

תמריצים לחברות בישראל

תקנות חדשות במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959

1. תקנות ייצוא עקיף

במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - "**החוק**") חייבת חברה אשר מבקשת הטבות מס לעמוד בתנאי סף של לפחות 25% ייצוא ישיר מתוצרתה (על פי הגדרה של מפעל "בר-תחרות" בחוק). בחוק אין התייחסות ל**ייצואנים עקיפים**, קרי מפעלים בישראל שמוכרים את תוצרתם למפעלים אחרים בישראל, ואלה האחרונים מייצאים את התוצרת המוגמרת **לשווקים בחו"ל**. לאור זאת, נדרשו משרד האוצר ומשרד התמ"ת לפרסם תקנות שיתנו מענה למצב זה.

תקנות הייצוא העקיף - "תנאים אשר בהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל הזכאי להטבה, התשס"ז 2007" (להלן – "**התקנות**"), אשר התפרסמו לאחרונה, מסדירות את תנאי הזכאות להטבות של **מפעלים תעשייתיים המשמשים כ"קבלני משנה"** של מפעלים תעשייתיים אחרים¹ הפועלים בישראל.

¹ "מפעל תעשייתי אחר" הוא מפעל תעשייתי שהוא מפעל מוטב או מפעל מאושר, כמוגדר בחוק, או שהיה מפעל כאמור.

להלן תנאי הסף אשר בהתקיימם יראו מפעל המהווה קבלן משנה, כמפעל הזכאי להטבות:

תנאי ייצוא בשנת מס	תנאי מינימום היקף מכירות	
מזל 25% ייצוא לשוק מסויים* <u>א</u> שסך מכירותיו לשוק מסויים לא יעלה על 75% מכלל הכנסתו	אין תנאי מינימום	אזור פיתוח א'
מזל 50% ייצוא לשוק מסויים* <u>א</u> שסך מכירותיו לשוק מסויים לא יעלה על 50% מכלל הכנסתו	15 מיליון ש"ח	אזור פיתוח ב'
מזל 50% ייצוא לשוק מסויים* <u>א</u> שסך מכירותיו לשוק מסויים לא יעלה על 50% מכלל הכנסתו	20 מיליון ש"ח	אזור אחר
מזל 35% ייצוא לשוק מסויים* <u>א</u> שסך מכירותיו לשוק מסויים לא יעלה על 65% מכלל הכנסתו	20 מיליון ש"ח	חברת מו"פ² באזור פיתוח ב' או באזור אחר, אשר אינה עומדת בהגדרות הנ"ל

* שוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות

² על פי התקנות, חברת מו"פ הינה חברה אשר הוצאות המו"פ שלה לא פחתו מ-7% ממחזוריה בשנת המס וגם 20% לפחות מכלל עובדי החברה הם בעלי תואר אקדמי בתחומי הנדסה, מחשבים, מדעי הטבע או המדעים המדויקים.

אופן חישוב העמידה בתנאי הייצוא

לצורך בחינת עמידת מפעלו של קבלן המשנה בתנאי הייצוא, יש לחשב, מדי שנה, את סכום מכירותיו, במישרין ובעקיפין, בכל שוק. קרי, על קבלן המשנה לחשב מדי שנה ולגבי כל שוק, את "המכירות בשוק המסויים" שהן, בלשון התקנות – "היקף מכירות הרכיב³ למפעל האחר, כשהוא מוכפל בשיעור המכירות של המוצר הסופי⁴ בשוק מסויים, בתוספת הכנסה ממכירות המפעל במישרין באותו שוק".

על מנת לחשב את "שיעור המכירות של המוצר הסופי בשוק מסויים", על המפעל האחר לפעול כדלקמן:

- א. יש לזהות את המוצרים הסופיים של המפעל האחר, שהרכיב מותקן בהם או שהיה יכול להיות מותקן בהם (מבחינת מפרטם הטכני, וזאת אף אם הוא אינו מותקן בהם בפועל) (להלן: "קבוצת המוצרים הסופיים").
- ב. יש לקבוע את מחזור המכירות הכולל של קבוצת המוצרים הסופיים, ואחר כך לפצלו בין השווקים השונים.
- ג. היחס שבין מכירות קבוצת המוצרים הסופיים בשוק מסויים לבין כלל המכירות של אותם המוצרים יהווה את "שיעור המכירות של המוצר הסופי בשוק מסויים".

