

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 550 (*)

ב ד ב ר

נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

א.	מ ב ו א	1 - 4
ב.	ה ג ד ר ו ת	5
ג.	קיומם של צדדים קשורים	6 - 7
ד.	עסקאות עם צדדים קשורים	8 - 11
ה.	עסקאות מזוהות עם צדדים קשורים	12
ו.	מסקנות ממצאי הביקורת לצורך גיבוש חוות הדעת	13 - 15
ז.	הצהרות בכתב	16
ח.	כניסה לתוקף	17 - 17א

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

א. מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 52** בדבר נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים.
- **תקן ביקורת 121** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א1. מאז פרסום גילוי דעת 29 של הלשכה בדבר "צדדים קשורים", הצטבר ניסיון ביישומם ופורסם תדריך 17 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) באותו נושא. עיון ודיון בתדריך האמור הביא את הוועדה לתקני ביקורת ולנוהלי ביקורת לדיעה שמן הראוי לאמץ את הנחיותיו ונהליו בשינויים המתחייבים מהנסיבות ומהתנאים השוררים בישראל.

תקן ביקורת זה מבוסס ברובו על ההנחיות של התדריך הנ"ל של IFAC.

2. תקן-אב 10 לביקורת ולדיווח של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: "רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה, אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים בישראל ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שימשו עדות לעבודה שבוצעה ובסיס לחוות דעתו".

מטרת תקן ביקורת זה היא להנחות את המבקר בדבר הנהלים, שעליו לשקול את יישומם, כדי לקבל ראיות מספיקות ונאותות העשויות לאמת קיומם של צדדים קשורים ועסקאות עמם.

3. על המבקר להכיר את עסקי הגוף המבוקר ואת תחום

פעילותו, במידה שתאפשר לו לזהות אירועים ועסקאות וכן נהלים שלדעתו תיתכן מהם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. אם כי קיום צדדים קשורים ועסקאות עמם הם דבר מקובל, על המבקר להקדיש להם תשומת לב מיוחדת בשל הסיבות דלהלן:

- 3.1 הצורך לוודא מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים המבוקרים, בהתאם לכללים שנקבעו בגילוי דעת 29.
 - 3.2 השפעת העסקאות בין "צדדים קשורים" על המצב הכספי או על השינויים בו או על התוצאות העסקיות של הצדדים עשויה להיות בעלת משמעות.
 - 3.3 מקור ראיות הביקורת משפיע על הערכת אמינותו. בדרך כלל נוטה המבקר לסמוך יותר על ראיות, שקיבל מצד שלישי, שאינו קשור בגוף המבוקר, או שהופקו על ידו, מאשר על ראיות שקיבל מצדדים קשורים.
 - 3.4 יוזמה לעסקאות עם צדדים קשורים יש שהיא נובעת משיקולים שאינם עסקיים רגילים.
4. ההנהלה אחראית לזיהוי צדדים קשורים ולגילוי עסקאות עמם. תפקיד המבקר הוא לקבל ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, כדי לאפשר לו להסיק מסקנות, הנוגעות לטיפול בגילוי עסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים.

ב. הגדרות

5. "צדדים קשורים" - כהגדרתם בפרק ב' לגילוי דעת 29 של לשכת רואי חשבון בישראל.

ג. קיומם של צדדים קשורים

6. נוהלי הביקורת הרגילים אמנם עשויים לסייע בזיהוי קיומם של צדדים קשורים מסוימים, כגון יחסים בין חברה אם לחברה בת, אך יש צורך בנהלי ביקורת מיוחדים כדי לוודא, שאין צדדים קשורים נוספים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:
- 6.1 בירור עם ההנהלה בדבר זהותם של צדדים קשורים.
 - 6.2 בירור בדבר קשרי דירקטורים והמנהל הכללי עם גופים אחרים שיש להם עסקאות עם הגוף המבוקר.
 - 6.3 קבלת רשימת בעלי המניות כדי לקבוע, מי הם בעלי המניות העיקריים.

- 6.4 סקירת ניירות עבודה של השנה הקודמת לשם איתור צדדים קשורים ידועים.
- 6.5 סקירה של פרוטוקולים מאסיפות בעלי המניות ומשיבות הדירקטוריון.
- 6.6 סקירה של דוחות לרשם החברות ולרשות ניירות ערך.
7. מידע בדבר הצדדים הקשורים יועמד לרשות צוות הביקורת כדי שיהיה ער לקיום אותם צדדים ויוכל לזהות עסקאות עמם, אם יתגלו כאלה במהלך הביקורת.

