

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 114 (*)

ב ד ב ר

מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת

תוכן עניינים

סעיפים

מבוא

1 תחולת תקן ביקורת זה

2-6 מהותיות בהקשר של ביקורת

7 כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

8 **מטרה**

9 **הגדרה**

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 20.12.2015 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 14.1.2016.

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

הוראות

10-א11	קביעה של מהותיות ומהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בעת תכנון הביקורת
12-13	עדכון המהותיות עם התקדמות הביקורת
14	תיעוד

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

1א	מהותיות וסיכון ביקורת
2א	מהותיות בהקשר של ביקורת
13א-3א	קביעה של מהותיות ומהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בעת תכנון הביקורת
14א-א13א	עדכון המהותיות עם התקדמות הביקורת

נספח

תחולת תקן ביקורת זה

1. (א) תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 320 של הפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) כפי שבתוקף למועד פרסום תקן ביקורת זה:

Materiality in Planning and Performing an Audit

תקן ביקורת זה דן בחובה של רואה החשבון המבקר ליישם את הקונספט של מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת דוחות כספיים. תקן ביקורת 115⁽¹⁾ מסביר כיצד מהותיות מיושמת בהערכת ההשפעות של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת ושל הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים.

- (ב) תקן ביקורת 86 "מהותיות בביקורת" בטל עם כניסתם לתוקף של תקן ביקורת זה ותקן ביקורת 115.

- (ג) תקני ביקורת אחרים המפורטים בנספח לתקן ביקורת זה מתוקנים בזאת בהתאם לאמור בנספח.

מהותיות בהקשר של ביקורת

2. מסגרות דיווח כספי דנות בדרך כלל בקונספט של מהותיות בהקשר של הכנה והצגה של דוחות כספיים. על אף שמסגרות דיווח כספי עשויות לדון במהותיות באמצעות מונחים שונים, הן בדרך כלל מסבירות כי:

- הצגות מוטעות, לרבות השמטות, נחשבות מהותיות אם ניתן לצפות באופן סביר שהן, בנפרד או במצטבר, תשפיענה על ההחלטות הכלכליות המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים על ידי משתמשים בדוחות אלה;

⁽¹⁾ ר' תקן ביקורת 115 "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

- שיקול דעת לגבי מהותיות נעשה בהתחשב בנסיבות הקיימות, והוא מושפע מהגודל או מהאופי של הצגה מוטעית, או משילוב של שניהם; וכן

- שיקול דעת לגבי עניינים שהם מהותיים למשתמשים בדוחות הכספיים מביא בחשבון את הצרכים המשותפים במידע הכספי של משתמשים כקבוצה. ההשפעה האפשרית של הצגות מוטעות על משתמשים בודדים ספציפיים, שהצרכים שלהם עשויים להיות שונים במידה רבה, אינה מובאת בחשבון.

3. אם דיון בקונספט של מהותיות קיים במסגרת הדיווח הכספי המתאימה, דיון כזה מספק לרואה החשבון המבקר מסגרת להתייחסות בבואו לקבוע מהותיות לביקורת⁽²⁾. אם דיון בקונספט של מהותיות אינו קיים במסגרת הדיווח הכספי המתאימה, הרי שהמאפיינים המצויינים בסעיף 2 לעיל מספקים לרואה החשבון המבקר מסגרת להתייחסות כזאת.

4. הקביעה של מהותיות על ידי רואה החשבון המבקר היא עניין של שיקול דעת מקצועי, והיא מושפעת מתפיסתו של רואה החשבון המבקר את צרכי המשתמשים במידע הכספי בדוחות הכספיים. בהקשר זה, סביר שרואה החשבון המבקר יניח שמשתמשים בדוחות הכספיים הם:

(א) בעלי ידע סביר בפעילויות עסקיות וכלכליות וכן בחשבונאות והם מוכנים ללמוד את המידע בדוחות הכספיים בשקידה סבירה.

⁽²⁾ בישויות המיישמות את תקני הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS), הגדרת המהותיות היא כאמור בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1. בישויות המיישמות את כללי החשבונאות המקובלים בישראל (Israeli GAAP), הגדרת המהותיות היא כאמור בסעיף 5 לתקן חשבונאות 34.

בהוראות חוק ורגולציה שונות מופיע המושג "מהותיות". למען הסר ספק, מובהר כי המהותיות לביקורת שנקבעת על ידי רואה החשבון המבקר הינה בהתאם להגדרות כאמור בפסקה הקודמת ואינה בהכרח זהה למשמעות מושג זה באותן הוראות חוק ורגולציה בהקשרים שאינם ביקורת.