³ "רכיב" הינו מוצר שמכר מפעל (קבלן משנה) למפעל אחר או תוכנה שהמפעל (קבלן משנה) נתן לגביה זכות שימוש למפעל אחר, המהווים מרכיב במוצר הסופי שמייצר המפעל האחר.

⁴ "מוצר סופי" הוא מוצר המיוצר על ידי המפעל האחר בישראל והנמכר על ידו, או תוכנה שפותחה על ידי המפעל האחר בישראל ואשר ניתנה לגביה זכות שימוש.

על מנת לחשב את היקף המכירות של קבלן המשנה בשוק מסויים, על קבלן המשנה לפעול כדלקמן:

- א. יש לפצל את מכירות הרכיבים למפעלים אחרים.
- ב. על קבלן המשנה לפנות אל כל אחד מהמפעלים האחרים, כאמור בסעיף א' דלעיל, ולבקש מהם אישור בדבר **שיעור המכירות של המוצר הסופי בכל אחד מהשווקים**, כפי שחושב על-ידם בהתאם להנחיות לעיל.
- ג. **לגבי כל שוק** – יש לסכם את המכירות במישרין לאותו שוק, ואת היקף המכירות בעקיפין לאותו שוק. כאמור, **היקף המכירות בעקיפין לשוק מסויים הוא המכפלה של היקף מכירות הרכיבים למפעל האחר בשיעור המכירות של המוצר הסופי באותו שוק**.⁵

לסיכום, על פי האמור לעיל, מכירות קבלן המשנה בשוק מסויים הן צירופם של שני אלה:

- א. **המכירות במישרין בשוק המסויים** – נתון זה נגזר מדוחותיו הכספיים של קבלן המשנה;
 - ב. **המכירות בעקיפין בשוק המסויים** – המכפלה של מכירות קבלן המשנה למפעל האחר בשיעור המכירות של המוצר הסופי של המפעל האחר באותו שוק. שיעור המכירות של המוצר הסופי בכל אחד מן השווקים נגזר מדוחותיו הכספיים של המפעל האחר, ולפיכך על קבלן המשנה להצטייד באישור מתאים מאת המפעל האחר בדבר נתון זה.
- שיעור הייצוא לשוק מסויים הוא היחס בין סך מכירות קבלן המשנה-במישרין ובעקיפין-בשוק מסויים לבין סך הכנסות קבלן המשנה.**

⁵ במידה וקבלן המשנה מייצר עבור מספר מפעלים אחרים, המוכרים לאותו שוק, יש לחשב את היקף המכירות בעקיפין בהתייחס לכל מפעל בנפרד ולסכם את התוצאות.

דוגמא

קבלן משנה בעל מפעל תעשייתי באזור פיתוח א', מייצר ומוכר רכיבי ישירות ללקוחות בחו"ל וכן ללקוחות בישראל. סך כל ההכנסות ממכירות המפעל של קבלן המשנה בשנת המס הן 5,000 ש"ח. מפעל Y הינו מפעל המהווה "מפעל אחר", כהגדרתו בתקנות.

הכנסות קבלן המשנה כוללות הכנסות ממכירות ישירות ללקוחות בארה"ב בסך 800 ש"ח והכנסות ממכירות למפעל Y בסך 2,200 ש"ח. יתר הכנסותיו הן ממכירות לסיטונאים בישראל.

סך כל ההכנסות של מפעל Y ממכירות המוצר הסופי שהרכיב מותקן בו הן 20,000 ש"ח, המתפלג באופן הבא: 3,000 ש"ח בארה"ב, 6,800 ש"ח בצרפת והיתרה בישראל.

