

י"ד חשון תשפ"ב

20 באוקטובר 2021

כללי התנהגות מוצעים לדירקטורים לקידום איכות הביקורת על הדוחות הכספיים (Best Practice)

אוקטובר 2021

תוכן עניינים

3.....	רקע.....
6.....	תפקידי הדירקטוריון וועדות הדירקטוריון בקשר עם הביקורת על הדוחות הכספיים.....
8.....	כללי התנהגות מומלצים.....
8.....	א. מינוי רואה החשבון המבקר וקביעת שכרו.....
8.....	א.1. הליך מינוי רואה החשבון המבקר.....
10.....	א.2. תדירות, עיתוי ותהליך גיבוש המלצה למינוי רואה חשבון מבקר.....
11.....	א.3. קריטריונים לבחינה במסגרת הליך מינוי רואה החשבון מבקר.....
13.....	א.4. קביעת שכר טרחה של רואה החשבון המבקר.....
14.....	ב. אי תלות רואה חשבון המבקר.....
15.....	ג. תקשורת בין הדירקטוריון וועדותיו לבין רואה החשבון המבקר.....

הדוחות הכספיים של התאגיד מהווים חלק מרכזי מדיווחי התאגיד. מטרת הדוחות הכספיים היא לספק מידע לגבי המצב הכספי, הביצועים והשינויים במצב הכספי של התאגיד, אשר יהא שימושי למגוון רחב של משתמשים בקבלת החלטות כלכליות, ובכללם ציבור המשקיעים בשוק ההון.

מסמך זה הוא חלק מהצעדים בהם נוקט סגל הרשות לשיפור איכות הדיווח הכספי של תאגידי מדווחים ובכלל זה בדיקות שוטפות של דיווחי התאגידיים לרבות הדיווחים הכספיים; פניות יזומות באשר להיקף שכר הטרחה המשולם לרואה החשבון המבקר; נקיטה בפעולות אכיפה במקרים המתאימים; וביקורות רוחב בנושאים שונים.

מטרת המסמך לקדם את איכות הביקורת על הדוחות הכספיים המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר. המסמך כולל המלצות כלכלי התנהגות בנושאים שונים אשר יכולים לתמוך בקידום איכות הביקורת. לדוגמא, באשר לחשיבות תקשורת דו צדדית בין רואה החשבון המבקר לאורגני השונים בתאגיד; קריטריונים לבחירת רואה חשבון מבקר או להארכת כהונתו; שיקולים לעניין קביעת שכר הטרחה; חשיבות בחינת אי התלות של רואה חשבון המבקר (אי תלותו של רואה החשבון המבקר מגבירה ומחזקת את האמון בחוות דעתו וכנגזרת מכך, בדוחות הכספיים המבוקרים על ידו), ועוד. כללי התנהגות אלו נוגעים לדירקטורים, ובפרט הדירקטורים החברים בוועדת הביקורת ו/או בוועדה לבחינת הדוחות הכספיים ("ועדת המאזן"), ביחס להיבט זה של תפקידם.

טיוטת כללי התנהגות אלו פורסמה על ידי סגל הרשות בחודש יוני 2021 לקבלת הערות הציבור. מסמך זה הינו נוסח סופי לאחר השלמת תהליך זה.

בהתאם להוראות הדין, הדוחות הכספיים של תאגיד ייחתמו בשם התאגיד על ידי יו"ר הדירקטוריון, המנהל הכללי, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים.¹ לדוחות אלה תצורף חוות דעת של רואה החשבון המבקר. מטרת הביקורת של הדוחות הכספיים המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר באופן בלתי תלוי בתאגיד המדווח, היא להגביר את רמת האמון בדוחות הכספיים אצל ציבור המשקיעים וכלל משתמשי הדוחות.² תוצאתה כאמור היא חוות דעת בלתי תלויה של רואה החשבון המבקר אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי של התאגיד, תוצאות פעולותיו, השינויים בהון העצמי שלו ותזרימי המזומנים שלו, בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים ותקנות ניירות ערך.³

אין חולק על חשיבות דיווח כספי איכותי על ידי תאגידיים מדווחים אשר משמש את הציבור לצורך קבלת החלטות השקעה, ועל חשיבותה של ביקורת בלתי תלויה של רואה החשבון המבקר העומדת

¹ תקנה 9(ה) ותקנה 46 לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, תש"ל – 1970.

² סעיף 3, תקן ביקורת 200 בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

³ תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

בבסיס חוות דעתו, כמכשיר ראשון במעלה להקניית אמינות למידע הפיננסי המובא לציבור באמצעות הדוחות הכספיים. אמינות זו היא אבן יסוד לפעילות תקינה של שוק ההון ופגיעה בה מערערת את אמון הציבור בשוק זה.

לפיכך, ומבלי לגרוע מכך שהאחריות הראשית לאיכות הביקורת היא של רואה החשבון המבקר בהתאם לתקני הביקורת המקובלים בישראל ("תקני הביקורת"), על דירקטוריון התאגיד וועדותיו לנקוט בפעולות אשר יקדמו ויתמכו באיכות הביקורת.

לאור חשיבות תפקידו זה של הדירקטוריון, בחן סגל הרשות את הצורך בגיבוש כללי התנהגות מומלצים אשר יכללו עקרונות מנחים, כלים ודגשים לדירקטורים בתאגיד מדווח בהיבט זה של תפקידם. בין היתר קיים סגל הרשות פגישות עם גורמים בשוק, ובהם דירקטורים (לרוב חברי ועדות ביקורת וועדות מאזן), עורכי דין ורואי חשבון מבקרים, מהן עלה הצורך במתן כלים לדירקטורים והבהרת המצופה מהם בעת מילוי תפקידם בהקשר הדיווח הכספי בכלל, ובנוגע לנושא דן בפרט.

כמו-כן נבחנו פרסומים של רגולטורים בעולם, לרבות הארגון הבינלאומי של רשויות ניירות הערך ("IOSCO")⁴, שעניינם כללי התנהגות (Best Practice) לדירקטורים לקידום איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.

