.<sup>16</sup>

#### שיקולים ספציפיים לגופים במגזר ציבורי (ר' סעיפים 9-10)

27א. לרואה החשבון המבקר במגזר ציבורי עשויות להיות חובות נוספות, בדרכים שונות, לתקשורת ליקויים בבקרה פנימית אותם זיהה רואה החשבון המבקר במהלך הביקורת, ברמת פירוט ולצדדים שאינם נדונים בתקן ביקורת זה. לדוגמה, ייתכן שיהיה צורך לתקשר חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים

<sup>16</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 13.

לרגולטור או לגורם שלטוני אחר<sup>17</sup>. הוראות חוק, רגולציה או רשות שלטונית אחרת גם עשויות לחייב שרואה החשבון המבקר במגזר ציבורי ידווח על ליקויים בבקרה פנימית, ללא קשר למשמעותיות של ההשפעות האפשריות של אותם ליקויים. זאת ועוד, חקיקה עשויה לחייב את רואה החשבון המבקר במגזר ציבורי לדווח על עניינים רחבים יותר הקשורים לבקרה פנימית מאשר הליקויים בבקרה פנימית הנדרשים לתקשור על פי תקן ביקורת זה, לדוגמה, בקרות הקשורות לקיום תקנות או הוראות של רשויות מחוקקות, עמידה בחוזים או הסכמי מענקים.

*תוכן של תקשורת בכתב של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בבקרה פנימית ר' סעיף 11)*

א28. במתן הסבר על ההשפעות האפשריות של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים, לא נדרש רואה החשבון המבקר לכמת השפעות אלו. ניתן לתאר את ההשפעות האפשריות במונחי מטרות הבקרה וסוגי הטעויות שהבקרה נועדה למנוע או לגלות, או במונחים של הסיכון(ים) להצגה מוטעית שהבקרה נועדה לתת מענה. ההשפעות האפשריות עשויות לבוא לידי ביטוי באמצעות תיאור החולשות המהותיות או הליקויים המשמעותיים.

את החולשות המהותיות או הליקויים המשמעותיים ניתן לקבץ יחד למטרות דיווח כאשר ראוי לעשות זאת. רואה החשבון המבקר רשאי גם לכלול בתקשורת בכתב המלצות לתיקון ליקויים, מענה(ים) שיושם(ו) או מענה(ים) מוצע(ים) על ידי ההנהלה לאותם ליקויים, והאם רואה החשבון המבקר נקט בצעדים על מנת לבדוק האם מענה(ים) ההנהלה לתיקון הליקויים יושם(ו).

א29. רואה החשבון המבקר עשוי לשקול אם ראוי לכלול את המידע הבא כעניין נוסף לתקשורת:

- ציון כי אם רואה החשבון המבקר היה מבצע נהלים נרחבים יותר על בקרה פנימית, אזי רואה החשבון המבקר עשוי היה לזהות ליקויים נוספים לדיווח, או היה מסיק כי למעשה לא היה צורך לדווח על חלק מהליקויים שדווחו.
- ציון כי תקשורת זו בוצעה כדי לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי, והיא עשויה לא להתאים למטרות אחרות.

*שימוש מוגבל (ר' סעיף 11-2)*

א30. הוראות חוק או רגולציה עשויות לחייב את רואה החשבון המבקר, את המופקדים על ממשל תאגידי או את ההנהלה למסור עותק של התקשורת בכתב של רואה החשבון המבקר על חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים לרשויות רגולטוריות מתאימות. כאשר תקשורת בכתב שהוכנה למופקדים על ממשל תאגידי נמסרה

<sup>17</sup> דוגמה ניתן למצוא בסעיף 5 להנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018 הקובע דיווח מידי למבקר המדינה בנסיבות של ליקויים חמורים בהנהלת החשבונות או במינהל הכספים.

לצדדים שלישיים, חשוב שהצדדים השלישיים ידעו כי התקשורת לא הוכנה עבורם. לפיכך, על רואה החשבון המבקר לציין בתקשורת בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי :

(א) שהתקשורת נועדה והוכנה אך ורק למידע ולשימוש של המופקדים על ממשל תאגידי (ואם רלוונטי, להנהלה) ולא ניתן לעשות בה שימוש או להסתמך עליה או להיות מיועד לאדם אחר מלבד אותם הצדדים שצוינו ;

(ב) כי רואה החשבון המבקר לא לוקח על עצמו אחריות כלפי אף גורם פרט לאותם גורמים שצוינו.