חישוב שיעור המכירות של המוצר הסופי בארה"ב ובצרפת, של מפעל Y בשנת המס :

$$\frac{3,000}{20,000} = 15\% \quad \text{ארה"ב:}$$

$$\frac{6,800}{20,000} = 34\% \quad \text{צרפת:}$$

חישוב מכירות קבלן המשנה בארה"ב:

$$2,200 \times 15\% = 330$$

$$330 + 800 = 1,130$$

המכירות בעקיפין באמצעות מפעל Y -

המכירות במישרין ובעקיפין -

חישוב מכירות קבלן המשנה בצרפת:

$$2,200 \times 34\% = 748$$

המכירות בעקיפין באמצעות מפעל Y -

בדיקת התקיימות תנאי הייצוא כמוזכר לעיל:

$$\frac{1,130}{5,000} = 22.6\% < 25\% \quad \text{ארה"ב:}$$
$$\frac{748}{5,000} = 15\% < 25\% \quad \text{צרפת:}$$

מהנתונים הנ"ל עולה, כי מחזור המכירות של קבלן המשנה מסתכם לכדי סך של 5,000 ומתפלג באופן הבא: ארה"ב – 22.6%, צרפת – 15%, ישראל – 62.4% (היתרה). לכן, לגבי קבלן משנה זה לא מתקיים התנאי לפיו מחזור מכירותיו בשוק מסויים עולה על 25% מסך מחזור מכירותיו.

יחד עם זאת, מתקיים התנאי לפיו מחזור מכירותיו של קבלן המשנה בשוק מסויים בשנת המס אינו עולה על 75% מכלל מחזור מכירותיו, ולכן קבלן המשנה, שהינו באזור פיתוח א', זכאי להטבות לפי החוק.

תחולת התקנות

לתקנות אלו תחולה רטרואקטיבית לגבי מפעלים מוטבים, ולגבי מפעלים מאושרים שהונפק להם כתב אישור, החל מיום 1 באפריל 2005 (עם כניסת תיקון מספר 60 לחוק לתוקף) ואילך.

2. תקנות שחיקת מחזור בסיס

לאחרונה אושרו תקנות המסדירות את אופן "שחיקת מחזור הבסיס" של מפעלים מאושרים ו/או מוטבים המתאפיינים במחזוריות טכנולוגית גבוהה (להלן- "התקנות"). מטרת תקנות אלו היא לאפשר הפחתת מחזורי הבסיס של מפעלים מאושרים/מוטבים המתאפיינים במחזוריות טכנולוגית גבוהה בשיעור של 10% מדי שנה, ובכך להגדיל בהתאם את נתח ההטבות להן הם זכאים (על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט 1959).

בשונה מהוראות נוהל "שחיקת מחזור בסיס" הישן, אשר תוקפו פג בתום שנת 2004, הקריטריונים לזכאות החברה לשחיקת מחזור צפויים להיבחן **בשנת הבחירה של המפעל המוטב**. אי לכך, מחויבת חברה בבואה לנצל הטבה זו לבחון עמידתה בקריטריונים האמורים **בטרם הצהרתה על שנת בחירה**.

על פי התקנות, במקביל לעמידת החברה בקריטריונים מסוימים להוכחת מחזוריות טכנולוגית בשנת הבחירה, על החברה לעמוד בתנאים המצטברים הבאים **בכל שנת מס**:

- שיעור ההוצאה על מחקר ופיתוח הינו לפחות 7% ממחזור החברה;
- לפחות 20% מהמועסקים בחברה הינם בעלי השכלה אקדמאית בתחומי הנדסה, מחשבים, מדעי הטבע ומדעים מדויקים, ונדרש כי יעבדו במפעל בתחום אותו למדו.

תחולת התקנות

לתקנות אלו תחולה רטרואקטיבית משנת המס 2004 לגבי מפעלים מוטבים, ולגבי מפעלים מאושרים החל משנת המס 2005.

3. תקנות קיצור תקופת הצינון

בתקופה הקרובה צפוי לעבור תיקון **לחוק לעידוד השקעות הון התשי"ט 1959** שיאפשר **קיצור תקופת הצינון** בין מועד שנת ההפעלה של מפעל מאושר במסלול החלופי (לפי החוק הישן – טרם תיקון מספר 60 לחוק) לבין שנת הבחירה הראשונה של הרחבה עוקבת (לפי החוק החדש - לאחר תיקון מספר 60 לחוק).

במידה וחברה לא קבעה את שנת 2004 או 2005 כשנת בחירה בשל מגבלת תקופות הצינון שהייתה קבועה בחוק טרם התיקון הנ"ל (שלוש שנים בין שנת ההפעלה לשנת הבחירה במסלול החלופי), יאפשר התיקון האמור לחברה **לשנות את שנת הבחירה לשנים אלו** תוך תקופה קצובה מיום פרסום התיקון לחוק.