הכללים מומלצים גם על רקע ביקורת רוחב שערך סגל הרשות בנושא עבודת ועדת המאזן במספר תאגידיים מדווחים. במסגרת הביקורת נבדקה בין היתר עמידה בהוראות תקנות החברות (הוראות ותנאים לעניין הליך אישור הדוחות הכספיים), התש"ע - 2010 ("תקנות אישור דוחות כספיים"), לעניין ביצוע תפקידה של ועדת המאזן לבחון את הדוחות הכספיים ולגבש המלצה לדירקטוריון בדבר אישורם. סגל הרשות פרסם דוח ממצאים המפרט את ממצאי הביקורת האמורה, וזאת במטרה לספק כלים ודגשים נוספים לדירקטורים לשם מילוי תפקידם בהתאם להוראות הדין.⁵

כאמור, עניינם של כללי התנהגות אלו בהיבטי עבודת הדירקטורים, בפרט הדירקטורים החברים בוועדת הביקורת ובוועדת המאזן בקשר עם עבודת רואה החשבון המבקר, החל משלב מינויו וההליך המבוצע בהתאם להוראות הדין לרבות זהות הגורם שראוי שיהא אמון על הליך המינוי והקריטריונים אותם ראוי להביא בחשבון; המשך בממשק השוטף ובקיום תקשורת זו צדדית שוטפת בין התאגיד והאורגנים בו לבין רואה החשבון המבקר; וכלה בקיום דיונים עמו כחלק מהליך אישור הדוחות הכספיים.⁶

IOSCO Report on Good Practices for Audit Committees in Supporting Audit Quality, 01/2019⁴

[לקישור לחץ כאן](#)

⁵ לדוח ממצאים שפורסם על ידי מחלקת הביקורת וההערכה בדבר ביקורת שנערכה בנושא [קישור לדוח ממצאים](#)

⁶ ברי כי האחריות על דיווחים בכלל ועל דיווח כספי בפרט מוטלת בראש ובראשונה על התאגיד בהתאם להוראות הדין. מסמך זה, כפי שמתואר לעיל, עוסק בעבודת הדירקטורים בקשר עם איכות הביקורת על הדוחות הכספיים המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.

הכללים המומלצים עוסקים בעבודת הדירקטורים והפעולות שביכולתם לנקוט לשם קידום איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר, ובכך לחזק את מעגל ההגנה הנוסף על נאותות ואיכות הדיווח הכספי. ברי כי קיימים היבטים נוספים בעבודת הדירקטורים ואורגנים נוספים בתאגידים בהתאם להוראות הדין, הרלוונטיים לקידום איכות הדיווח הכספי בכלל וקידום איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר בפרט. מסמך זה אינו ממצה את כלל ההיבטים הללו. כמו כן, כללי התנהגות אלו אינם מתייחסים לתפקיד הדירקטוריון בהיבט הרחב של עריכת ואישור הדוחות הכספיים של התאגיד, אלא בממשק עם רואה החשבון המבקר בלבד. עם זאת, חלק מההמלצות בכללים אלו, עשויות להיות רלוונטיות, בשינויים המחויבים, גם ביחס להיבטים נוספים בתפקיד הדירקטוריון וועדותיו בקשר עם הדיווח הכספי. כך למשל, בבואם של הדירקטורים לדון בדוחות הכספיים ולאשרם בהתאם להוראות הדין, עליהם לעשות כן באופן עצמאי, ולאחר שהניחו דעתם כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לנדרש בדין (ולרבות תוך בחינת המדיניות החשבונאית שאומצה על ידי הנהלת התאגיד והטיפול החשבונאי שיושם, בחינה והנחת הדעת באשר לאומדנים ולהערכות שנעשו על ידי הנהלה, הבקורות הפנימיות, הערכות השווי אשר היוו בסיס לנתונים בדוחות הכספיים ועוד, בהתאם להוראות הדין), ולא להסתמך על הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר לשם כך. עוד בעניין זה ר' דוח הממצאים של ביקורת הרחב שצוינה לעיל.⁷

יודגש כי מסמך זה אינו גורע או מחליף הוראות דין או הוראות מכוח הדין להן תאגיד כפוף. עוד יודגש כי מסמך זה אינו עוסק בכללי הביקורת החלים על רואה החשבון המבקר. לפיכך, ברי כי אין בהמלצות המתוארות בכללי התנהגות אלו, ובפעולות המבוצעות על ידי הדירקטורים לשם קידום איכות הביקורת על הדיווח הכספי כאמור, בכדי לגרוע מהאחריות המוטלת על רואה החשבון המבקר לביצוע תפקידו בהתאם לתקני הביקורת.

⁷ ר' הי"ש 5.

תפקידי הדירקטוריון וועדות הדירקטוריון בקשר עם הביקורת על הדוחות הכספיים

בהתאם להוראות חוק החברות, תשנ"ט-1999 ("חוק החברות"), הדירקטוריון יתווה את מדיניות החברה ויפקח על ביצוע תפקידי המנהל הכללי ופעולותיו.⁸ בכך, הדירקטוריון אמון על מערך הבקורת והפיקוח על פעילות התאגיד. בהיבט הדיווח הכספי, הדירקטוריון נושא באחריות לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם, ולדיווח לאסיפה השנתית על מצב ענייני התאגיד ותוצאותיו העסקיות.⁹ בשים לב לתפקידי האמורים, ובפרט לאחריות המוטלת עליו בקשר לדיווח הכספי, מצופה מהדירקטוריון לפעול במסגרת תפקידו ולוודא כי הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר היא באיכות גבוהה.

ככלל, שתי ועדות דירקטוריון עוסקות באופן ישיר בעניינים שקשורים לדיווח הכספי ולעבודת רואה החשבון המבקר – האחת – ועדת הביקורת, והשנייה ועדת המאזן. תפקידי שתי הוועדות מנויים בחוק¹⁰ ובתקנות.¹¹ ועדות אלו מסייעות לדירקטוריון בביצוע החובות המוטלות עליו.

לוועדת הביקורת תפקיד מרכזי בבקרה על פעולתה של החברה. בין תפקידיה עמידה על ליקויים בניהול העסקי של החברה, תוך התייעצות עם המבקר הפנימי או עם רואה החשבון המבקר, אישור פעולות ועסקאות מיוחדות הטעונות אישור לפי הוראות החוק (לרבות עסקאות עם בעלי השליטה או שלבעל השליטה עניין אישי בהן), בחינת תכנית העבודה של המבקר הפנימי ובחינת מערך הביקורת הפנימית, **ובחינת היקף עבודת רואה החשבון המבקר ושכרו לצורך המלצה בפני מי שקובע את שכרו.**¹² חוק החברות שואף להבטיח ולהגביר את עצמאות ועדת הביקורת, וזאת באמצעות דרישות אי תלות של חבריה.¹³

לוועדת המאזן תפקיד מרכזי בתהליך אישור הדוחות הכספיים. במסגרת תקנות אישור דוחות כספיים נקבעו כללים בעניין הליך אישורם של דוחות כספיים בתאגידים מדווחים. בהתאם להוראות התקנות, דוחות כספיים יובאו לדיון ולאישור הדירקטוריון רק לאחר שהתקיים הליך ששלבו נקבעו בתקנות, ובכלל זה דיון של ועדת המאזן בדוחות הכספיים, וגיבוש המלצותיה באשר לנושאים המפורטים בתקנות, בקשר עם הדוחות הכספיים. בהתאם לנדרש על פי התקנות, לכל חברי ועדת המאזן תהיה היכולת לקרוא ולהבין דוחות כספיים, ולפחות אחד מחבריה, שהוא בלתי תלוי, יהיה בעל מומחיות חשבונאית ופיננסית.