רואה החשבון המבקר רשאי לציין בתקשורת בכתב מגבלה כלשהיא שהוא הטיל על גילוי או הפצה של אותה תקשורת לצדדים שלישיים.  
בפסקה הכוללת את השימוש המוגבל בתקשורת בכתב של רואה החשבון המבקר, התקשורת בכתב עשויה להתייחס לרשויות רגולטוריות כאמור. (ר' נספח 2)

\* \* \*

## נספח 1 - דוגמאות לנסיבות שעלולות להוות ליקויים, ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות

סעיף 1-8 מזהה אינדיקציות לחולשות מהותיות בבקרה פנימית. להלן דוגמאות לנסיבות העלולות להוות ליקויים, ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות.

### ליקויים בתכנון בקרות

להלן דוגמאות לנסיבות העלולות להוות ליקויים, ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות הקשורות לתכנון בקרות:

- תכנון לקוי של בקרות על הכנת הדוחות הכספיים המבוקרים.
- תכנון לקוי של בקרות על חשבון או תהליך משמעותי.
- תיעוד לקוי של רכיבי הבקרה הפנימית.
- מודעות לא מספקת בארגון לבקרות (לדוגמה, גישת ההנהלה (tone at the top) וסביבת הבקרה).
- ראיות להיבטים לא אפקטיביים של סביבת הבקרה, כגון אינדיקציות לכך שעסקאות משמעותיות בהן להנהלה יש עניין כלכלי אינן נבחנות כראוי על ידי המופקדים על ממשל תאגידי.
- ראיות לתהליך הערכת סיכונים לא אפקטיבי של הישות, כגון כישלון ההנהלה לזהות סיכון להצגה מוטעית מהותית אשר רואה החשבון המבקר היה מצפה שהישות תזהה באמצעות תהליך הערכת הסיכונים שלה.
- ראיות למענה לא אפקטיבי לסיכונים משמעותיים שזוהו (לדוגמה, היעדר בקרות על סיכון כגון זה).
- היעדר הפרדת תפקידים או הפרדה לא נאותה בחשבון או בתהליך משמעותי.
- היעדר בקרות או בקרות לא נאותות על הגנת הנכסים (חל על בקרות אשר רואה החשבון המבקר קובע שהן נחוצות לצורך בקרה פנימית אפקטיבית על דיוח כספי).
- תכנון לקוי של בקרות יישום ובקרות כלליות על מערכות מידע (ITGC) המונעות ממערכת המידע לספק מידע מלא ומדויק התואם למטרות הדיוח הכספי ולצרכים הנוכחיים.
- עובדים או הנהלה אשר אינם בעלי כישורים והכשרה למילוי תפקידים. לדוגמה, בישות המכילה דוחות כספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים (GAAP), האחראי על פונקציית החשבונאות והדיוח חסר את הכישורים (GAAP) ברישום העסקאות הכספיות של הישות או בהכנת הדוחות הכספיים שלה.
- תכנון לקוי של בקרות ניטור המשמשות להערכת אפקטיביות התכנון והתפעול של הבקרה הפנימית של הישות לאורך זמן.
- היעדר תהליך פנימי לדיוח על ליקויים בבקרה פנימית להנהלה ולמופקדים על ממשל תאגידי במועד.

- היעדר תהליך הערכת סיכונים בתוך הישות כאשר על פי רוב צפוי כי תהליך כגון זה יהיה קיים.