(ב) מבינים שהדוחות הכספיים הוכנו, הוצגו ובוקרו בהתאם לרמות של מהותיות;

(ג) מכירים באי הוודאויות המובנות במדידה של סכומים המבוססים על שימוש באומדנים, שיקול דעת והתחשבות באירועים עתידיים; וכן

(ד) מקבלים החלטות כלכליות סבירות על בסיס המידע בדוחות הכספיים.

5. הקונספט של מהותיות מיושם על ידי רואה החשבון המבקר בתכנון ובביצוע הביקורת, בהערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת ושל הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים וכן בגיבוש חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר. (ר' סעיף 1א)

6. בתכנון הביקורת רואה החשבון המבקר מפעיל שיקול דעת לגבי הגודל של הצגות מוטעות שתיחשבה מהותיות. שיקול דעת זה מספק בסיס לעניינים הבאים:

(א) קביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הערכת סיכון;

(ב) זיהוי והערכה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית; וכן

(ג) קביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת נוספים.

המהותיות שנקבעת בתכנון הביקורת אינה קובעת בהכרח סף כמותי שמתחתיו הצגות מוטעות שלא תוקנו, בנפרד או במצטבר, תחשבה תמיד כלא מהותיות. הנסיבות המתייחסות לחלק מההצגות המוטעות עשויות לגרום לרואה החשבון המבקר להעריך אותן כמהותיות גם אם הן מתחת למהותיות. אין זה מעשי לתכנן נוהלי ביקורת כדי לזהות את כל ההצגות המוטעות שעשויות להיות מהותיות רק בשל אופיין. עם זאת, התחשבות באופי של הצגות מוטעות פוטנציאליות בגילויים בדוחות הכספיים הינה רלוונטית לתכנון של נוהלי ביקורת לשם מתן מענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית. בנוסף, כאשר רואה החשבון המבקר

מעריך את ההשפעה של כל ההצגות המוטעות שלא תוקנו על הדוחות הכספיים, הוא מביא בחשבון לא רק את הגודל של הצגות מוטעות שלא תוקנו אלא גם את אופיין ואת הנסיבות הספציפיות שבהן התרחשו.⁽³⁾ (ר' סעיף א2)

כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

7. תקן ביקורת זה חל לגבי ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2016 או לאחר מכן.

מטרה

8. המטרה של רואה החשבון המבקר היא ליישם את הקונספט של מהותיות באופן נאות בתכנון ובביצוע של הביקורת.

הגדרה

9. בתקני הביקורת תהיה למונח "מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת" (performance materiality) המשמעות הבאה:

הסכום או הסכומים שנקבעו על ידי רואה החשבון המבקר, ברמה נמוכה ממהותיות לדוחות הכספיים בכללותם, וזאת על מנת להפחית לרמה נמוכה קבילה את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו יעלה על מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. כאשר רלוונטי, מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת מתייחסת גם לסכום או לסכומים שנקבעו על ידי רואה החשבון המבקר ברמה נמוכה מסף או ספי המהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים.⁽⁴⁾

⁽³⁾ ר' תקן ביקורת 115, סעיף א21.

⁽⁴⁾ בהתאם לסעיף 13 בתקן ביקורת 85, "טעות נסבלת" משמעותה הטעות המרבית באוכלוסייה שהמבקר מוכן לקבל. "טעות נסבלת" היא היישום של "מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת" לנוהל דגימה ספציפי. תקן ביקורת 85 מספק הנחיות יישום נוספות בהקשר זה.

קביעה של מהותיות ומהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בעת תכנון הביקורת

10. כאשר נקבע התכנון הכולל של הביקורת⁽⁵⁾, על רואה החשבון המבקר לקבוע מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. אם, בנסיבות הספציפיות של הישות, קיימים סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים (אחד או יותר) שלגביהם ניתן לצפות באופן סביר כי הצגות מוטעות בסכומים נמוכים יותר ממהותיות לדוחות הכספיים בכללותם עשויות להשפיע על החלטות כלכליות המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים על ידי משתמשים בדוחות אלה, הרי שעל רואה החשבון המבקר לקבוע גם את סף או ספי המהותיות שישומו לגבי אותם סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים. (ר' סעיפים א3-א12)

11. על רואה החשבון המבקר לקבוע מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת לשם הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית וקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת נוספים. (ר' סעיף א13)⁽⁶⁾

א11. כאשר הישות מחזיקה בישויות מאוחדות, על רואה החשבון המבקר לוודא כי המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם והמהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בכל אחת מהישויות המאוחדות שהן בעלות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים המאוחדים של הישות המחזיקה נקבעו ברמה נמוכה מהסכומים המקבילים שנקבעו לדוחות הכספיים המאוחדים, באופן שמקטין לרמה נמוכה קבילה את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו יגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים.