⁸ סעיף 92(א) לחוק החברות.

⁹ סעיף 92(א)(5) ו-92(א)(6) לחוק החברות.

¹⁰ תפקידי ועדת הביקורת מנויים בסעיף 117 לחוק החברות.

¹¹ תפקידי ועדת המאזן קבועים בתקנות אישור דוחות כספיים.

¹² החברה רשאית לקבוע כי בחינה כאמור יכול שתיעשה בידי ועדת מאזן.

¹³ סעיף 115 לחוק החברות.

גם חברי ועדת המאזן נדרשים לעמוד בתנאי אי תלות דומים לאלו של חברי ועדת הביקורת, ולכן בקרב התאגידים לעיתים קיימת זהות מוחלטת בין חברי ועדת ביקורת לחברי ועדת מאזן.¹⁴

יתרה מכך, בתקנות אישור דוחות כספיים נקבע כי ועדת ביקורת שמתקיימים בה תנאים מסוימים בדבר הרכב חבריה, יכולה לשמש גם כוועדת המאזן.¹⁵ בנוסף, תקנות אישור דוחות כספיים מאפשרות הקלה לתאגיד קטן¹⁶ בהתקיים תנאים נוספים, על פיה היא רשאית שלא למנות ועדת מאזן, כך שהדוחות הכספיים של תאגיד יבואו לדיון ולאישור הדירקטוריון בלבד. לכן, בחלק מהחברות לא קיימת ועדת מאזן כלל – בין אם ועדת הביקורת מבצעת את תפקידה ובין אם תפקידה מבוצעים למעשה על ידי הדירקטוריון.

כאמור, חוק החברות קובע כי הדירקטוריון אחראי לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. כמו כן, הדירקטוריון הוא שבסמכותו לקבוע את הנושאים שייכללו בסדר היום של האסיפה.¹⁷ על פי החוק והתקנות, תפקידי ועדת הביקורת וועדת מאזן הינם להמליץ לדירקטוריון בעניינים שפורטו לעיל. לפיכך, כללי ההתנהגות המומלצים במסמך זה, מתייחסים לכל הדירקטורים, ואף ביתר שאת לדירקטורים החברים בוועדת הביקורת ו/או בוועדת מאזן. מצופה כי כל תאגיד בהתאם למאפייניו ולסמכויות הדירקטוריון וועדותיו, יקבע למי כללים אלו עשויים לסייע.

¹⁴ תקנה 3 לתקנות אישור דוחות כספיים.

¹⁵ תקנה 3(ב) לתקנות החברות

¹⁶ תקנה 5ג לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידים), התש"ל – 1970.

¹⁷ סעי' 66 לחוק החברות.

כללי התנהגות מומלצים

להלן תובאנה המלצות לכללי התנהגות לדירקטורים בנושאים הבאים :

- א. מינוי רואה החשבון המבקר וקביעת שכרו
 - א.1. הליך מינוי רואה החשבון המבקר ;
 - א.2. תדירות גיבוש המלצה למינוי רואה חשבון המבקר ועיתויו ;
 - א.3. קריטריונים לבחינה במסגרת הליך מינוי רואה חשבון מבקר טרם מינויו לראשונה או לכהונת המשך ;
 - א.4. שכר הטרחה של רואה חשבון המבקר
- ב. אי תלות רואה חשבון המבקר
- ג. תקשורת עם רואה חשבון המבקר

א. מינוי רואה החשבון המבקר וקביעת שכרו

א.1. הליך מינוי רואה החשבון המבקר

בהתאם להוראות חוק החברות, האסיפה הכללית תמנה את רואה החשבון המבקר.¹⁸ בחוק לא נקבעה דרישה להביא בפני האסיפה הכללית המלצה של אורגן כלשהו בדבר רואה החשבון המבקר שיועמד למינוי (זאת למעט במקרים של אי חידוש כהונה או סיום כהונה של רואה החשבון המבקר, בהם נקבע מפורשות כי תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית¹⁹). הדירקטוריון הוא זה שבסמכותו לקבוע את הנושאים שייכללו בסדר היום של האסיפה. כך שבפועל, הדירקטוריון קובע את זהות המועמד לכהן כרואה החשבון המבקר שיובא לאישור האסיפה.

כמו כן, החוק קובע שכחלק מתפקידיה של ועדת הביקורת כוועדה בלתי תלויה, היא האמונה על בחינת היקף עבודת רואה החשבון המבקר ושכרו לצורך המלצה בפני מי שקובע את שכרו,²⁰ ובנוסף בסיום כהונתו או אי חידוש הכהונה של רו"ח מבקר, תובא עמדתה בפני האסיפה הכללית.²¹

¹⁸ סעי' 154 לחוק החברות.

¹⁹ סעי' 162 לחוק החברות.

²⁰ סעי' 117(5) לחוק החברות.

²¹ סעי' 162(ב) לחוק החברות.

כפי שיתואר להלן, הליך מינוי רואה החשבון המבקר, כמו גם הליך שבסופו מתקבלת החלטה בדבר אי חידוש כהונה או סיומה, אינו הליך טכני וכולל בחינת פרמטרים שונים ביחס לרואה החשבון המבקר. משכך, לעמדת הסגל ראוי שתאגיד יגבש מדיניות לגבי ההליך שקודם להחלטה על מינוי או על החלפת רואה החשבון המבקר, וכן לגבי הפיקוח על הליך זה, לרבות זהות האורגן שיגבש את ההמלצה ביחס לזהות רואה החשבון שמינויו (או החלפתו) מובא לאישור האסיפה וקביעת קווים מנחים לתהליך כמפורט במסמך זה.