## כשלים בתפעול הבקורות

להלן דוגמאות לנסיבות העלולות להוות ליקויים, ליקויים משמעותיים או חולשות מהותיות הקשורות לתפעול הבקורות:

- כשל בתפעול בקורות, שתוכנו בצורה אפקטיבית, על חשבון או תהליך משמעותי (לדוגמה, כישלון בקרה כגון אישור כפול של תשלומים משמעותיים בתהליך רכש).
- כשל ברכיב של מידע ותקשורת בבקרה פנימית לספק פלט מלא ומדויק בשל ליקויים בעיתוי, בשלמות או בדיוק (לדוגמה, כשלון בהשגת מידע לדוחות המאוחדים באופן מדויק ובמועד מאתרים רחוקים, הדרוש להכנת הדוחות הכספיים).
- כשל בעיצוב בקורות שנועדו להגן על נכסים מפני אובדן, נזק או שימוש לא נאות. הנסיבות חייבות להיבדק בצורה מדוקדקת לפני שמגיעים למסקנה שמדובר בליקוי משמעותי או בחולשה מהותית. לדוגמה, נניח כי חברה משתמשת במכשירי אבטחה על מנת להגן על המלאי שלה (בקורות מונעות) וכן מבצעת ספירות מלאי תקופתיות (בקרה מגלה) בכל הנוגע לדיווח הכספי שלה. למרות שספירת המלאי הפיזית אינה מגינה על המלאי מפני גניבה או אובדן, היא מונעת הצגה מוטעית מהותית של הדוחות הכספיים אם היא מתבצעת בצורה אפקטיבית ובמועד. לכן, בהתחשב בכך שההגדרות של חולשה מהותית וליקוי משמעותי מתייחסות לסבירות של הצגה מוטעית בדוחות הכספיים, כישלונה של בקרה מונעת, כגון תגי מלאי, לא יגרום לליקוי משמעותי או לחולשה מהותית אם הבקרה המגלה (ספירת מלאי פיזית) מונעת הצגה מוטעית בדוחות הכספיים. חולשות מהותיות הנוגעות לבקרה המגינה על נכסים יהיו קיימות רק אם אין לחברה בקורות אפקטיביות (בהתחשב גם בבקורות מגינות וגם בבקורות אחרות) על מנת למנוע או לגלות הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.
- כשל בביצוע התאמות של חשבונות משמעותיים. לדוגמה, ספרי עזר של חובות לקוחות אינם מתואמים עם הספר הראשי במועד או באופן מדויק.
- הטיה מוגזמת או חוסר אובייקטיביות מצד האחראים להחלטות חשבונאיות (לדוגמה, הערכת חסר עקבית של הוצאות או הערכת יתר של הפרשות בהנחית ההנהלה).
- מצג שגוי של סגל הישות לרואה החשבון המבקר (אינדיקטור לתרמית).
- עקיפת בקורות על ידי ההנהלה.
- כשל של בקרת יישום הנגרמת כתוצאה מליקוי בתכנון או בתפעול בקרה כללית של מערכות מידע (ITGC).
- שיעור סטייה שניצפה העולה על מספר הסטיות שרואה החשבון המבקר הניח שימצא בבדיקת האפקטיביות התפעולית של בקרה. לדוגמה, אם רואה החשבון המבקר מתכנן בדיקה בה נבחר מדגם ולא קיימת ציפייה לסטיות, ממצא של סטייה אחת הוא שיעור סטייה שאינו זניח, מכיוון שבהתבסס על תוצאות בדיקת רואה החשבון המבקר של המדגם, רמת הביטחון הרצויה לא הושגה.

## נספח 2 - תקשורת בכתב של רואה החשבון המבקר

להלן דוגמה לתקשורת בכתב<sup>1,2</sup> של רואה חשבון מבקר הכולל את הדרישות של סעיף 11 לתקן:

להנהלה, למופקדים על ממשל תאגידי ולישות:

בתכנון ובביצוע ביקורתנו על הדוחות הכספיים של ישות ולשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20XX, שבוצעה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973, הבאנו בחשבון, בין היתר, את ההבנה שלנו לגבי הגוף המבוקר וסיביותו לרבות הבקרה הפנימית שלו על דיווח כספי בעת תכנון נוהלי ביקורת וביצועם, אשר חשבנו אותם כמתאימים בנסיבות העניין לצורך מתן חוות דעתנו על הדוחות הכספיים, אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית של הישות. בהתאם לכך, איננו מחוויים דעה על אפקטיביות הבקרה הפנימית של הישות.

