

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 73<sup>(\*)</sup>

ב ד ב ר

מטרת ביקורת דוחות כספיים ועקרונות  
כלליים לעריכת ביקורת

## תוכן העניינים

### סעיפים

2 - 1	א. מ ב ו א
4 - 3	ב. מטרת הביקורת
7 - 5	ג. עקרונות כלליים לעריכת הביקורת
8	ד. היקף הביקורת
12 - 9	ה. מידה סבירה של ביטחון
13	ו. אחריות לדוחות הכספיים
14	ז. תחילה

<sup>(\*)</sup> אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 27.11.2001 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2001 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 2.1.2002.

## א. מבוא

1. תקן ביקורת זה מתבסס על תקן (ISA) מס' 200 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"OBJECTIVE AND GENERAL PRINCIPLES GOVERNING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS"

לאחר התאמתו לחקיקה, לתקינה ולמקובל בישראל.

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר ביקורת דוחות כספיים וקביעת עקרונות כלליים לעריכת הביקורת.

## ב. מטרת הביקורת

3. מטרת הביקורת היא לאפשר למבקר לחוות דעתו אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי של המבוקר, תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו.

4. על אף שחוות דעת המבקר תורמת להגברת ביסוס אמינות הדוחות הכספיים המבוקרים, אל לו למשתמש להניח שחוות הדעת מהווה ערובה להמשך קיומו של המבוקר. כמו כן, אל לו להניח כי היא מתייחסת ליעילות ולאפקטיביות שבהן ניהלה ההנהלה את עסקי המבוקר.

## ג. עקרונות כלליים לעריכת הביקורת

5. על המבקר לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל.

כללי ההתנהגות המקצועית החלים על המבקר מטפלים בעיקר בנושאים הבאים:

א. יושר, הגינות ורמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב.  
ב. הימנעות מכל מעשה או מחדל העשוי לפגוע באי תלותו.

ג. אי גילוי דברים שהובאו לידיעת המבקר תוך כדי מתן

השירות ללקוח ללא הסכמת הלקוח, אלא אם הגילוי נדרש לצורך מילוי תפקידו או על-פי דין.  
ד. מתן דוחות או חוות דעת רק על סמך בדיקות שנערכו לפי כללים מקצועיים.  
ה. התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתים במקצוע.  
ו. הקפדה על רמה מקצועית גבוהה ועל מהימנות גבוהה של המסמכים ושל המידע הניתנים על ידו.

6. על המבקר לבצע את הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, ובכללם אלה שנקבעו בחוק ובכללים שפורסמו על-ידי לשכת רואי חשבון בישראל.

7. על המבקר לתכנן את הביקורת ולבצע מתוך גישה של ספקנות מקצועית (PROFESSIONAL SKEPTICISM) שלפיה יתכן וקיימות נסיבות הגורמות לדוחות הכספיים להיות מוצגים באופן מוטעה מהותית. לדוגמה - על המבקר לאסוף ראיות התומכות במידע שקיבל מההנהלה מבלי להניח מראש שמידע זה בהכרח נכון.

#### ד. היקף הביקורת

8. המונח "היקף הביקורת" קשור לנהלי הביקורת הדרושים, בהתאם לנסיבות, להשגת מטרת הביקורת. על המבקר לקבוע נהלים הדרושים לעריכת ביקורת בהתאם לחקיקה, בהתאם להמלצות פרסומים מקצועיים של לשכת רואי חשבון ובהתאם לדרישות הדיווח.

#### ה. מידה סבירה של ביטחון

9. הביקורת מתוכננת להשגת מידה סבירה של ביטחון, שאין בדוחות הכספיים, הצגה מוטעית מהותית. "מידה סבירה של ביטחון" הוא מושג הקשור לצבירת ראיות ביקורת הדרושות למבקר כדי להגיע למסקנה שהדוחות הכספיים אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית. מידה סבירה של ביטחון קשורה לתהליך הביקורת כולו.

10. אולם, קיימות בביקורת מגבלות מובנות (INHERENT LIMITATION) המשפיעות על יכולת המבקר לחשוף הצגה מוטעית מהותית. מגבלות אלו נובעות מגורמים שונים, כגון:

- השימוש בבדיקה מדגמית;
- מגבלות מובנות הקיימות בכל מערך חשבונאי ובכל

מעריך בקרה פנימית (לדוגמה, האפשרות לקנוניה);  
- העובדה שמרבית ראיות הביקורת יש בהן כדי לשכנע אך  
הן אינן ראיות מוחלטות.

11. כמו כן, העבודה המבוצעת על ידי המבקר, לצורך מתן חוות  
דעת, כוללת יסודות של שיפוט ושיקול דעת ובמיוחד לגבי -

- (א) צבירת ראיות ביקורת, כגון החלטה לגבי אופיים של  
נהלי הביקורת, עיתויים והיקפם.
- (ב) הסקת מסקנות המבוססות על ראיות ביקורת  
שנאספו, כגון, הערכת סבירות האומדנים שנעשו על  
ידי ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

12. יתר על כן, אפשר שמגבלות אחרות תשפענה על מידת  
השכנוע של הראיות בדבר מצגים מסוימים הכלולים  
בדוחות הכספיים (לדוגמה - עסקות בין צדדים קשורים).  
במקרים אלה קיימים כללים שפורסמו על-ידי לשכת רואי  
חשבון בישראל המפרטים את נהלי הביקורת המתאימים  
שיש ליישם, אלא אם:

- (א) קיימות נסיבות חריגות המגדילות את הסיכון  
שקיימת הצגה מוטעית מהותית מעבר לצפוי, או
- (ב) קיימת ראייה שהצגה מוטעית מהותית התרחשה.

#### ו. אחריות לדוחות הכספיים

13. הדוחות הכספיים, עריכתם והכנתם הינם בכל מקרה  
באחריות הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר.  
אחריותו של המבקר הינה לחוות דעה על הדוחות הכספיים  
המבוקרים. הביקורת של הדוחות הכספיים אינה פוטרת  
את הדירקטוריון ואת הנהלת הגוף המבוקר מאחריותם.

#### ז. תחילה

14. תוקף תקן ביקורת זה הוא ממועד פרסומו.