לעמדת הסגל, ראוי שוועדת הביקורת, בהיותה ועדה בלתי תלויה, תהיה הגורם האמון על גיבוש ההמלצה ביחס למינוי רואה החשבון המבקר ותביא את המלצותיה בפני הדירקטוריון בטרם יגבש את זהות המועמד לכהונה כרואה חשבון מבקר אשר יובא לאישור האסיפה הכללית, בין במינוי לראשונה ובין בהארכת התקשרות עם רואה החשבון המבקר לתקופה נוספת (כאמור לעיל במקרה של אי חידוש כהונתו או סיום כהונתו של רואה החשבון המבקר נקבע מפורשות כי תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית), וזאת תוך הפעלת שיקולים מקצועיים גרידא כמפורט להלן. כך, יהיה פיקוח של אורגן עצמאי ומקצועי לא רק ביחס לסיום כהונה של רואה החשבון המבקר, אלא גם ביחס למינויו. בנוסף, באופן זה, ועדת הביקורת תוכל לוודא כי בעת מינוי רואה החשבון המבקר יינתן משקל מתאים לקריטריונים הראויים לבחינה לשם החלטה זו, לרבות קריטריונים שיקדמו את איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.

כחלק מגיבוש ההמלצה ובחינת הקריטריונים המפורטים בסעיף א.3. להלן למינוי והארכת כהונה של רואה החשבון המבקר, ראוי כי ועדת הביקורת תיוועץ עם וועדת המאזן, המגבשת המלצתה בקשר עם הדוחות הכספיים בהתאם להוראות הדין כמפורט לעיל, ותקבל את הערכתה בקשר עם עבודת רואה החשבון המבקר.

כמו כן, ראוי כי הועדה תיוועץ עם הנהלת התאגיד אשר מקיימת ממשק שוטף עם רואה החשבון המבקר, ומשכך ביכולתה להביע עמדה מקצועית בדבר התאמתו בהתאם לקריטריונים המוצעים. ברי כי עמדת ההנהלה אינה המכריעה לעניין זה וכי תובא כחלק מהבחינה הכוללת שמבצעת הועדה.²²

ועדת הביקורת תוכל להסתייע בהנהלה לביצוע שלבים שונים של ההליך (למשל איתור מועמדים לתפקיד רואה החשבון המבקר וכדומה). האמור עולה בקנה אחד עם הוראות הדין על פיהן ועדת הביקורת תפקח על תהליכים שונים, בין היתר, הליכים המבוצעים על ידי הנהלה אשר הינה אורגן ביצועי באופיו^{23,24} וכן מהווה תהליך משלים לתפקיד ועדת הביקורת בבחינת היקף עבודתו ושכרו של רואה החשבון המבקר.

²² לדוגמא, ייתכן כי הנהלה תביא בחשבון כחלק מעמדתה, את נושא גובה שכר הטרחה המשולם לרואה החשבון המבקר במשקל אחר מזה שמבקשת הועדה לתת לקריטריון זה.

²³ סעיף 120 לחוק החברות. כמו כן, ההנהלה היא האורגן בעל כישורים, מיומנות, ניסיון וזמינות לניהול מו"מ.

²⁴ סעי' 117 לחוק החברות.

א.2. תדירות, עיתוי ותהליך גיבוש המלצה למינוי רואה חשבון מבקר

חוק החברות קובע כי רואה החשבון המבקר יתמנה בכל אסיפה שנתית וישמש בתפקידו עד תום האסיפה השנתית שלאחריה; ואולם רשאית אסיפה כללית, אם נקבעה לכך הוראה בתקנון, למנות רואה חשבון מבקר שישמש בתפקידו לתקופה ארוכה יותר, שלא תארך מעבר לשלוש שנים.²⁵

במקרים רבים, מינויו של רואה החשבון המבקר מובא לאישור מחדש באסיפה הכללית, או לחילופין מתקבלת החלטה להחליפו מסיבות שונות, כאשר היקף התהליך המבוצע על ידי תאגידים לגיבוש ההחלטה, תדירותו ועיתויו, משתנה בין תאגיד לתאגיד.

תקופת כהונה ממושכת וארוכת שנים של רואה החשבון המבקר בעלת פוטנציאל להשפעות מנוגדות. מחד, כאשר רואה החשבון המבקר משמש בתפקידו במשך תקופה ארוכה מאוד, יתכן סיכון להיווצרותה של קרבה (familiarity) עם התאגיד המבוקר שעלולה להשליך על האובייקטיביות ועל השמירה על אי התלות שלו. אולם מאידך, תקופת כהונה ממושכת עשויה להקנות יתרון לרואה החשבון המבקר בהיכרותו המעמיקה עם התאגיד המבוקר וסביבתו העסקית, אשר עשויה לאפשר זיהוי סיכונים ביקורת ונושאים מהותיים העשויים להצריך העמקה בביקורת בצורה טובה יותר.

לאור האמור, ובאשר לתדירות ביצוע הליך לבחינת זהות רואה החשבון המבקר, ראוי כי תאגיד יקיים באופן יזום אחת למספר שנים (כפי שייקבע כמדיניות על ידי ועדת הביקורת) הליך בחינה משמעותי שיכלול, בין היתר, דיון האם יש צורך בהחלפת רואה החשבון מבקר בשים לב לקריטריונים שונים, ובכללם תקופת הכהונה, כמתואר להלן. מקום בו יוחלט שיש צורך בהחלפת רואה חשבון המבקר, מומלץ לקיים הליך שיכלול בחינת מספר מועמדים לכהונה כרואה חשבון מבקר של התאגיד.

ראוי שבקביעת מדיניות זו יובאו בחשבון פרמטרים שונים, תוך התאמתם למאפייני הפעילות של התאגיד, מתוך מטרה לקדם את איכות הביקורת, כגון משך הכהונה כרואה החשבון המבקר, התפתחות הפעילות העסקית של התאגיד, גודלה, סיכונים הגלומים בפעילותה, סיכונים הביקורת שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר, בחינת התאמת המבקר לאופי הביקורת, מומחיותו ויכולתו לתת מענה לסיכונים אלה וכדומה. עוד בעניין זה ר' סעיף א.3 להלן.

באשר לעיתוי ביצוע הליך זה, ראוי כי ההליך יבוצע ככל הניתן במועד שאינו סמוך למועד פרסום הדוחות הכספיים השנתיים או במועד סמוך לשינויים עסקיים משמעותיים בעניינו של התאגיד (כמו רכישת פעילות משמעותית), זאת במטרה לאפשר לרואה החשבון המבקר החדש תקופה מספקת להכיר את פעילות התאגיד עובר למועד ביצוע הביקורת השנתית.

²⁵ סעי' 154(ב) לחוק החברות.

3. קריטריונים לבחינה במסגרת הליך מינוי רואה החשבון מבקר

כאמור לעיל, נדרש כי תאגיד יפעל למינוי של רואה חשבון מבקר בלתי תלוי שיהיה בעל היכולות והמומחיות הנדרשות לבקר את הדוחות הכספיים באיכות גבוהה.