להלן עיקרי השינוי:

- מעבר מהחוק הישן לחוק החדש במסלול החלופי - קיצור לשנתיים (במקום שלוש) של תקופת הצינון בין שנת ההפעלה של המפעל המאושר האחרון לשנת הבחירה הראשונה העוקבת של המפעל המוטב, ובתנאי שההשקעה המזערית המזכה בוצעה בשנתיים.
- מעבר ממסלול מענקים למסלול חלופי - קיצור לשלוש שנים (במקום חמש) של תקופת הצינון שבין שנת ההפעלה של המפעל המאושר האחרון לשנת הבחירה הראשונה העוקבת של המפעל המוטב.

לפרטים ומידע נוסף ניתן לפנות אל אנשי הקשר במשרדנו:

אבנר וקנין, מחלקת תמריצים, בדוא"ל avner.vaknin@il.pwc.com או בטל: 03-7954656
אבישי ברדוגו, מחלקת מיסים, בדוא"ל avishay.bardugo@il.pwc.com או בטל: 03-7954833

שיתופי פעולה דו-לאומיים במחקר ופיתוח

על מנת להרחיב את פעילותן של חברות ישראליות בחו"ל ולהקטין מחסומי חדירה לשווקים בינלאומיים, חתמה מדינת ישראל עם מדינות רבות על הסכמים דו-לאומיים שונים לשיתוף פעולה אסטרטגי במחקר ופיתוח. במסגרת הסכמים אלו כל מדינה מתחייבת לסייע במימון החברה אשר בתחומה, המשתתפת בפרויקט המו"פ המשותף. הגוף הישראלי האמון על מתן המענקים למחקר ופיתוח במסגרת שיתופי פעולה אלה, הנו לשכת המדען הראשי במשרד התמ"ת (להלן – "לשכת המדען הראשי").

במסגרת הפרויקטים המשותפים, חברה ישראלית, המשתתפת בהם, תהא זכאית למענקי מו"פ בשיעור של עד 50% מהתקציב המאושר, בכפוף לעמידה בקריטריוני ובנהלי לשכת המדען הראשי. תחומי המחקר והפיתוח הנכללים בהסכמים אלו הינם רבים, וכוללים מגוון רחב של תחומים כגון:

- מדעי החיים
- ננו-טכנולוגיה
- ביוטכנולוגיה
- טכנולוגיית סביבה והפקת אנרגיה חלופית ומתחדשת
- תקשורת
- ציוד רפואי
- טכנולוגיית מידע ואבטחה ועוד.

כל תכנית דו לאומית שמה דגש על תחומים מסוימים (חלקן מעוניינות לקדם פרויקטים בכלל הנושאים), על פי החלטת הגופים הממשלתיים לצורך ניצול יתרונה היחסי של כל מדינה.

בשונה מהגשת בקשה ללשכת המדען הראשי לקבלת תמיכה בפרויקט מו"פ שלא במסגרת תכנית דו-לאומית, במסגרת התכניות הדו-לאומיות מתפרסמים לעיתים "קולות

קוראים" המגדירים את **לוחות הזמנים** של תהליך הגשת הבקשה וכמו כן את **הנושאים המועדפים** למחקר ופיתוח בתכנית הספציפית, באם ישנם.
להלן מספר "קולות קוראים" אשר התפרסמו לאחרונה במסגרת התוכניות השונות:

תאריכי יעד להגשה		תחומים	הסכם ותכנית
בקשה למדען הראשי	מסמכים משותפים		
2007 דצמבר	06.09.2007	כל התחומים	ישראל-פינלנד (תכנית FIT)
15.11.2007	10.09.2007	טכנולוגיית מידע (ICT) ואבטחה	ישראל שוודיה (תכנית SIBED)
15.10.2007	20.09.2007	אנרגיה, מים וסביבה, תקשורת, ביוטכנולוגיה, ציוד רפואי, אווירונאוטיקה	ישראל-צרפת (תכנית FIRAD)
27.09.2007	20.09.2007	ביוטכנולוגיה, ננוטכנולוגיה, חקר החלל, טכנולוגיות לניהול מים והפקת אנרגיה חלופית ומתחדשת (במיוחד אנרגיה סולארית)	ישראל-הודו (תכנית i4RD)
15.11.2007	09.10.2007	טכנולוגיית מידע (ICT)	ישראל-טורקיה
15.11.2007	01.11.2007	טכנולוגיית מידע (ICT), טכנולוגיית אנרגיה, מים וסביבה, AgroBio and Food Sciences	ישראל-ספרד (במסגרת תכנית EUREKA)