ד. עסקאות עם צדדים קשורים

8. בעת הסקירה וההערכה הראשונית של מערכת החשבונות ושל הבקרה הפנימית המתייחסת אליה, יבחן המבקר, אם המערכת כוללת נהלים ואמצעי בקרה נאותים ביחס לאישור ולרישום של עסקאות עם צדדים קשורים. קיימים נהלים ואמצעי בקרה אלה, ובכוונת המבקר להסתמך עליהם, שומה עליו לבצע בדיקות כדי לוודא, שהופעלו בצורה נאותה.
9. במהלך הביקורת יישם המבקר נהלים העשויים להצביע על קיום עסקאות עם צדדים קשורים. להלן מנויים נהלים אלו, שאחד או יותר מהם עשויים לסייע למטרה זו:
- 9.1 בדיקה מפורטת של עסקאות ושל יתרות, בהיקף הדרוש בהתאם לנסיבות, המתבצעת במהלך הרגיל של הביקורת.
- 9.2 עיון בפרוטוקולים של אסיפות של בעלי המניות, של ישיבות הדירקטוריון ושל ועדת הביקורת.
- 9.3 סקירת הרשומות החשבונאיות כדי לגלות עסקאות או יתרות גדולות או חריגות, תוך תשומת לב מיוחדת לעסקאות, שנרשמו לקראת סוף תקופת הדיווח הכספי.
- 9.4 עיון באישורים על הלוואות, שניתנו או שנתקבלו, ובאישורים מבנקים. עיון כזה יוכל להצביע על הטיב והקשר של ערבים כלפי המבוקר, אם יש כאלה.
- 9.5 עיון בעסקאות הנוגעות להשקעות, כגון רכישה או מכירה של זכויות בעלות בעסקאות משותפות או בחברות.

10. במהלך הביקורת על המבקר לגלות עירנות לעסקאות, הנראות בנסיבות המקרה כחריגות, שכן עסקאות כאלה יש בהם כדי להצביע על צדדים קשורים, שלא זוהו קודם לכן. לדוגמה:

- 10.1 עסקאות הנראות לכאורה שונות מעסקאות המתחייבות מהנוהג המסחרי המקובל, כגון מתן אשראי בתנאים מועדפים.
- 10.2 עסקאות שלא נראה, כי היתה סיבה סבירה לביצוען.
- 10.3 עסקאות, שצורתן אינה תואמת את מהותן.
- 10.4 עסקאות, שבוצעו באופן החורג מהנוהל המקובל לגבי עסקאות מסוגן.
- 10.5 היקף גדול של עסקאות או עסקאות מהותיות עם לקוח מסוים או עם ספק מסוים.

11. כמו כן, על המבקר לגלות עירנות לעסקאות עם צדדים קשורים, שלא קיבלו ביטוי חשבונאי, כגון קבלת שירותי ניהול ללא תמורה או מתן שירותים בדומה להם ללא תמורה.

ה. עסקאות מזוהות עם צדדים קשורים

12. בבדיקת עסקאות עם צדדים קשורים ינקוט המבקר אותם נהלי ביקורת הדרושים לדעתו לקבלת ראיות נאותות ומספיקות באשר למהותן, לאופיין ולהיקפן של עסקאות אלה.

בין היתר ישקול המבקר נקיטת הנהלים דלהלן בהתאם לנסיבות:

- 12.1 קבלת רשימה מהנהלת החברה על היתרות והעסקאות שבוצעו במשך השנה עם צדדים קשורים.
- 12.2 קבלת מידע מהחברות הבנות בדבר פעולות, שבוצעו עם צדדים קשורים של החברה האם.
- 12.3 קבלת אישורים מצדדים קשורים בדבר קיום עסקאות עימן, סכומיהן ותנאיהן.
- 12.4 קבלת מידע מצדדים אחרים המעורבים בעסקאות, כגון בנקים, עורכי דין וערבים.
- 12.5 בדיקה, אם בין השעבודים, המוטלים על נכסי המבוקר, ובין הנכסים, המשמשים כבטחונות להבטחת ההתחייבויות לרבות פיקדונות כספיים, כלולים צדדים קשורים כגורמים, שבעבורם ניתנו הביטחונות.

ו. מסקנות ממצאי הביקורת לצורך גיבוש חוות הדעת

13. בגיבוש חוות דעתו, שומה על המבקר לשקול את השפעת העסקאות עם צדדים קשורים על המידע הכספי, לרבות גילויין של עסקאות כאמור.

14. לא קיבל המבקר ראיות מספיקות באשר לצדדים קשורים ועסקאות עמם, או הגיע המבקר למסקנה, שהגילוי בדוחות הכספיים בגין עסקאות עם צדדים קשורים אינו בהתאם לגילוי דעת 29, ינהג בהתאם לאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

15. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

ז. הצהרות בכתב

16. כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה כוללת הוראות ביחס לצדדים קשורים, על המבקר להשיג הצהרות בכתב מהדירקטוריון והנהלה כי:

(א) הם הביאו לידיעתו של המבקר את זהותם של הצדדים הקשורים של הישות ואת כל היחסים, היתרות והעסקאות עם צדדים קשורים שהם מודעים להם; וכן

(ב) הם טיפלו באופן נאות ביחסים ועסקאות כאלה ונתנו להם גילוי נאות, בהתאם להוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

(ג) כי עסקאות ספציפיות עם צד קשור אינן כוללות הסכמים צדדיים שלא ניתן להם גילוי.

ח. כניסה לתוקף

17. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

17א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.