במסגרת הליך גיבוש המלצת ועדת הביקורת בדבר זהות רואה החשבון המבקר, ראוי כי הוועדה תגבש קריטריונים לבחינה, כגון: מומחיות רואה החשבון המבקר, ידע בביקורת תאגידיים בענף בו פועל התאגיד, מחויבות לאיכות הביקורת ותשומות שיוקדשו להליך הביקורת ועוד (ראו דוגמאות נוספות להלן). בנוסף, ככל שמדובר בסיום כהונה או אי חידוש כהונה, על ועדת הביקורת לבחון גם את הרקע לכך, ובכלל זה להביא בחשבון האם קיימות סוגיות מקצועיות מהותיות שנדונו מול רואה החשבון המבקר ו/או מחלוקות מקצועיות ו/או אי הסכמות אחרות (לרבות מול בעל השליטה בתאגיד) שעשויות להיות ברקע הדיון על החלפתו.

בהקשר זה יצוין כי בשנים האחרונות ביצע סגל הרשות בדיקות מול חברות שמדיווחיהן עלה כי שכר הטרחה השעתי ששולם לרואה החשבון המבקר עמד על סכום נמוך של מספר עשרות שקלים. במקרים אלה סגל הרשות העלה שאלות בדבר אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר והשיקולים לו, וכן בעניין הבחינה שביצעה ועדת הביקורת בעניין היקף עבודת רואה החשבון המבקר וקביעת שכרו, על מנת לוודא כי בשכר טרחה זה מבוצעת ביקורת איכותית.

מלבד נושא אופן קביעת שכר הטרחה (ראו להלן), סגל הרשות מצא שבחברות השונות קיים חוסר אחידות בהיקף הבחינה המבוצעת על ידי הדירקטוריון וועדות הדירקטוריון ובקריטריונים הנבחנים לצורך גיבוש המלצה על זהות רואה החשבון המבקר. בנוסף, בחלק מהמקרים מצא סגל הרשות כי על פניו הדירקטורים נתנו משקל גבוה להיקף שכר טרחה המשולם לרואה החשבון כשיקול לבחירתו, ופחות דגש על שיקולים אחרים אותם ראוי להביא בחשבון על מנת לוודא שרואה החשבון המבקר מבצע ביקורת איכותית על הדוחות הכספיים.

בהתאם לכך, ראוי שבמסגרת גיבוש המלצה אודות זהות רואה החשבון המבקר (בין לפני מינוי לראשונה ובין לכהונת המשך), יינתן משקל גבוה לקריטריונים הנוגעים לכשירות המבקר ולמחויבותו לאיכות הביקורת המבוצעת על ידו, ולאחר מכן תישקל התאמת שכר הטרחה לעבודה המצופה ממנו.

להלן דוגמאות להמחשת הקריטריונים לבחינה כאמור:

- **מחויבות רואה החשבון המבקר לאיכות הביקורת** – מהם המדיניות, התהליכים והנהלים המיושמים על ידי רואה החשבון המבקר לפיקוח ובקרה על איכות הביקורת, לרבות הסנקציות המוטלות על אי ציות לנהלים; בירור בדבר החלטות שיפוטיות שניתנו בקשר לתביעות משפטיות או הליכים מנהליים כנגד רואה החשבון המבקר; ועוד.
- **תשומות המוקדשות לביקורת ומומחיות צוות הביקורת** – מומחיות וכישורי צוות הביקורת לביצוע ביקורת בתחום פעילותה של החברה, בדגש על השותף המוביל בצוות הביקורת, בכלל

זה האם הם בעלי היכרות עם התעשייה, בעלי ניסיון,²⁶ ידע ומומחיות הנדרשים לביקורת על התאגיד בשים לב לגודלו, מורכבות פעילותו העסקית, והסיכונים הנלווים לה; ומעורבות השותף ורואי חשבון בכירים בצוות הביקורת בביצוע הביקורת.

- **שימוש בעבודת מומחים** – בהתאם לתקני הביקורת, במקרים מתאימים, שימוש במומחים המועסקים על ידי פירמת רואה החשבון המבקר או במומחים אחרים יכול לסייע להגברת איכות הביקורת בנושאים מיוחדים ויש לתת לו משקל בהערכת רואה החשבון המבקר, ככל שרלוונטי לפעילות התאגיד כמענה לסיכונים שהוערכו. משכך, ראוי שהוועדה תבחן האם וכיצד הפירמה תומכת בצוות הביקורת בנושאים הדורשים עבודת מומחים, לדוגמה אקטואריה, שמאוויות, מומחה למדידת קצב התקדמות ביצוע, הערכות שווי, מערכות מידע וכן הלאה; האם בכוונת צוות הביקורת לעשות שימוש במומחים המועסקים על ידי הפירמה; האם בכוונת צוות הביקורת לעשות שימוש בעבודת מומחים אחרים וכיוב'.

- **יכולת רואה החשבון המבקר לזהות את הסיכונים והנושאים המהותיים והמענה שייתן להם במסגרת הביקורת** – רואה החשבון המבקר נדרש לתת מענה לנושאים שונים במסגרת הביקורת כגון אומדנים משמעותיים, נאותות בחירת מדיניות חשבונאית, עסקאות מהותיות, בחינת מצב פיננסי, שינויים בתקינה החשבונאית אשר צפויים להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים ועוד. ראוי שוועדת הביקורת תבחן את ההבנה שיש לרואה החשבון המבקר לגבי תחום הפעילות של התאגיד לרבות הסיכונים המרכזיים הראשוניים שזוהו על ידו במסגרת הצעתו כמועמד לתפקיד רואה החשבון המבקר ואת הפעולות בהן הוא מתכנן לנקוט על מנת לתת להם מענה. יודגש כי במסגרת זו יש לנקוט משנה זהירות על מנת שהדיון מול המועמד לתפקיד רואה החשבון המבקר לא ייסוב סביב טיפול חשבונאי ספציפי, וזאת על מנת להימנע מהפרה של כללי אי התלות (לפיהם על המבקר להימנע ממתן שירות בנושא אשר על פי טיבו עשוי להיות מבוקר על ידו) וכן על מנת להימנע מהעדפה של מועמד בהתאם לדעה מקצועית ("opinion shopping").

במינוי לכהונת המשך, ראוי שהוועדה תבחן את תפקודו של רואה החשבון המבקר והאופן בו הוא זיהה סיכונים ונתן להם מענה בתקופות הקודמות בהן כיהן.

