

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה
ונציב תלונות הציבור

נוהל הטיפול בדוחות הכספיים ובדיווחי רואי החשבון של איגודים לפי סעיף 11(א) לחוק והנחיות מבקר המדינה לרואי החשבון

אפריל 2022



הנוהל נכתב מטעמי נוחות בלשון זכר, אך הוא חל על נשים וגברים כאחד.

נוהל הטיפול בדוחות הכספיים ובדיווחי רואי החשבון של איגודים לפי

סעיף 11(א) לחוק והנחיות מבקר המדינה לרואי החשבון

1. כללי

1.1. במרץ 1976 פרסם מבקר המדינה לראשונה את הודעת מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון של איגוד), התשל"ו-1976 (להלן - הקווים המנחים הקודמים), בסמוך לחקיקתו של חוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975, והחלת ביקורת המדינה על החברות הממשלתיות.

1.2. מאז 1976 חלו שינויים מפליגים בחקיקה ובפסיקה הנוגעים לכללי החשבונאות המקובלים ולתקני הביקורת וכלליה.

1.3. כך, בשנות התשעים של המאה העשרים חלה מהפכה (בארץ ובעולם) בתחום הדיווח הכספי-חשבונאי בתאגידים: הוגברו במידה ניכרת השקיפות והנשיאה באחריות, ובין היתר הוגדרה בבירור אחריותם של נושאי משרה בחברות: המנכ"ל, יו"ר הדירקטוריון, חברי הדירקטוריון ורואה החשבון; נקבעו תקנים חשבונאיים ותקני ביקורת רבים; הוגברה הבקרה הפנימית וניתן דגש רב יותר על הממשל התאגידי בחברות (בשנת 2002 חוקק בארה"ב החוק הפדרלי סרבנס-אוקסלי (SOX) וחלק ממנו אף אומץ בארץ על ידי הגופים המאסדרים); הוחלה ביקורת פנימית על תאגידים; נקבעו כללים לבחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ועוד.

1.4. בחלוף השנים התיישנו הקווים המנחים הקודמים וחלק מההנחיות שהובאו בהם הפכו ללא רלוונטיות ואף מיותרות, ולכן הוחלט לבטלם ולגבש כללים חדשים במקומם. בקווים המנחים החדשים שונו הנחיות מסוימות והותאמו למצב הקיים, והושם דגש על עבודת הביקורת של רואי החשבון המבקרים.

1.5. בישראל יותר מ-600 איגודים (המוגדרים כאיגודים על פי החוק), ובהם חברות ממשלתיות, חברות בת, תאגידים עירוניים ותאגידים ציבוריים אחרים. מחזור ההכנסות של האיגודים נאמד בעשרות מיליארדי ש"ח בשנה, היקף נכסיהם (הרכוש) נאמד במאות מיליארדי ש"ח, ומועסקים בהם עשרות אלפי עובדים.

1.6. הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018 (להלן - הקווים המנחים החדשים), המובאות בנספח א' לנהל זה, הוכנו בתיאום עם לשכת רואי החשבון בישראל כדי להבטיח את שיתוף הפעולה של רואי החשבון ביישום

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

הכללים; הקווים המנחים החדשים פורסמו ברשומות ב-5.3.18, ותחולתם היא על הדוחות הכספיים שמפרסמים האיגודים לשנת 2017.

1.7. החובה לפעול על פי הקווים המנחים החדשים היא נוסף על החובה החלה על כל הגופים המבוקרים להמציא את הדוחות הכספיים שלהם למשרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור (להלן - המשרד) לפי סעיף 11(א) לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב] (להלן - החוק).

1.8. הקווים המנחים החדשים חשובים לעבודת ביקורת המדינה, ובכוחם להעניק ערך מוסף לחיזוק הביקורת על האיגודים ולמאבק בשחיתות הציבורית.

1.9. הקווים המנחים החדשים מקבעים את החובה של רואה החשבון המבקר להגיש דיווח שנתי מפורט למבקר המדינה לפי המתכונת החדשה (על פי התוספת לקווים המנחים), והם אף מקבעים את החובה למתן דיווח מיידי במקרים מסוימים שנקבעו.

2. מטרות הנוהל

2.1. נוהל זה נועד לקבוע את האחריות של אגפי הביקורת במשרד לקבלת דוחות כספיים מבוקרים מהגופים המבוקרים שבאחריותם, ובכלל זה קבלת דוחות מפורטים וכן קבלת דיווחים מיידיים על אירועים משמעותיים בהתאם לקווים המנחים; והסדרת טיפול המשרד בכל הדוחות והדיווחים המתקבלים.

3. הבסיס החוקי והנורמטיבי לנוהל

3.1. חוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב].

3.2. הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018.

4. הגדרות

"איגוד" - כמשמעותו בסעיף 13 לחוק.