ההבנה שלנו את הבקרה פנימית נועדה למטרה מוגבלת שתוארה בפסקה הקודמת ולא נועדה לזהות את כל הליקויים בבקרה פנימית העלולים להיחשב [כחולשות מהותיות או כליקויים משמעותיים] ולכן, [חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים] עשויים שלא להיות מזוהים במסגרת ביקורתנו לדוחות הכספיים. עם זאת, כפי שנדון להלן, זיהינו ליקויים מסוימים בבקרה פנימית שלדעתנו עלולים להיחשב [חולשות מהותיות או ליקויים משמעותיים].

**בקרה פנימית על דיווח כספי** היא תהליך המבוצע על ידי המופקדים על ממשל תאגידי, ההנהלה ואחרים בישות, המיועד לספק מידה סבירה של ביטחון לגבי המהימנות וההכנה של דוחות כספיים למטרות חיצוניות בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה והכולל את אותם מדיניות ונהלים אשר:

- מתייחסים לניהול רשומות אשר, בפירוט סביר, משקפות במדויק ובאופן נאות את העסקאות וההעברות של נכסי הישות (לרבות הוצאתם מרשותה);
- מספקים מידה סבירה של ביטחון שעסקאות נרשמות כנדרש כדי לאפשר הכנת דוחות כספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ושקבלת כספים והוצאת כספים של הישות נעשים רק בהתאם להרשאות של ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי; וכן
- מספקים מידה סבירה של ביטחון לגבי מניעה או גילוי במועד של רכישה, שימוש או העברה (לרבות הוצאה מרשות) בלתי מורשים של נכסי הישות, שיכולה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

<sup>1</sup> התקשור בכתב, יכול להיות במכתב או במצגת.

<sup>2</sup> ככל שמדובר בהתקשוריות שאינן אלה המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 ניתן לבצע את התקשורת במקובץ ברשימה אחת ללא הבחנה בין חולשות מהותיות לליקויים משמעותיים.

• בשל המגבלות המובנות שלה, בקרה פנימית על דיווח כספי עשויה שלא למנוע או לגלות במועד הצגה מוטעית.

לבקרה פנימית על דיווח כספי יש מגבלות מובנות. בקרה פנימית על דיווח כספי היא תהליך המצריך שיקול דעת וציות והוא חשוף לטעויות בשיקול דעת ולשיבושים הנובעים מכשל אנושי. כמו כן, בקרה פנימית על דיווח כספי יכולה להיעקף על ידי קנוניה או על ידי עקיפה בלתי ראויה מצד ההנהלה. בשל מגבלות מובנות כאלה, קיים סיכון שהצגות מוטעות מהותיות לא תימנענה או תתגלנה במועד על ידי בקרה פנימית על דיווח כספי.

נהלים המבוצעים על ידי רואה החשבון המבקר, בין במסגרת ביקורת של דוחות כספיים ובין במסגרת ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי, אינם מהווים חלק מהבקרה על דיווח כספי של ישות.

קיומו של ליקוי בבקרה פנימית על דיווח כספי בתכנון או בתפעול הבקרה אינו מאפשר להנהלה או לעובדים למנוע או לגלות הצגות מוטעות במועד, תוך כדי ביצוע תפקידם.

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים של הישות לא תימנע, או תתגלה, במועד. [אנו רואים בליקויים הבאים בבקרה הפנימית של הישות כחולשות מהותיות:]

[תאר את החולשות המהותיות שזוהו ואת ההסבר על ההשפעות הפוטנציאליות שלהן].

ליקוי משמעותי הוא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי שהוא/ם פחות חמור/ים מחולשה מהותית, אך עם זאת חשובים דיים להסבת תשומת ליבם של המופקדים על ממשל תאגידי. [אנו רואים בליקויים הבאים בבקרה הפנימית של הישות כליקויים משמעותיים:]

[תאר את הליקויים המשמעותיים שזוהו ואת ההסבר על ההשפעות הפוטנציאליות שלהם.]

[אם רואה החשבון המבקר מתקשר לליקויים משמעותיים ולא זיהה חולשות מהותיות כלשהן, עשוי רואה החשבון המבקר לציין כי אף אחד מהליקויים המשמעותיים שזוהו אינו עולה לכדי חולשה מהותית.]