לפרטים ומידע נוסף ניתן לפנות אל אנשי הקשר במשרדנו:

זוהר גדליה, מחלקת תמריצים, בדוא"ל: Zohar.gedalia@il.pwc.com או בטלפון: 03-7954632

יעל חי, מחלקת תמריצים, בדוא"ל: yael.hay@il.pwc.com או בטלפון: 03-7954925

עידוד מחקר ופיתוח בתעשייה המסורתית

מתוך החשיבות הרבה שמקנה לשכת המדען הראשי במשרד התמ"ת (להלן- "לשכת המדען הראשי") לתהליך הטמעת חדשנות טכנולוגית בתעשייה המסורתית, ומתוקף הסמכות שניתנה לו תחת החוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשייה, התשמ"ד-1984 (להלן – חוק המו"פ), החליטה לשכת המדען הראשי לאמץ **מדיניות של עידוד ענפי התעשייה המסורתית** בפעילותה. מדיניות זו באה לידי ביטוי במתן מענקים כספיים למחקר ופיתוח עבור מפעלים המשתייכים לתעשיות המסורתיות, על מנת שאלו יוכלו לבצע התקדמות חדשנית וטכנולוגית במוצריהם ובתהליכי הפיתוח והייצור של מוצריהם.

התוכנית לעידוד חברות במסגרת מסלול התעשייה המסורתית, מאפשרת למפעלים לשדרג את יכולותיהם הטכנולוגיות באמצעות מחקר ופיתוח, וזאת לצורך יצירת יתרון עסקי בשווקים השונים. התכנית מתאימה בעיקר למפעלים אשר להם יכולות פיתוח, הנהלה מנוסה ומשאבים סבירים, אולם יש בהם מחסור בכח אדם טכנולוגי הולם, או שבשל אילוצים שונים הם לא ייעדו משאבים מספקים לשדרוג הטכנולוגי.

במסגרת התכנית יוגשו על-ידי מפעלי תעשייה מסורתית תכניות לאישור תמיכה בהוצאות המו"פ, באחד משני מסלולי התמיכה הבאים (או בשניהם):

1. **מסלול קדם מו"פ של תוכנית "תנופה"**, המיועד לתוכניות פיתוח בהיקף מצומצם יחסית (כגון פיתוח אבטיפוס). המענק הניתן במסגרת מסלול זה הינו בשיעור של 66% מהתקציב המאושר ועד לתקרה של 250,000 ש"ח.
2. **מסלול מו"פ רגיל לתמיכה באמצעות קרן המו"פ של לשכת המדען הראשי**, המיועד לביצוע תוכניות מו"פ בהיקף גדול יותר, או לתכניות המשך לפרויקטים שבוצעו במסלול קדם-מו"פ. המענק הניתן במסגרת מסלול זה הינו בשיעור של עד 50% מהוצאות המו"פ המוכרות. בין ההוצאות המוכרות במסלול זה כלולה הוצאה לרכישת ידע (טכנולוגיה ספציפית ו/או קניין רוחני) המהווה חלק אינטגרלי

מתוכנית המו"פ, בסכום של עד 100,000 ש"ח מענק ובתנאי שהרכישה נעשתה במהלך שנת המו"פ המאושרת ואינה מבעלי עניין.

החברות אשר תהיינה זכאיות לקבלת מענקים במסלול זה:

- חברות המשתייכות לתעשייה המסורתית על-פי הגדרת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, כלומר חברות הפועלות בענפים:
 - ענפי כרייה וחציבה
 - מינרלים אל-מתכתיים
 - גומי ופלסטיק
 - מתכת בסיסית ומוצרי מתכת
 - ענפי מזון, משקאות וטבק
 - טקסטיל, הלבשה, ומוצרי עור
 - נייר, דפוס, עץ ומוצרי
 - שירותים וחקלאות
- חברות אשר להן עד 7% השקעה במו"פ ביחס למחזור מכירות החברה בשנה שקדמה להגשת תוכנית המו"פ (למעט חברות אשר בהן מחזור המכירות הוא עד 30 מיליון ש"ח, אשר עליהן תנאי זה אינו חל).
- חברות אשר ועדת המחקר של לשכת המדען הראשי הכירה בפעילותן כפעילות המשתייכת לתעשייה המסורתית.