"גורם משרדי מקצועי" - החטיבה לביקורת תחומי כלכלה ותשתיות לאומיות (להלן - החטיבה הכלכלית), באמצעות המרכז המשרדי.

"דוחות כספיים" או "דוחות" - דוח על המצב הכספי או מאזן, דוח רווח והפסד או רווח או הפסד או דוח על הרווח הכולל או דוח על הפעילויות לתקופה, דוח על השינויים בהון או בהון

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

העצמי או בנכסים נטו, דוח על תזרימי מזומנים וביאורים הכוללים את תמצית המדיניות החשבונאית המשמעותית וביאורים אחרים.

"רואה חשבון מבקר" - רואה חשבון שמונה לשם ביצוע פעולת ביקורת כהגדרתה בסעיף 154 בחוק החברות, התשנ"ט-1999, או שמונה על פי כל דין אחר.

5. הנחיות הנוהל

5.1.1. רקע

5.1.1.1. סעיף 10 לחוק מגדיר את התפקידים המרכזיים של המשרד, וקובע כי הם כוללים את הביקורת על מערכת הכספים בגופים המבוקרים (הוצאות, הכנסות, תיעוד, הנהלת חשבונות, ביקורת הקופה, מלאי ושמירת הרכוש).

5.1.1.2. סעיף 11(א) לחוק קובע כי גוף מבוקר חייב להמציא במועד שיקבע המבקר, אולם לא יאוחר מארבעה חודשים לאחר תום שנת הכספים שלו, דין וחשבון על הכנסותיו והוצאותיו באותה שנה.

5.1.1.3. ברישה של סעיף 13 לחוק נקבע כי "נוסף על ההוראות שבחוק זה או בכל חוק אחר יחולו הוראות סעיף זה על הגופים המבוקרים לפי סעיף 9(5), (7) ו-8(8) (בסעיף זה - האיגודים)", ובסעיף 13(2) לחוק נקבע כי המבקר רשאי לקבוע קווים מנחים בדבר ההיקף של הבדיקות והדיווחים שיבצע רואה החשבון המבקר באיגוד, הדרך שבה יבצע אותם והנסיבות שבהן ידווח למבקר המדינה במישורין.

5.1.1.4. עם האיגודים המוגדרים בסעיף 13 לחוק כגופים המבוקרים לפי סעיף 9(5), (7) ו-8(8) לחוק נמנים, בין היתר, חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות, תאגידים עירוניים ותאגידים ציבוריים אחרים.

5.1.1.5. ההנחיות בקווים המנחים החדשים, רואה חשבון מבקר של איגוד לפי סעיף 9(5) או 9(7) לחוק יגיש למשרדנו אחת לשנה דוח שנתי מפורט (להלן - הדוח המפורט). גם איגוד לפי ההגדרה בסעיף 9(8) לחוק יגיש למשרדנו דוח שנתי מפורט אם רואה החשבון המבקר שלו קיבל פנייה בכתב ממשרד מבקר המדינה, ובה דרישה להגיש דוח שנתי כאמור.

5.1.1.6. הקווים המנחים שנקבעו מכוח החוק מפרטים את האופן בו רואה החשבון המבקר להכין את הדוח המפורט כאמור להלן: (א) הכנת הדוח תיעשה על פי התוספת שבקווים המנחים; (ב) הפרטים הנדרשים בכל סעיף של הדוח יוצגו בו כל אחד

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

בנפרד, זולת אם אינם מהותיים; (ג) רואה החשבון המבקר יצביע בדוח על כל נושא מהותי (לפי שיקול דעתו) שנכלל במידע הנלווה שהאיגוד מפרסם כחלק בלתי נפרד מן הדיווח הכולל את דוחותיו הכספיים; (ד) רואה החשבון המבקר ימציא את הדוח המפורט למבקר המדינה במישרין, ובד בבד יגיש אותו לאיגוד, סמוך ככל האפשר לאחר מועד מסירת חוות דעתו על הדוחות הכספיים של האיגוד, ולא יאחר משישים יום לאחר המועד האמור; (ה) מבקר המדינה רשאי, לבקשת רואה החשבון המבקר, להאריך את התקופה להמצאת הדוח המפורט מראש או לאחר שהחלה; (ו) נמנע מרואה החשבון המבקר להגיש את הדוח המפורט למבקר המדינה מכל סיבה שהיא, הוא יודיע על כך בכתב ללא דיחוי למבקר המדינה ויצוין את הסיבות לכך; (ז) התבקש רואה החשבון המבקר על ידי מבקר המדינה בפנייה בכתב להבהיר נושאים שבהם עסק בדוח המפורט, ינהג רואה החשבון המבקר בהתאם לבקשת מבקר המדינה.