תקשורת זו נועדה אך ורק למידע ולשימוש ההנהלה, למופקדים על ממשל תאגידי ולאחרים בארגון, ו [לזהות כל רשות ממשלתית אשר רואה החשבון המבקר נדרש לדווח] ואינה מיועדת לשמש, ואין לעשות בה שימוש, על ידי אחרים למעט הצדדים שצויינו.<sup>3</sup>

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[עיר רואה החשבון מבקר]

[תאריך]

## נספח ב'

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 265

הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה מתוקנים בזאת 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 בהערת שוליים מספר 42 לסעיף 73א:  
ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי", סעיף 11ט.  
ר' תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה", סעיף 9.

1.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-1.

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

2.1 בסעיף 99:  
על המבקר לגרום לכך שהמופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה יהיו מודעים, בהקדם האפשרי, וברמה המתאימה של אחריות, לחולשות מהותיות בתכנון ובביצוע של בקרה פנימית הקשורות למניעה או לחשיפה של תרמית שיתכן שהגיעו לתשומת לבו של המבקר.<sup>18</sup>

2.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-1.

<sup>18</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה", סעיף 9.



3. **תקן ביקורת (ישראל) 260** (מתוקן 2021) בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי :

3.1 בסעיף 3 :

... עניינים נוספים אותם יש לתקשר. בנוסף, תקן ביקורת (ישראל) 19265<sup>19</sup> קובע דרישות ספציפיות בנוגע לתקשור ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית, אשר רואה החשבון המבקר זיהה במהלך עבודת הביקורת, למופקדים על ממשל תאגידי. ...

3.2 בסעיף 49א :

• ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות בבקרה הפנימית על דיווח כספי אותם זיהה רואה החשבון המבקר, לפני תקשורם בכתב כנדרש בתקני ביקורת (ישראל) 265, 910 או 911.<sup>20</sup>

3.3 בנספח 1 :

• תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה - סעיף 9

3.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2023-1.

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

4.1 בסעיף 114 :

... בנסיבות אלה, ישקול המבקר גם את ההשלכות שתחולנה על הערכת הסיכונים על-ידי.<sup>21</sup>

4.2 בסעיף 120 :

על המבקר לוודא שאלה המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה יהיו מודעים, מוקדם ככל שניתן וברמה המתאימה של אחריות, לליקויים מהותיים בתכנון או ביישום של בקרה פנימית שהגיעו לתשומת לבו של המבקר.<sup>22</sup>

4.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-1.

<sup>19</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה".

<sup>20</sup> ר' סעיפים 9 ו-14 בתקן ביקורת (ישראל) 265, סעיף 20 בתקן ביקורת (ישראל) 910; סעיף 13 בתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".

<sup>21</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה", סעיף 7א.

<sup>22</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 265.

5. **תקן ביקורת (ישראל) 450** בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת:

5.1 בסעיף 26א:

כאשר מתברר לרואה החשבון המבקר שקיימת הצגה מוטעית מהותית, סעיף 12 לעיל דורש ממנו לדווח על כך לגורמים שונים בישות. זיהויה של הצגה מוטעית מהותית מעיד, ברוב המכריע של המקרים, על קיומה של חולשה מהותית בבקרה הפנימית על דיווח כספי של הישות. במקרה כזה, ממילא קמה לרואה החשבון המבקר חובה לדווח, הן לפי סעיף 169 (א) לחוק החברות<sup>23</sup> והן לפי **תקן ביקורת (ישראל) 265** בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה", תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" ותקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (בישויות שתקנים אלה חלים לגביהן). אף שתקן ביקורת זה אינו קובע את כל המקרים שבהם נדרש דיווח לפי סעיף 169 (א) לחוק החברות, קיימת הנחה כי במקרה של הצגות מוטעות שזוהו, דיווח לגורמים המפורטים בסעיף 12 לעיל מקיים את הוראות סעיף 169 (א) לחוק.

5.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2023-1.

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

6.1 בהערת שוליים 3 לסעיף 11:

ר' סעיף 1-22 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי" וכן סעיף 3-11 בתקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל תאגידי וההנהלה.

6.2 בהערת שוליים 1 לסעיף 2 בנספח 2:

העניינים המפורטים בסעיפים 14-17 לתקן ביקורת (ישראל) 260 ובסעיפים 9 – 11-2 לתקן ביקורת (ישראל) 265.