לפרטים ומידע נוסף ניתן לפנות אל אנשי הקשר במשרדנו:

זוהר גדליה, מחלקת תמריצים, בדוא"ל: Zohar.gedalia@il.pwc.com או בטלפון: 03-7954632
יעל חי, מחלקת תמריצים, בדוא"ל: yael.hay@il.pwc.com או בטלפון: 03-7954925

Sarbanes-Oxley Act

השפעת אימוץ ה-Top Down Risk Based Approach על יישום דרישות סעיף 404 של ה- Sarbanes-Oxley Act (SOX)

רקע

ב- 23 במאי 2007 אישר ה- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) את תקן ביקורת מספר 5, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements ("AS5") אשר מחליף את תקן ביקורת מספר 2, Auditing Standard No. 2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. AS5 אושר סופית גם על ידי הרשות האמריקנית לניירות ערך (SEC) בחודש יולי 2007, ויחול לראשונה על הדוחות התקופתיים לשנת 2007. במקביל לאישור AS5, פרסמה ה- SEC ב- 22 במאי 2007, מדריך להנהלה, העוסק בהערכת האפקטיביות של מערך הבקורות הפנימיות על הדיווח הכספי בחברה, כנדרש בסעיף 404 לחוק Sarbanes Oxley (להלן – "החוק").

השינוי העיקרי בפרסומים החדשים הינו אימוץ ה- "Top Down Risk Based Approach" (גישה מבוססת סיכונים של בחינה "מלמעלה למטה"; להלן- "גישה מבוססת סיכונים") אשר שמה דגש על התאמת העבודה הנדרשת לצורך עמידה בהוראות סעיף 404 לחוק לגודלה ולמורכבותה של החברה, תוך התמקדות בנושאים החשובים ביותר, וחסכון בהשקעת משאבים מיותרת. בהתאם לגישה מבוססת הסיכונים, יש לרכז את המאמצים בבחירת הבקורות "הנכונות", שהן אותן בקורות אשר זוהו כחשובות ביותר, ואשר אם לא יבוצעו באופן אפקטיבי, עשויה שלא להימנע טעות מהותית ("Material Misstatement") בדוחות הכספיים. בנוסף, בהתאם לגישה מבוססת הסיכונים, יש להתמקד תחילה

בבקורות הקשורות בשלבי ההכנה וה- Closing של הדוחות הכספיים ובבקורות ברמת הארגון (Entity Level Controls – ELC). להערכתנו, אימוץ הגישה מבוססת הסיכונים כראוי עשוי להשפיע באופן מהותי על היקפי העבודה המבוצעת הן על ידי הנהלת החברה והן על ידי רואי החשבון.

יישום נכון של הגישה מבוססת הסיכונים מתחיל בתהליך של זיהוי והערכה של הסיכונים (Risk Assessment) הנוגעים לדוחות הכספיים. תהליך הערכת הסיכונים צריך להתבצע כבר בתחילת העבודה, דהיינו בשלב התכנון (Scoping), אולם בשל היותו תהליך מתמשך המתעדכן בהתאם לשינויים בחברה, יש להקפיד ולהמשיך לבצע הערכה מתמשכת של הסיכונים בהתאם למצב בפועל.

להלן תיאור ההשפעה האפשרית של ביצוע נכון של הערכת הסיכונים על השלבים השונים בתהליך המוכנות של החברה לעמידה בהוראות סעיף 404 לחוק:

סיכון – מהו?

לצורך הבנת ההשלכה האפשרית של ביצוע הערכת הסיכונים על העבודה הקשורה ביישום סעיף 404 לחוק, נסקור בקצרה את סוגי הסיכונים הקיימים, אשר אליהם יש להתייחס בביצוע הערכת סיכונים. חשוב לציין, כי בביצוע הערכת הסיכונים נדרשת החברה להתייחס לסיכון לטעות מהותית בדוחות הכספיים, ולא לסיכונים עסקיים אשר אינם יכולים לגרום לטעות מהותית בדוחות הכספיים. כמו כן, נדרשת החברה להתייחס לסיכונים להונאות ומעילות.