5.2. אחריות הגורמים במשרד

- 5.2.1. ממשק העבודה עם רואי החשבון המבקרים - יעשה ברמת החטיבה ויכלול קבלת הדוחות הכספיים (מהאיגוד או מרו"ח המבקר) ומעקב אחר יישום ההוראות על פי הקווים המנחים והדוחות המפורטים שמגישים רואי החשבון המבקרים של האיגודים.
- 5.2.2. מנהל החטיבה ימנה רפרנט חטיבתי או אגפי שירכז את הטיפול באיגודים הרלוונטיים.
- 5.2.3. גורם משרדי מקצועי - החטיבה הכלכלית, באמצעות המרכז המשרדי, תשמש גורם מקצועי יועץ ותומך, והיא תרכז את הטיפול המשרדי הכולל בנושא.
- 5.2.4. עדכון רשימות האיגודים ומיונם לאיגודים לפי סעיף 9(5), 9(7) ו- 9(8) לחוק - באחריות כל חטיבה לעדכן, אחת לשנה, את רשימת הגופים המבוקרים שבאחריותה שעליהם חלים הקווים המנחים ולהעבירה לאגף תכנון, אסטרטגיה ובקרה במשרד (להלן - אגף התכנון). אם תרצה החטיבה להחיל את הקווים המנחים על גופים המוגדרים בסעיף 9(8) לחוק או לצמצם את רשימת האיגודים שבטיפול, עליה להגיש המלצה לאישור המבקר.
- 5.2.5. אגף התכנון יעדכן בכל שנה את רשימת האיגודים המתפרסמת באתר האינטרנט של המשרד, תוך ציון הסעיף בחוק הקובע את זיקת הביקורת.

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

5.3. קליטת דוחות כספיים ודוחות מפורטים מהאיגודים

- 5.3.1. בסוף כל תקופה חשבונאית יפנה אגף הביקורת במשרד (להלן - האגף) להנהלת הגוף המבוקר ולרואי החשבון שלו (על פי נוסח המכתב בנספח ב' לנהל זה) בדרישה לקבל דוחות כספיים לאחר חתימתם¹ ודוחות מפורטים², וזאת לא יאוחר משישה חודשים לאחר תום שנת הכספים (עד 30 ביוני), ומגופי השלטון המקומי - לא יאוחר משמונה חודשים לאחר תום שנת הכספים (עד 31 באוגוסט).
- 5.3.2. כל אגף ביקורת יעקוב אחר קבלת הדוחות הכספיים והדוחות המפורטים.
- 5.3.3. גוף מבוקר שנדרש על ידי האגף להגיש דוחות כספיים או דוחות מפורטים ולא עשה זאת, על האגף לשלוח אליו תזכורות מפרעם לפעם עד לקבלת הדוחות המבוקשים.
- 5.3.4. על האגף לתעד את הסיבות לעיכובים במסירת הדוחות הכספיים או הדוחות המפורטים, ובמידת הצורך לפנות למנהל החטיבה לקבלת הנחיות.
- 5.3.5. לאחר שהתקבלו במשרדנו הדוחות הכספיים והדוחות המפורטים, על האגף לשלוח מכתב לגוף המבוקר או לרואה החשבון המבקר שלו המאשר את קבלתם.
- 5.3.6. על האגף לשמור את הדוחות הכספיים והדוחות המפורטים ולתייכם בתיקייה מרכזית משותפת עם מנגנון הרשאות צפייה לאגפי ביקורת אחרים שאותו יקבע המרכז המשרדי. ליד כל דוח כספי יציין האגף אם הוא מתפרסם לציבור מכוח הוראות כל דין.
- 5.3.7. בסוף כל שנה תשלח הנהלת החטיבה מסמך למבקר, עם העתק למנכ"ל ולמנהל החטיבה הכלכלית, ובו דיווח על האיגודים שהגישו דוחות כספיים ודוחות מפורטים, מועד הגשתם ורואי החשבון המבקרים, וכן רשימה של האיגודים שלא הגישו דוחות כאמור ושל רואי החשבון שלהם והסיבות לכך.
- 5.3.8. המבקר ישקול להוציא מכתב לרואה החשבון המבקר עם העתק למנהלי האיגוד, ובו הוא מבהיר לרואה החשבון כי הוא אינו פועל בהתאם לקווים המנחים.

5.4. בחינת הדוחות הכספיים והדוחות המפורטים

- 5.4.1. מנהל האגף או מי מטעמו יהיה אחראי לעיון בדוחות הכספיים המבוקרים ובדוחות המפורטים. העיון יכלול בחינה של שלמות הדוחות, לרבות לפי הכללים שבתוספת;

¹ של גופים מבוקרים שמכינים דוחות כספיים מבוקרים.

² של איגודים כהגדרתם בסעיף 13 לחוק.

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

סקירה של הנתונים שנכללו בדוח הכספי או בדוח המפורט ובדיקת האיתנות הפיננסית של הגוף; במידת הצורך יישלחו שאלות הבהרה לרואה החשבון המבקר ולהנהלת האיגוד.