- **שכר הטרחה עבור שירותי הביקורת** – כפי שצוין לעיל, לא ראוי שוועדת הביקורת תיתן משקל מכריע לשכר הטרחה שישולם לרואה החשבון המבקר בגיבוש ההמלצה על זהותו. מצופה כי חברי הוועדה יפעלו להשגת ביקורת איכותית של רואה החשבון המבקר על מנת לתמוך ולסייע בקידום איכות הדיווח הכספי. כמו כן, ראוי כי **שיקול שכר הטרחה יובא בחשבון רק בנוגע למועמדים שוועדת הביקורת מצאה כי בחירה בהם תבטיח ביקורת איכותית ברמה מספקת, ויתייחס לשכר טרחה שלדעת ועדת הביקורת ישקף שכר טרחה ראוי לצורך מילוי התפקיד, כמפורט להלן.**

²⁶ ניסיון קודם בביקורת חברות דומות בענף אינו תנאי הכרחי. עם זאת, ניסיון קודם יכול לסייע ליכולת המקצועית של הפירמה להתמודד עם סיכונים ביקורת האופייניים לענף בו פועלת החברה ונושאים נוספים הכרוכים בדיווח הכספי כגון בחירת מדיניות חשבונאית, עסקאות מהותיות, אומדנים משמעותיים בתחומים ספציפיים, בחינת מצב כספי ושינויים בתקינה החשבונאית הצפויים להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים.

4. קביעת שכר טרחה של רואה החשבון המבקר

בהתאם להוראות חוק החברות, האסיפה הכללית תקבע את שכרו של רואה החשבון המבקר, או לחלופין תאציל סמכות זו לדירקטוריון.²⁷ ועדת הביקורת תבחן את היקף עבודתו של רואה החשבון המבקר ואת שכרו ותביא את המלצותיה בפני מי שקובע את שכרו.²⁸

כפי שתואר בסעיף 3.א לעיל, במסגרת בדיקות שביצע סגל הרשות בעניין הבחינה שביצעה ועדת הביקורת בעניין היקף עבודת רואה החשבון המבקר וקביעת שכרו, נמצא בחלק מהמקרים כי הדירקטורים נתנו משקל גבוה לשכר טרחה המשולם לרואה החשבון כשיקול מרכזי לבחירתו, תוך דגש מופחת לשיקולים אחרים אותם ראוי להביא בחשבון כמפורט להלן על מנת לוודא שרואה החשבון המבקר יבצע ביקורת איכותית ושלמה על הדוחות הכספיים.

בהקשר זה, מעבר לשיקולים אותם ראוי להביא בחשבון לשם בחינת איכות הביקורת המפורטים לעיל, בעת בחינת נאותות שכר רואה החשבון המבקר והיקף עבודתו, ראוי כי ועדת הביקורת תיתן את הדעת ביחס לדברים הבאים:

- **האם קיימת הלימה בין שכר הטרחה המבוקש והיקף עבודת רואה החשבון המבקר והנושאים אשר צפוי שידרשו השקעת תשומות בביקורת, ביחס להיקף ומורכבות הפעילות של התאגיד, האזורים בהם התאגיד פועל ומאפייניהם, שימוש באומדנים, שינויים עסקיים, שינויים בתקינה חשבונאית, מספר הדוחות הכספיים הרלוונטיים (רבעוני/ חצי שנתי) וכד'. כמו כן, ראוי שהוועדה תבחן את היקף העבודה ושכר הטרחה, בין היתר, ביחס לתקופות קודמות וזאת בשים לב לשינויים, אם חלו, בהיקף עבודת רואה החשבון המבקר. בנוסף, ראוי כי יתקיים שיח של ועדת הביקורת עם רואה החשבון המבקר ללא נוכחות של גורמים נוספים, בכדי לוודא כי שכר הטרחה המבוקש ושעות הביקורת הצפויות מאפשרים ביצוע ביקורת איכותית.**
 - **במקרה של הפחתה בשכר הטרחה, ראוי שוועדת הביקורת תבחן בתשומת לב האם ירידה בשכר הטרחה עלולה להביא לפגיעה באיכות הביקורת.²⁹ לעיתים פירמת רואי החשבון מפחיתה את שכר הטרחה המבוקש כתוצאה מרצונה לשמר את הלקוח או מהערכה לא נכונה של היקף העבודה, או רצון לצבור נתח שוק/ נוכחות בענף מסוים. לפיכך, מן הראוי כי ועדת הביקורת תבחן באם הפחתת שכר הטרחה עלולה לפגוע באיכות ובשלמות הביקורת המבוצעת, במישרין או בעקיפין.**
- כדוגמא נוספת - ישנם מצבים בהם עקב מצבו הפיננסי, התאגיד חותר לצמצום עלויות ובכלל זה להפחתת שכר רואה החשבון המבקר. עם זאת, ראוי שהוועדה תבחן בתשומת לב האם מצבו

²⁷ סעי' 165 לחוק החברות.

²⁸ סעיף 117 לחוק החברות. ועדת הביקורת רשאית לקבוע כי בחינה זו תיעשה על ידי ועדת המאזן.

²⁹ בהתאם לתוספת השביעית לתקנות דוחות תקופתיים ומיידיים, תש"ל – 1970 (להלן: "התוספת השביעית") נדרש לפרט בדוחות את הסברי הדירקטוריון בקשר עם הפחתה מהותית בשכרו של רואה החשבון המבקר בעד שירותי ביקורת ושירותים קשורים לביקורת.

- הפיננסי של התאגיד אינו מביא דווקא לגידול בהיקף עבודתו של רואה החשבון המבקר, שכן בעקבות מצבו הפיננסי של התאגיד יתכן שרואה החשבון המבקר יידרש להעמיק בבחינת נושאים וסיכונים נוספים (כגון הנחת עסק חי, ירידות ערך, שינויים בעסק, השפעת הסיכונים על הדוחות הכספיים וכו'). גם בהקשר זה יש לשים דגש על איכות הביקורת המבוצעת.
- מקום בו ניתנים על ידי רואה החשבון המבקר שירותים נוספים, יש לבחון את שכר הטרחה המבוקש עבור הביקורת, במנותק משכר הטרחה עבור השירותים הנוספים, וזאת על מנת לוודא כי אין סבסוד בתמחור בין שני סוגי השירותים, וכן לשם עמידה בכללי אי התלות (עוד בהקשר זה ר' סעיף ב' להלן).