סיכון שבמהות (Inherent Risk)

החשיפה של הצהרה כספית רלוונטית בדוחות הכספיים¹ (Financial Statement Assertion) לטעות (בין שנעשתה **בשגגה או במזיד**), שיכולה להיות **מהותית**, בעצמה

¹ ההצהרות הכספיות כוללות: קיום (Existence), ערך (Valuation), דיוק (Accuracy), בעלות (Rights and Obligations) והצגה וגילוי (Presentation and Disclosure).

או במצטבר עם טעויות נוספות, בהנחה שאין בקורות פנימיות אחרות המתייחסות להצהרה זו.

סיכון הונאה (Fraud Risk)

הסיכון שההצהרות הכספיות הרלוונטיות (Financial Statements Assertions), המתייחסות ליתרות כספיות, סיווגים וגילויים בדוחות הכספיים כוללות טעות הנובעת מהונאות, אשר עשויה להיות מהותית לדוחות הכספיים, בעצמה או במצטבר עם טעויות אחרות.

סיכון עיקרי (Key Risk)

סיכון שבמהות ו/או סיכון הונאה, אשר על פי שיקול דעתו של המבקר מצריך התחשבות מיוחדת בביקורת בשל אופי הסיכון, ההשפעה של הטעות הפוטנציאלית והסבירות שהטעות אכן תתרחש. זיהוי סיכונים עיקריים הוא קריטי לביצוע הערכת סיכונים נכונה ויעילה, מכיוון שסיכונים אלה כוללים את הסיכונים שבמהות וסיכונים הונאה החשובים והמסוכנים ביותר (לא כל הסיכונים שבמהות וסיכונים הונאה יחשבו Key Risks). זיהוי לא נכון של Key Risks עלול לגרום ל"פיספוסים" בהערכת הסיכונים או לחילופין לעבודה מיותרת ולא יעילה.

סיכון בקרה

הסיכון שטעות שיכלה לקרות, בהצהרה כספית (Financial Statement Assertion), ושיכלה להיחשב מהותית, בעצמה או במצטבר עם טעויות נוספות, לא תימנע או תתגלה ולא תתוקן בזמן על ידי הבקורות הפנימיות של החברה.

כיצד משפיעה הערכת סיכונים נכונה על צמצום עבודת הנהלת החברה

הערכת סיכונים, המבוצעת באופן נאות, ומתמקדת בסיכונים לטעות מהותית בדוח הכספי, ולא בסיכונים אשר לא יגרמו לטעות מהותית, מפחיתה את עבודת הנהלת החברה בכל שלבי העבודה לצורך עמידת החברה בהוראות סעיף 404 לחוק, וכן מפחיתה את עבודת הביקורת של רואה החשבון, כמפורט להלן.

הגדלת השימוש בבקורות Entity Level Controls (ELC) בעקבות הערכת סיכונים

איכותית

לבקורות ברמת החברה - Entity Level Controls (ELC) - השפעה שונה על ההצהרות הכספיות הנוגעות לסעיפים מהותיים בדוחות הכספיים. לחלק מבקורות אלו (כדוגמת בקורות בקשר ליישום הקוד האתי - Code of Conduct - בחברה, אשר הינן חלק מסביבת הבקרה של החברה) כמעט ואין השפעה על הבקורות ברמת העיסקה, בעוד שלחלקן עשויה להיות השפעה ברמת דיוק, אשר תוכל למנוע או לגלות טעות מהותית (דוגמא לכך היא ביצוע Business Performance Review הכולל בדיקות וניתוחים אנליטיים של ביצועי החברה). עם זאת, במקרים בהם ביצעה הנהלת החברה הערכה טובה ומקצועית של הסיכונים ברמת התהליכים, יוכלו גם בקורות ELC שהינן בעלות השפעה נמוכה ברמת העיסקה להפחית את היקפי הבדיקות (טסטים) ברמת התהליכים העסקיים, זאת בהתחשב ברמת הסיכון שהוערכה עבור הסעיף בדוח הכספי. כך, לדוגמא, במידה ובבדיקת ה- ELC יתברר, כי קיימת בחברה סביבת בקרה טובה ואפקטיבית, וכן שההנהלה מייחסת חשיבות ליישום הבקורות הפנימיות וקיימים מנגנוני פיקוח טובים, המוודאים התנהגות לפי כללי האתיקה והבקורות של החברה, ניתן יהיה להפחית את אופי, תזמון והיקפי בדיקות האפקטיביות (טסטים) בסעיף שהוגדר כבעל סיכון נמוך. כך, למרות שבקורות ה- ELC אינן משפיעות באופן ישיר על סעיפים בדוח הכספי ניתן להפחית את בדיקות האפקטיביות בנוגע לסעיפים שהינם ברמת סיכון נמוכה; זאת מכיוון שסביבת הבקרה ברמת החברה היא טובה, וניתן להניח שהבקורות בתהליכים העסקיים אכן מתקיימות. יש לציין, שההסתמכות על בקורות ELC שאינן בעלות השפעה ישירה על