5.4.2. החלטה על בדיקה מעמיקה יותר בגוף המבוקר תיעשה בהתאם לנוהלי המשרד ובאישור המבקר.

5.5. בקרה ודיווח ברמה המשרדית

5.5.1. המרכז המשרדי בחטיבה הכלכלית ירכז את טיפול החטיבות ואגפי הביקורת בדוחות המפורטים וישמש גורם תומך ומייעץ.

5.5.2. המרכז יכין דיווח שנתי בהתאם לדיווחי החטיבות על פי מתכונת שתיקבע ויגישו למבקר המדינה, למנכ"ל המשרד ולמנהל החטיבה הכלכלית.

5.6. הטיפול בדיווחים מיידיים מרואי חשבון מבקרים

5.6.1. על פי הקווים המנחים החדשים, רואה החשבון המבקר ידווח ללא דיחוי למבקר המדינה במישרין אם נודע לו במסגרת ביצוע תפקידו באיגוד אחד מאלה: 1. עובדות המצביעות על ליקויים חמורים בהנהלת החשבונות או במינהל הכספים של האיגוד, לרבות פגיעה באיתנות הפיננסית שלו; 2. עניין המעלה אצלו חשש למעשה פלילי או מידע המעיד על התנהלות לא תקינה מהותית של האיגוד או של נושא משרה בו בקשר למילוי תפקידו.

5.6.2. הליך הטיפול בדיווח המידי שמתקבל מרואי החשבון יהיה כמפורט להלן-

5.6.2.1. קבלה ורישום של הפנייה במערכת מערכת ניהול תלונות הציבור (להלן- מנת"ה);

5.6.2.2. דיווחים מידיים שיתקבלו בדואר אלקטרוני, בדואר רגיל או בפקס יועברו ללשכת המבקר, יירשמו וייסרקו שם למנת"ה; דיווחים מידיים שיתקבלו בחטיבות או באגפי הביקורת יועברו ללשכת המבקר לרישומם ולהמשך הטיפול בהם, ולידיעת המרכז המשרדי;

5.6.2.3. דיווחים מידיים הכוללים חשש למעשה פלילי או חשש שנעברה עבירת משמעת יועברו ללשכה המשפטית והמשך הטיפול בהם ייבחן בהתאם למקובל במשרד בנוגע לסעיף 14(ג) לחוק.

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

- 5.6.2.4. לשכת המבקר תפתח במנת"ה אוגדן לכל דיווח מיידי, בדומה לנעשה לגבי מכתבי תלונה. העתק של הדיווח המיידי יועבר לחטיבה הרלוונטית ולמרכז המשרדי בחטיבה הכלכלית.
- 5.6.2.5. דיווח שיתקבל בלשכת המבקר על החלפת רואי חשבון באיגוד - יועבר ישירות למנהל האגף הרלוונטי. מנהל האגף יעדכן ברשימות האגף את פרטיו של רואה החשבון המבקר החדש.
- 5.6.2.6. המרכז המשרדי ינהל את הטיפול בדיווחים המיידיים (רישום הדיווחים, בקרה עליהם ומעקב אחריהם).
- 5.6.3. קבלת הנחיות המבקר
- 5.6.3.1. מבקר המדינה ינחה את לשכתו בדבר סוגי הדיווחים המיידיים שיועברו אליו לקבלת הנחיותיו לפני העברתם לגורם המטפל.
- 5.6.3.2. לאחר פתיחת אוגדן ותיק דיווחים מיידיים במערכת, תעביר לשכת המבקר אל המבקר את הדיווחים האמורים לשם קבלת הנחיותיו בטופס הנחיות המבקר.
- 5.6.3.3. הנחיות המבקר יועברו לגורמים בלשכתו, יירשמו וייסרקו במנת"ה; אם ימצא המבקר לנכון, הוא יקבע גורם מלווה לטיפול בדיווח המיידי בלשכתו ויצוין זאת בטופס הנחיות המבקר.
- 5.6.4. טיפול אגף הביקורת בדיווח המיידי
- 5.6.4.1. מנהל חטיבת הביקורת יטפל בדיווח המיידי על פי הנחיות המבקר.
- 5.6.4.2. אגף הביקורת הרלוונטי הוא האחראי לבירור הדיווח המיידי על פי הנחיות מבקר המדינה ומנהל החטיבה.
- 5.6.4.3. על האגף להשלים בתיק המנת"ה את הפרטים הנוספים הנוגעים לדיווח המיידי (נושאים, תגיות, פעולות שנעשו במסגרת הטיפול בפנייה ועוד).
- 5.6.4.4. כל הפעולות שיבצע האגף במסגרת בירור העניין יירשמו במנת"ה.
- 5.6.4.5. דינו של החומר המתקבל במסגרת זו כדין כל חומר אחר המתקבל בחטיבות ומשמש תשומה לביקורת אפשרית; אם לדעת הנהלת החטיבה יש לטפל בעניין במסגרת מטלת ביקורת או מטלת ביקורת נקודתית, עליה לפנות למבקר המדינה לקבלת אישורו.
- 5.6.5. סגירת תיק דיווח מיידי