אי תלות רואה חשבון המבקר

בהתאם להוראות הדין, רואה חשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בתאגיד,³⁰ כאשר ככל שנודע לדירקטוריון כי נפגעה אי תלותו של רואה חשבון המבקר בהתאם להוראות כללי אי התלות, עליו לפעול להפסקת התלות ובמקרים המתאימים לפעול לסיום כהונתו.³¹

לעמדת סגל הרשות, כפי שהובעה בהחלטת הרשות בעניין אי תלות רואה החשבון המבקר,³² שמירה על אי התלות של רואה החשבון המבקר אקוטית לשם שמירה על אמינות חוות הדעת של רואה החשבון המבקר. כמו כן, דוחות כספיים המבוקרים על ידי מבקר שלא מתקיימת בו אי התלות כנדרש על פי כללי אי התלות, אינם בגדר דוחות כספיים מבוקרים בהתאם לדרישות הדין, ולפיכך אלה לא יהוו דוחות אשר הוגשו בהתאם לדרישות הדין.

על רקע האמור לעיל, לעמדת הסגל, חיוני כי וועדת הביקורת תפקח על עמידה של התאגיד ושל רואה החשבון המבקר בכללי אי התלות, הן במסגרת תהליך בחירתו ומינויו של רואה החשבון המבקר, והן באופן שוטף במהלך תקופת כהונתו. במסגרת זו ראוי כי הוועדה:

- תשיג הבנה באשר לכללי אי התלות החלים על רואה החשבון המבקר;
- תברר מול רואה החשבון המבקר מהם המדיניות והתהליכים המיושמים על ידו בפועל על מנת לוודא שמירה על כללי אי התלות;³³

³⁰ סעי' 160 לחוק החברות, תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג – 1973, תקנות ר"ח (ניגוד עניינים ופגיעה באי התלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח – 2008, עמדת סגל רשות ני"ע לפי סעיף 9ב לחוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968 ותקני בקורת (וביחד – להלן: "כללי אי תלות").

³¹ סעי' 163 לחוק החברות.

³² [לקישור לחץ כאן](#)

³³ לרבות עמידה בהוראות אי התלות על ידי רואי חשבון מבקרים של חברות מוחזקות עליהם רואה החשבון המבקר מסתמך, ככל שרלוונטי.

- תבחן את הקשרים הקיימים בין התאגיד, הנהלת התאגיד ורואה חשבון המבקר והאם הם יכולים לפגוע באי התלות של רואה החשבון המבקר (למשל – קשרים משפחתיים, קשרים עסקיים, מתן שירותים נוספים על ידי רואה החשבון המבקר מעבר לשירותי ביקורת וכן הלאה);
 - ככל שמתקיימות נסיבות המקימות חשש להפרה של כללי אי התלות, על ועדת הביקורת לבחון כיצד רואה החשבון המבקר הניח דעתו שהעמידה בכללי אי התלות לא נפגעת;
 - בחינת עמידה בכללי אי התלות באופן שוטף במהלך כהונתו כרואה חשבון מבקר, למשל כאשר חל שינוי בנסיבות מהותיות כגון שינוי בזהות נושאי משרה (המחייב בחינה של קשרים ביניהם לבין רואה החשבון המבקר), שינוי בהיקף ובמאפייני שירותים נוספים המתקבלים מרואה החשבון המבקר ועמידתם במותר על פי כללי אי התלות, וכן הלאה.³⁴
- ברי כי ככל שנודע לוועדה כי קיים חשש לפגיעה באי תלותו של רואה החשבון המבקר, עליה להביא את ממצאיה והחלטותיה בפני הדירקטוריון על מנת שיפעל כנדרש בהתאם להוראות הדין כאמור בתחילת סעיף זה לעיל.

ב. תקשורת בין הדירקטוריון וועדותיו לבין רואה החשבון המבקר

הוראות הדין קובעות מצבים שונים בהם הדירקטוריון וועדותיו (ועדת הביקורת וועדת מאזן) יקיימו היוועצות עם רואה החשבון המבקר. כך, בהתאם להוראות הדין, רואה החשבון המבקר יוזמן לכל ישיבות ועדת המאזן במסגרתם הוועדה מגבשת המלצה בקשר עם הדוחות הכספיים.³⁵ במסגרת ישיבות אלו מצופה שהוועדה תדון עם רואה החשבון המבקר בפעולות שרואה החשבון המבקר ביצע בעת עריכת הביקורת, ובפרט אלו שפורטו בתקנות אישור דוחות כספיים.³⁶ הוראות הדין קובעות מקרים נוספים בהם ועדת הביקורת תיוועץ ברואה החשבון המבקר, למשל כאשר מתגלים ליקויים בניהול העסקי של התאגיד.³⁷

כמו כן, תקני הביקורת קובעים הוראות בדבר קיום תקשורת זו צדדית, פתוחה ורציפה בין רואה החשבון המבקר לבין האורגנים השונים בגוף המבוקר.

לעמדת סגל הרשות, תקשורת זו צדדית, פתוחה וישירה בין הדירקטוריון, ועדת הביקורת (וועדת המאזן לפי העניין) והנהלת התאגיד לבין רואה החשבון המבקר, תוך שמירה על כללי אי התלות,

³⁴ בהקשר זה יצוין כי בהתאם להוראות התוספת השביעית לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970, נדרש לתאר בדוח התקופתי את השירותים שניתנו על ידי המבקר שאינם שירותי ביקורת ואת מהותם.

³⁵ תקנה 2(2) לתקנות אישור דוחות כספיים.

³⁶ תקנה 1(2) לתקנות אישור דוחות כספיים.

³⁷ סעיף 117(1) לחוק החברות.

הינה רכיב קריטי לשם קידום איכות הביקורת. תקשורת זו צדדית כאמור, אשר נעשית לאורך תקופת הביקורת החל משלב המינוי ועד לסיום הביקורת, תוך שיתוף פעולה מצד האורגנים בתאגיד, ותוך דיון מקצועי על הנושאים המקצועיים המהותיים כנדרש וכמודגם להלן, יקדמו את איכות הדיווח הכספי של התאגיד וכן את איכות הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.

חשיבות קיום תקשורת זו צדדית, פתוחה ורציפה בין רואה החשבון המבקר לבין אורגנים שונים בגוף המבוקר עולה גם מתקן ביקורת 260 בעניין תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר (להלן: "תקן ביקורת 260"). תקן ביקורת זה קובע כי המבקר ידון עם הגורמים המופקדים על בקרת העל כהגדרתם בתקן, בין היתר, בגישה הכללית וההיקף הכולל של הביקורת, לרבות הגבלות צפויות כלשהן, או דרישות נוספות; עיקרי המדיניות החשבונאית ונהלים שנקבעו, או שינויים בהם, שיש להם, או שעשויה להיות להם, השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של התאגיד; ההשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים של סיכונים וחשיפות משמעותיים כלשהם, כדוגמת תביעה משפטית, שנדרש לגלותם בדוחות הכספיים ועוד.