התהליכים העסקיים, אינה מאפשרת שלא לבצע בדיקות אפקטיביות לתהליך בעל סיכון נמוך, אלא מאפשרת לצמצם את הבדיקות.

צמצום בדיקת הבקורות הכלליות של סביבת מערכות המידע (ITGC)

בקורות כלליות של סביבת מערכות המידע (IT General Controls – ITGC) אינן מונעות או מגלות טעויות מהותיות בדוחות הכספיים, אולם נאותות ועקביות הבקורות האפליקטיביות, המשמשות בתהליכים העסקיים, בדרך כלל תלויה באפקטיביות ה-ITGC. הבנת סביבת מערכות המידע (ה-IT) של החברה והערכה נכונה של הסיכונים בבקורות המסתמכות על מערכות ה-IT של החברה מסייעים בבחירת ה-ITGC שיבדקו, ובקביעת סוג, תזמון והיקפי בדיקות האפקטיביות שיבוצעו לגביהם. כך ניתן יהיה להפחית בדיקות ITGC למערכת מסוימת, אשר משמשת בתהליך שהוגדר כבעל סיכון נמוך.

השפעה על תיעוד תהליכים מהותיים

רמת הסיכון שנקבעה לחשבונות ולתהליכים יכולה להשפיע על רמת תיעוד התהליכים. כך לדוגמא, תהליך אשר זוהה כמהותי, אולם רמת הסיכון בו נמוכה מאד, ניתן יהיה לתעדו בתמציתיות, תוך זיהוי הבקורות העיקריות בו בלבד.

השפעה על ביצוע בדיקת האפקטיביות (הטסטים) של הבקורות

סוג הבדיקה שתבוצע (observation, examination, re-performance) לצורך בדיקת האפקטיביות של הבקורות, וכן תזמון והיקפי הבדיקות יקבעו **בהתאם להערכת הסיכון** שנקבעה לסעיף הרלוונטי בדוח הכספי, להצהרה הכספית ולבקרה עצמה. במקרים רבים, בעת בדיקת בקורות בעלות סיכון נמוך ובקורות בתהליכים בעלי סיכון נמוך, תהיה הנטייה לבדוק את אפקטיביות הבקורות באמצעות observation או examination ולא תבוצע בדיקה מסוג של re-performance, שהינה הבדיקה ברמה הגבוהה ביותר.

הגדלת הסתמכות רואה החשבון על עבודת אחרים

ככל שרמת הסיכון בבקרה נמוכה יותר יכול רואה החשבון להסתמך על בדיקות האפקטיביות שבוצעו על ידי אחרים. רמת הסיכון שבבקרה נקבעת, בין היתר, על בסיס רמת הסיכון הגלומה בסעיף בדוח הכספי ובתהליך.

לסיכום

יישום נכון של הגישה מבוססת הסיכונים (Top Down Risk Based Approach)
מתחיל בזיהוי נכון ובהערכה נכונה של הסיכונים הנוגעים לדוחות הכספיים.

יישום הגישה אומנם מגדיל את היקף השעות המושקעות בשלב תכנון העבודה, אולם אנו מאמינים כי השקעת שעות אלו תחסוך זמן לאורך כל תהליך העבודה, ותמקד את העבודה בנושאים העיקריים והמסוכנים בחברה.

לפרטים ומידע נוסף ניתן לפנות אל אנשי הקשר במשרדנו:

גיא ספיר, שותף, ראש מחלקת SOX וביקורת פנימית, בדוא"ל: Guy.Sapir@il.pwc.com

או בטלפון: 03-7954840

נילי אלינסון, מחלקת SOX וביקורת פנימית, בדוא"ל: Nili.Elinson@il.pwc.com

או בטלפון: 03-7954546