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

- 5.6.5.1. עם סיום הטיפול של אגף הביקורת בדיווח המייד, ירשום האגף במנת"ה את תוצאות הבדיקה ואת הסיבה לסגירת התיק ("ללא טיפול"; "סיום הטיפול"); אם נסגר דיווח מייד בלי שטופל ("ללא טיפול"), על האגף לפרט את הסיבה לכך בשדה המיועד לכך במערכת.
- 5.6.5.2. כל סגירת תיק דיווח מייד תובא לאישור מנהל החטיבה, ויועבר עדכון למרפז המשרדי; אם מבקר המדינה היה מעורב בתיק זה, יובא הדבר גם לידיעתו.
- 5.6.5.3. תיק דיווח מייד שייפתח במערכת המתנ"ה ולא יבורר תוך 45 יום מיום פתיחתו - על החטיבה המטפלת בו לסוגרו לאחר תום תקופה זו; הועבר הדיווח המייד ליותר מחטיבה אחת, כל אחת מהחטיבות אחראית לסגירת התיק שבטיפולו.
- 5.6.5.4. במקרים המתאימים, בעת סגירת תיק על החטיבה לסמן במערכת שיש בדיווח המייד "רעיון לביקורת עתידית".
- 5.6.5.5. אין לסגור דיווח מייד בלא שהוקלדו נושאים ותגיות, שכן מטרתם לסייע למשתמשי המערכת בחיפושים עתידיים.
- 5.6.6. בקרה ודיווח
- 5.6.6.1. המרפז המשרדי אחראי לעקוב אחר טיפול החטיבות בדיווחים מידיים.
- 5.6.6.2. בסוף כל שנה יכין המרפז המשרדי דוח שנתי על יישום הקווים המנחים החדשים בחתכים שונים, וינפיק דוחות מיוחדים על פי דרישה.
- 5.6.6.3. פעולות אלו יבוצעו בתיאום עם המנכ"ל.
- 5.6.7. הודעות לרואה החשבון המבקר
- 5.6.7.1. לאחר פתיחת אוגדן ותיק דיווח מייד ולאחר קבלת הנחיות המבקר, תשלח לשכת המבקר לרואה החשבון המבקר אישור על קבלת הדיווח המייד.
- 5.6.7.2. אין לעדכן את רואה החשבון המבקר בדבר קידום הטיפול בדיווחו, למעט לאחר קבלת הנחיות מפורשות של מבקר המדינה או מנהל החטיבה.
- 5.6.8. אחזור מידע
- 5.6.8.1. לשכת המבקר וכל משתמש מורשה שהמידע נשלח אליו יוכלו לאחזר ממערכת המנת"ה מידע הדרוש לצורכי עבודתם של הגורמים השונים במשרד.

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

6. אחריות ותחולה

- 6.1. האחריות לביצוע נהל זה מוטלת על אגפי וחטיבות הביקורת, אגף התכנון, החטיבה הכלכלית, המנכ"ל ולשכת המבקר.
- 6.2. תחולת הנהל היא עם פרסום הנהל.

7. טבלת השינויים שבוצעו בנהל

מספר המהדורה	תאריך השינוי	הסעיפים המושפעים	תיאור השינוי והנימוקים
1	נובמבר 2019	---	אישור הנהל
2	אפריל 2022	6	ביטול סעיף הפקת לקחים בחלוף שנה מפרסום הנהל לראשונה

חתימת המנכ"ל:

ישי וקנין, מנכ"ל
משרד מבקר המדינה
ונציב תלונות הציבור

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

נספח א' - הקווים המנחים

הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018

בתוקף סמכותי לפי סעיף 13(2) לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב] (להלן - החוק), אני קובע קווים מנחים אלה:

1. **הגדרות** בקווים מנחים אלה –
"איגוד" – כמשמעותו בסעיף 13 לחוק;
"רואה חשבון מבקר" – רואה חשבון שמונה לשם ביצוע פעולת ביקורת כהגדרתה בסעיף 154 בחוק החברות, התשנ"ט-1999, או שמונה על פי כל דין אחר;
"דוחות כספיים" או "דוחות" – דוח על המצב הכספי או מאזן, דוח רווח והפסד או רווח או הפסד או דוח על הרווח הכולל או דוח על הפעילויות לתקופה, דוח על השינויים בהון או בהון העצמי או בנכסים נטו, דוח על תזרימי מזומנים וביאורים הכוללים את תמצית המדיניות החשבונאית המשמעותית וביאורים אחרים.
"חברה מוחזקת" – חברה מאוחדת או חברה כלולה, כהגדרתה בתקנה 1 לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תש"ע-2010.
2. **תחולה** קווים מנחים אלה יחולו על רואה החשבון המבקר של איגוד.
3. **אופן הבדיקה והיקפה** רואה החשבון המבקר יודרך בעבודתו על ידי התקנים, ההנחיות וההוראות האחרות של לשכת רואי חשבון בישראל, אלא אם כן הם סותרים במפורש או מכללא קווים מנחים אלה או חיקוק אחר.
4. **ביצוע בדיקות** רואה החשבון המבקר ינקוט את כל האמצעים הסבירים כדי להבטיח את ביצוע בדיקותיו במועד ובהיקף הדרושים.
5. **דיווח מידי** (א) רואה החשבון המבקר ידווח ללא דיחוי למבקר המדינה במישרין אם נודע לו אגב ביצוע תפקידו באיגוד אחד מאלה:
(1) עובדות המצביעות על ליקויים חמורים בהנהלת החשבונות או במינהל הכספים של האיגוד;
(2) עניין המעלה אצלו חשש למעשה פלילי או מידע הנוגע להתנהלות לא תקינה מהותית של האיגוד או של נושא משרה בו בקשר למילוי תפקידו.
(ב) רואה החשבון המבקר ידווח ללא דיחוי למבקר המדינה אם בשל הגבלה בביקורת כמשמעותה בתקני הביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל, הוא צפוי להימנע או להסתייג ממתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים של האיגוד.
(ג) הדיווח לפי סעיף קטן (א) ייעשה נוסף על כל פעולה אחרת שרואה החשבון המבקר חייב או מוצא לנכון לנקוט. בד בבד עם הדיווח רשאי רואה החשבון המבקר, אם לא נאסר עליו על פי כל דין לעשות כן, למסור הודעה בכתב לדיקטוריון, להנהלה, ליושב ראש ועדת הביקורת או למי שתפקידיהם באותו גוף מקבילים לאלה של דיקטוריון, הנהלה ויושב ראש ועדת הביקורת בחברה רגילה.
(ד) הוחלף רואה החשבון המבקר של איגוד, מכל סיבה שהיא, רואה החשבון המבקר הנכנס

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

יודיע על כך בכתב ללא דיחוי למבקר המדינה.

6. דוח מפורט רואה חשבון מבקר של איגוד לפי סעיף 9(5) או 9(7) לחוק יגיש למשרד מבקר המדינה אחת לשנה דוח שנתי מפורט (להלן – דוח מפורט). אם פנה מבקר המדינה בכתב לרואה החשבון המבקר של איגוד לפי סעיף 9(8) לחוק – יגיש גם הוא למבקר המדינה דוח מפורט מדי שנה. בהכנת הדוח המפורט יפעל רואה החשבון המבקר כמפורט להלן:
- (א) הדוח המפורט יוכן בהתאם לתוספת להנחיות אלו.
 - (ב) הפרטים הנדרשים בכל סעיף של הדוח המפורט יוצגו בו כל אחד בנפרד, זולת אם אינם מהותיים.
 - (ג) רואה החשבון המבקר יצביע בדוח המפורט על כל נושא שעל פי שיקול דעתו המקצועי הוא מהותי ואשר נכלל במידע הנלווה שהאיגוד מפרסם כחלק בלתי נפרד מן הדיווח הכולל את דוחותיו הכספיים.
 - (ד) רואה החשבון המבקר ימציא את הדוח המפורט למבקר המדינה במישרין, ובד בבד יגיש אותו לאיגוד, סמוך ככל האפשר לאחר מועד מסירת חוות דעתו על הדוחות הכספיים של האיגוד, ולא יאחר משישים יום לאחר המועד האמור.
 - (ה) מבקר המדינה רשאי, לבקשת רואה החשבון המבקר, להאריך את התקופה להמצאת הדוח המפורט מראש או לאחר שהחלה.
 - (ו) נמנע מרואה החשבון המבקר להגיש את הדוח המפורט למבקר המדינה מכל סיבה שהיא, יודיע על כך בכתב ללא דיחוי למבקר המדינה ויצוין את הסיבות לכך.
 - (ז) התבקש רואה החשבון המבקר על ידי מבקר המדינה בפנייה בכתב להבהיר נושאים שבהם עסק בדוח המפורט, ינהג רואה החשבון המבקר בהתאם לבקשת מבקר המדינה.
7. הודעה זו באה להוסיף על כל חובה המוטלת על רואה החשבון המבקר על פי חיקוק אחר. שמירת חיקוקים
9. הודעת מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה חשבון של איגוד), התשל"ו-1976, בטלה. ביטולים

תוספת

(סעיף 6)