לאחרונה, פורסמה הצעה לתיקון תקן ביקורת (ישראל) 260,³⁸ במסגרתה הורחבו הכללים החלים על רואה החשבון המבקר בעניין זה. כפי שעולה גם מההצעה לתקן, תקשורת זו צדדית אפקטיבית, חשובה כדי לסייע, בין היתר, לרואה החשבון המבקר ולמופקדים על ממשל תאגידי, בהבנת עניינים הקשורים לביקורת הנדונה, ובפיתוח קשרי עבודה קונסטרוקטיביים ובנוסף, לרואה החשבון המבקר, בהשגת מידע רלוונטי לביקורת מהמופקדים על ממשל תאגידי.

לעמדת סגל הרשות, מצופה כי הדירקטוריון יפעל על מנת לחזק ולפתח את התקשורת הזו צדדית, יפעל על מנת לחזק את שיתוף הפעולה מצד האורגנים השונים בתאגיד, לשם קיום תקשורת מלאה ופתוחה מול רואה החשבון המבקר, באופן שבו יתאפשר לרואה החשבון המבקר לעמוד בדרישות תקני הביקורת בעניין זה, ובכלל. כמו כן, ראוי שתקשורת זו-צדדית זו תתקיים החל ממועד מינוי רואה החשבון המבקר ובאופן שוטף ומתמשך (ולא רק בסמוך למועד אישור הדוחות הכספיים) ותעסוק, בין היתר, בנושאים כדלהלן:

- טרם תחילת הביקורת, ראוי שוועדת הביקורת תקיים תקשורת עם רואה החשבון המבקר לעניין אסטרטגיית הביקורת שבכוונתו ליישם (לרבות בחינת מהותיות על ידו);³⁹ אופן מתן המענה לנושאים מהותיים בדוחות הכספיים וכן לסיכונים להצגות מוטעות בדוחות הכספיים, הן אלה שזוהו על ידי הוועדה והן אלה שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר; היקף ההסתמכות

³⁸ הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 260 שפורסמה ביום 3 באוגוסט 2021. יצוין כי סגל הרשות יבחן את הצורך בפירוט כללי התנהגות מומלצים נוספים לדירקטורים לאחר פרסום תקן ביקורת (ישראל) 260 סופי.

³⁹ לרבות השיקולים בקשר היקף הביקורת כגון: שינויים בעסקי התאגיד, בכללים חשבונאיים או ברגולציה החלה על התאגיד והשפעתם על היקף הביקורת.

של רואה החשבון המבקר על עבודתם של אחרים (למשל הסתמכות על רואה חשבון אחר, מומחים וכו')⁴⁰ וכדומה.

- כחלק מקידום ביקורת איכותית, ראוי כי ועדת הביקורת תוודא כי הנהלת החברה תדאג לתיעוד המידע הרלוונטי העומד בבסיס הערכותיה ששימשו בדוחות הכספיים (כגון: ביסוס אומדנים ושיקולי דעת בהם נעשה שימוש וכד'), ותעודד שיתוף פעולה מלא מצידה של ההנהלה עם רואה החשבון המבקר. במקרה שנראה כי ישנו חוסר בתקשורת, ראוי כי הוועדה תהא מעורבת ותפתור זאת, בכדי שהדבר לא יפגע באיכות הביקורת.
- במהלך תקופת הביקורת, ראוי שוועדת המאזן תקיים תקשורת שוטפת עם רואה החשבון המבקר בנושאים בעלי השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. נושאים אלו יכללו, בין היתר, נושאים בהם הופעל שיקול דעת משמעותי (כגון: אומדנים ומדיניות חשבונאית) ובפרט הבנת הרציונל בבסיס המסקנות הסופיות אליהן הגיע רואה החשבון המבקר בסוגיות משמעותיות; מקובלות של פרקטיקות חשבונאיות (למשל מקובלות שיטות שנקטו לעריכת אומדנים מהותיים וכיוב') ואיכות הגילויים הכלולים בדוחות הכספיים; סקירת אופי והיקף טעויות שזוהו במהלך הביקורת תוך קבלת הסברים מהנהלת החברה; קיום הנחת העסק החי; עסקאות חדשות מורכבות; חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בביקורת הפנימית; גורמי סיכון וחשיפות לתאגיד; חשש לתרמית או הפרת חוק ועוד.
- במהלך תקופת הביקורת, ראוי שוועדת המאזן או נציג מטעמה יקיים פגישה עם רואה החשבון המבקר, ללא נוכחות הנהלה, אשר במסגרתה יוכל רואה החשבון המבקר לעדכן אודות אתגרים או בעיות שונות, או על קיומן של מחלוקות בנושאים מהותיים.
- בסיום הביקורת ולפני אישור הדוחות הכספיים ראוי שוועדת המאזן תבחן האם רואה החשבון המבקר פעל בהתאם לתכנית הביקורת שלו כמתוכנן; ככל שחלו שינויים ו/או סטיות מתכנית הביקורת, תברר את הסיבות לכך, לרבות שינויים בתכנית הביקורת כתוצאה מזיהוי סיכון לטעויות מהותיות, וכיצד רואה החשבון המבקר נתן מענה לסיכונים אלו; האם וכיצד נתן רואה החשבון המבקר מענה לנושאים בעלי השפעה מהותית על הדוחות הכספיים; נוסח חוות הדעת הצפוי של רואה החשבון המבקר (למשל הכללת פסקת הדגש עניין, הערת עסק חי וכיוב'); האם זוהו סיכונים לפגיעה באי התלות וככל שכן מה המענה שניתן להם; וכן הלאה.
- בסיום הביקורת וכחלק מהיערכות התאגיד לתקופת הדיווח הבאה, ראוי שוועדת המאזן תדון עם רואה החשבון המבקר בנושאים המשמעותיים שזוהו במהלך הביקורת ועשויים להיות רלוונטיים לדוחות הכספיים בתקופות הבאות. בהקשר זה, יש לקחת בחשבון שינויים צפויים בכללי חשבונאות או הוראות רגולטוריות והשלכות של עסקאות מהותיות על ביצועי התאגיד והדיווחים הכספיים שלו.

⁴⁰ בקשר עם האמור ובכפוף למהותיות ההשפעה על הדוחות הכספיים, ראוי שהוועדה תקבל הסברים מרואה החשבון המבקר לגבי הנהלים העיקריים המבוצעים בקשר עם הסתמכות על רואי חשבון אחרים, ומומחים.