6.3 בסעיף 1 לנספח 2:

סעיף 1-22 לתקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 3-11 לתקן ביקורת (ישראל) 265 וסעיף 1-17 לתקן ביקורת (ישראל) 701 קובעים כי: ...

6.4 בסעיף 5 לנספח 2:

6.4.1 לקראת תקשור של סוגיות/ממצאים משמעותיים מהביקורת (בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260) וכן תקשור של חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית על

<sup>23</sup> סעיף 169(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999, קובע כי: "נדע לרואה החשבון המבקר אגב פעולת הביקורת, על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית של החברה, ידווח על כך ליושב ראש הדירקטוריון".

דיווח כספי (בהתאם לסעיפים 9-11 בתקן ביקורת (ישראל) 265),  
על מבקר ...

6.4.2. מידע מפורט לגבי הסוגיות/הממצאים ... בהתאם לסעיף 16 בתקן  
ביקורת (ישראל) 260 ובהתאם לסעיף 7 בתקן ביקורת (ישראל)  
265;

6.5 בסעיף 8 לנספח 2 :

... מה הם העניינים שאותם עליו לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי  
בחברה האם בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260, סעיפים 11-9  
בתקן ביקורת (ישראל) 265 וכן, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, ...

6.6 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2,  
2021-1, 2023-1.

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

7.1 בסעיף א 1 :

... כלומר אל הבקרה הפנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם  
הדיווח הכספי.

ביקורת המבוצעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 מתייחסת אל רכיבי  
הבקרה המבוקרים בלבד (לא על הבקרה הפנימית על כלל התהליכים  
המהותיים בקשר עם דיווח כספי) אשר עליהם חל תקן ביקורת (ישראל)  
265.<sup>24</sup> מקום בו קיימים המונחים "בקרה פנימית על דיווח כספי", "ליקוי  
בבקרה פנימית" ו-"חולשה מהותית" בתקן ביקורת זה היא כהגדרתם  
בתקן ביקורת (ישראל) 265.

תקשורת של ליקויים משמעותיים ו/או חולשה/ות מהותיות/יות שזוהו  
על פי תקן זה יתוקשרו בכתב למופקדים על ממשל תאגידי בהתאם  
להוראות התקשורת שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 265.<sup>23</sup>

7.2 בסעיף 18 :

... כאשר הנסיבות אינן מצביעות על טעות לכאורה בזיהוי רכיבי הבקרה  
המבוקרים, או כאשר בבחינה החוזרת לא נמצאה טעות בזיהויים,  
המתכונת המצומצמת של הביקורת בהתאם לתקן ביקורת זה אינה  
מאפשרת להרחיב את אחריותו של רואה החשבון המבקר. במצב כזה,  
רואה החשבון המבקר יתייחס לחולשה המהותית האמורה כאל ליקוי  
משמעותי, היינו הוא לא יתייחס אליה בחוות דעתו אלא רק יכלול אותה  
בתקשורת שלו עם אותם גורמים בתאגיד שאליהם מדווחים ליקויים  
משמעותיים וחולשות מהותיות בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 265.<sup>25</sup>  
בתקשורת עם גורמים אלה יפנה רואה החשבון המבקר את תשומת הלב  
לכך שאם היו חלות על התאגיד הוראות ה-SOX, עניין זה היה מצריך  
דיווח כחולשה מהותית בהתאם לאותן הוראות.

<sup>24</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 265 בדבר "תקשור ליקויים בבקרה פנימית עם המופקדים על ממשל  
תאגידי וההנהלה", סעיף 9-10.

7.3 בסעיף 19 :

... בהתאם לכך, גם חוות הדעת הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת זה מתייחסת רק לרכיבי הבקרה המבוקרים ולא לבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי. תקן ביקורת (ישראל) 265 חל על ליקויים משמעותיים וחולשות מהותיות שזוהו בכלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי ולא נכללים ברכיבי הבקרה המבוקרים.<sup>25</sup>...

7.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-1, 2020-2, 2023-1.

**תוכן העניינים של כל אחד מהפרסומים המקצועיים המתוקנים על פי עדכון ביקורת זה יעודכן (ככל שהדבר רלוונטי) כמתחייב מתיקונים אלה.**

**התיקונים הנכללים בעדכון ביקורת זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 265.**

\* \* \*