תוכן הדוח המפורט

- (א) בדוח המפורט יצוינו הפרטים האלה:
 - (1) שם האיגוד המבוקר;
 - (2) שם משרד רואה החשבון המבקר את האיגוד;
 - (3) שנת הכספים שבה החל רואה החשבון המבקר לבקר את האיגוד;
 - (4) מספרי טלפון ופקס וכתובת דואר אלקטרוני של משרד רואה החשבון המבקר;
 - (5) השנה המבוקרת.
- (ב) שכר טרחה - יצוינו הפרטים שלהלן לעניין רואה החשבון המבקר:
 - (1) השכר הכולל שמשולם לו בעד שירותי ביקורת, שירותים הקשורים לביקורת ושירותי

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

מס, וכן שעות העבודה שייחד למתן שירותים אלה;

(2) השכר הכולל בעד שירותים שנתן רואה החשבון המבקר לאיגוד שאינם נכללים בפסקה (1), שעות העבודה שייחד למתן שירותים אלה ותיאור השירותים האמורים ומהותם;

(3) אם השכר שפורט לפי פסקה (1) כולל שכר בעד שירותי מס ששיעורו גדול מ-45% מסך השכר שפורט לפי הפסקה האמורה, או שכר בעד שירותי מס שאינם שירותי הגשת דוחות מס לרשויות המס – יפורטו הסכום ששולם בעד שירותים כאמור ותוסבר מהות שירותים אלה; כמו כן יפורטו שעות העבודה שייחד רואה החשבון המבקר למתן שירותי המס האמורים;

(4) יפורטו העקרונות לקביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר לשנת הדיווח והגורמים אשר אישרו את שכר הטרחה;

(5) הנתונים הנדרשים בפסקאות (1) עד (3) יוצגו לגבי שנת הדיווח ולגבי שנת הדיווח שקדמה לה, לגבי כל שנה בנפרד;

(6) כאשר שכר הטרחה בעבור ביקורת מהווה פחות ממחצית ההכנסה הכוללת של רואה החשבון המבקר מהאיגוד בשנת הדיווח, תובא התייחסות של רואה החשבון המבקר לעניין עמידתו בכללי אי-התלות החלים עליו.

(ג) רואה החשבון המבקר ימציא פרטים בכתב על היקף בדיקותיו בכל עת שיידרש לכך על ידי מבקר המדינה.

(ד) אם הפרטים הנדרשים לפי התוספת כלולים בדוחות הכספיים המבוקרים של האיגוד, רשאי רואה החשבון המבקר להסתפק, לצורך הדוח המפורט, בהפניה לפרטים אלה בדוחות הכספיים המבוקרים של האיגוד.

(ה) רואה החשבון המבקר יכלול בדוח המפורט את אלה:
(1) פירוט הממצאים העיקריים של הסקר האחרון שערך רואה החשבון המבקר על הבקרה הפנימית באיגוד.

(2) פירוט הממצאים העיקריים של הביקורת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, אם בוצעה, לרבות סיכונים מהותיים וקריטיים באיגוד.

(ו) פרטים בדבר תיקוני טעויות, שינויים בשיטה החשבונאית ושינויי אומדן חשבונאיים בדוחות הכספיים של האיגוד, אם נעשו כאלו, לרבות הנימוקים לביצועם והתייחסות רואה החשבון המבקר אליהם.

(ז) ליקויים והערות מהותיות שעלו וניתנו אגב הביקורת, לרבות ליקויים והערות שרואה החשבון המבקר העלה לפני דירקטוריון האיגוד או גוף מקביל לו או ועדותיו במהלך עבודת הביקורת לרבות בעניין הבקרה הפנימית.

(ח) פרטים בדבר הערכות שווי מהותיות שבוקרו על ידי רואה החשבון המבקר לצורך מתן חוות

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

דעתו על הדוחות הכספיים.

- (ט) פרטים בדבר הסתמכות על מומחים.
- (י) פרטים בדבר ישיבות הדירקטוריון או גוף מקביל לו או ועדותיו שעסקו בקיומן של מגבלות על עבודת רואה החשבון המבקר, והתייחסות גורמים אלה לקיומן של המגבלות, אם היו.
- (יא) פרטים בדבר התייחסותו של הדירקטוריון או גוף מקביל לו או ועדותיו לליקויים ולהערותיו של רואה החשבון המבקר אשר עלו אגב הביקורת, לממצאי הביקורת ולהשלכותיהם.
- (יב) פירוט הערבויות לחובות וההלוואות שקיבל האיגוד מאת המדינה, מפעל או מוסד של המדינה, רשות מקומית או איגוד אחר, כפי שהן משתקפות במסמכי האיגוד, ואשר חורגות מעסקי האיגוד הרגילים בשל טיבן, היקפן או תוצאתן האפשרית, ואשר יש להן או עשויה להיות להן השפעה מהותית על האיגוד.
- (יג) פרטים בדבר תביעות משפטיות שהוגשו נגד האיגוד בשנה המדווחת ואשר רואה החשבון המבקר התמקד בהן בביצוע הביקורת שלו, או שראויות לדעתו להיות מובאות לידיעתו של מבקר המדינה, בציון היקפה הכספי של כל תביעה, מהותה והסכום שהופרש בגינה.
- (יד) פירוט הפניות תשומת הלב, ההסתייגויות, ההימנעויות או חוות הדעת השליליות הנוגעות לדוחות של חברות מוחזקות אשר באו לידי ביטוי בדוח רואה החשבון המבקר של האיגוד.
- (טו) פרטים בדבר קנסות, דמי כופר ותשלומים כיוצא באלה שהוטלו על האיגוד וששולמו על ידו בשנה המדווחת, ואשר רואה החשבון המבקר התמקד בהם בביצוע הביקורת שלו, או שראויות לדעתו להיות מובאים לידיעתו של מבקר המדינה, בציון סכומם ומהותם.
- (טז) פרטים בדבר התנועה בהפרשה לחובות מסופקים של האיגוד בשנה המדווחת אשר רואה החשבון המבקר התמקד בה בביצוע הביקורת שלו, או שראויות לדעתו להיות מובאת לידיעתו של מבקר המדינה, לרבות מהות התנועה בהפרשה ואופן חישובה.
- (יז) פרטים בדבר ממצאי בדיקת התשלומים לפקידים בכירים באיגוד בהתאם לחוזרי רשות החברות הממשלתיות, אם דווח עליהם לרשות החברות הממשלתיות.
- (יח) מידע נוסף שלא נדרש בקווים מנחים אלה, ואשר לדעת רואה החשבון המבקר חשוב להביא לידיעת מבקר המדינה.

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה
ונציב תלונות הציבור

נספח ב' - תבנית למכתב למנהלי האיגוד

לכבוד

1. **מר/גב' *****, יו"ר הדירקטוריון**

חברת ** בע"מ**

2. **מר/גב' *****, מנכ"ל**

חברת *** בע"מ**

משלוח באמצעות דואר אלקטרוני:

שלום רב,

הנדון: משלוח דוחות כספיים על פי הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה חשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018

1. סעיף 11 לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב] (להלן - החוק), קובע כי גוף מבוקר חייב להמציא למבקר המדינה דוחות כספיים במועד שיקבע מבקר המדינה, אולם לא יאוחר מארבעה חודשים לאחר תום שנת הכספים שלו.

2. סעיף 13(2) לחוק קובע כי מבקר המדינה רשאי לקבוע עבור רואה החשבון המבקר של איגודים - ובכלל זה חברות ממשלתיות, חברות בת ממשלתיות, תאגידים עירוניים ותאגידים ציבוריים אחרים (להלן - איגודים) - קווים מנחים בדבר ההיקף והאופן של בדיקותיו ושל הדין וחשבון שלו בנוגע לאיגוד שאותו הוא מבקר ובדבר הנסיבות שבהן ידווח למבקר המדינה במישרין על ממצאי בדיקתו.

3. אנו מבקשים להודיעכם כי בשנת 2018 קבע מבקר המדינה קווים מנחים חדשים עבור רואי החשבון המבקרים של איגודים כהגדרתם בחוק. מצ"ב הנחיות מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה החשבון המבקר של איגוד), התשע"ח-2018.

מדינת ישראל

משרד מבקר המדינה ונציב תלונות הציבור

4. יודגש כי כמנהלי **חברת ***** בע"מ**, על פי סעיף 11 לחוק חלה עליכם האחריות למשלוח הדוחות הכספיים עד למועד הקבוע בחוק. הקווים המנחים החדשים חלים על רואי החשבון המבקרים, אך האיגוד נדרש לשתף עימם פעולה ולסייע להם לעמוד בכללים.

5. נבקשכם להעביר אלינו:

א. דוחות כספיים עד ל (תאריך) _____.

ב. פרטי רואה החשבון המבקר של האיגוד. בתוך כך הינכם מתבקשים להסב את תשומת ליבו של רואה החשבון המבקר לקווים המנחים החדשים ולחובתו לפעול על פי האמור בהם, זאת במכתב אליו עם העתק למשרדנו (בדואר האלקטרוני).

6. אנו עומדים לרשותכם בכל עניין. אפשר לפנות אל החתום מטה, מנהל האגף האחראי לביקורת על האיגוד, בטלפון בפקס או בדוא"ל

7. בכל עניין הדורש הבהרה מקצועית אפשר לפנות למרכז המשרדי של נושא זה, מנהל אגף בחטיבה לביקורת משרדים כלכליים רו"ח דוד בר, במייל david_b@mevaker.gov.il, ובמקרים דחופים בטלפון הנייד 050-6232932.

בברכה,

מנהל אגף ****