⁽⁵⁾ ר' תקן ביקורת 74 בדבר "תכנון הביקורת", סעיפים 9-10.

⁽⁶⁾ לעתים הקונספט של מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת אינו נחוץ בעת תכנון הביקורת של ישויות קטנות (ר' סעיף א64 בתקן ביקורת 110) שאינן נסחרות, וזאת בשל כך שההיקף המתוכנן של פעולות הביקורת מקיף מלכתחילה חלק משמעותי של המצגים שביסוד הדוחות הכספיים בהיקף העולה על זה שהיה מתבקש במקרה של שימוש בקונספט המהותיות.

בדומה, כאשר הישות מחזיקה בישויות המוצגות לפי שיטת השווי המאזני או לפי שיטת האיחוד היחסי, על רואה החשבון המבקר לוודא כי המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם והמהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בכל אחת מאותן ישויות שהן בעלות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים של הישות המחזיקה נקבעו ברמה נמוכה מהסכומים המקבילים שנקבעו לדוחות הכספיים של הישות המחזיקה, באופן שמקטין לרמה נמוכה קבילה את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו יגרום להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים של הישות המחזיקה. לצורך כך, רואה החשבון המבקר רשאי להתחשב בשיעור הבעלות של הישות באותה ישות מוחזקת והחלק של הישות ברווח או הפסד של הישות המוחזקת.

עדכון המהותיות עם התקדמות הביקורת

12. על רואה החשבון המבקר לעדכן את המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (וכאשר רלוונטי, את סף או ספי המהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים) במקרה שבמהלך הביקורת הוא התוודע למידע אשר אילו היה מודע לו מלכתחילה היה גורם לו לקבוע סכום שונה (או סכומים שונים). (ר' סעיפים א-13א-14א)

13. אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה שמתאימה מהותיות נמוכה יותר לדוחות הכספיים בכללותם (וכאשר רלוונטי, סף או ספי מהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים) מזו שנקבעה מלכתחילה, על רואה החשבון המבקר לקבוע אם נחוץ לעדכן את המהותיות לצרכי ביצוע הביקורת ואם האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת נוספים נותרו מתאימים.

תיעוד

14. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת את הסכומים הבאים והגורמים שהובאו בחשבון בקביעתם:⁽⁷⁾

(א) מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (ר' סעיף 10);

⁽⁷⁾ ר' תקן ביקורת 101 "תיעוד ביקורת", סעיף 8-11 ו-6א.

- (ב) כאשר רלוונטי, סף או ספי המהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים (ר' סעיף 10);
- (ג) מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (ר' סעיף 11); וכן
- (ד) עדכון כלשהו ל-(א)-(ג) עם התקדמות הביקורת (ר' סעיפים 12-13).

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

מהותיות וסיכון ביקורת (ר' סעיף 5)

1א. בעריכת ביקורת דוחות כספיים, המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר הן להשיג מידה סבירה של בטחון שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב תרמית או טעות, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר לחוות דיעה בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי, תוצאות הפעולות, השינויים בהון ותזרימי המזומנים בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה (כאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה), או בשאלה אם הדוחות הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה (כאשר מדובר במסגרת של קיום הוראות); וכן לתת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים, ולקיים תקשורת כנדרש על פי תקני הביקורת, בהתאם לממצאים של רואה החשבון המבקר.⁽⁸⁾ רואה החשבון המבקר משיג בטחון סביר על ידי השגת ראיות ביקורת נאותות על מנת להקטין את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה.⁽⁹⁾ סיכון ביקורת הוא הסיכון שרואה החשבון המבקר ייתן חוות דעת בלתי ראויה אשר אינה נותנת ביטוי לכך שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. סיכון ביקורת הוא פונקציה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ולא-זיהוי.⁽¹⁰⁾ מהותיות וסיכון ביקורת מובאים בחשבון לכל אורך הביקורת, ובפרט:

(א) בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הערכת סיכון שיבוצעו;

⁽⁸⁾ ר' תקן ביקורת 110 "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 11.

⁽⁹⁾ ר' תקן ביקורת 110, סעיף 17.

⁽¹⁰⁾ ר' תקן ביקורת 110, סעיף 13(יב).

- (ב) בזיהוי והערכה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית;⁽¹¹⁾
- (ג) בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת נוספים;⁽¹²⁾ וכן
- (ד) בהערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים⁽¹³⁾ ובגיבוש חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר.

מהותיות בהקשר של ביקורת (ר' סעיף 6)

2א. זיהוי והערכה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית⁽¹⁴⁾ כרוכים בהפעלת שיקול דעת מקצועי על מנת לזהות את אותם סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים, לרבות גילויים איכותניים, שהצגה מוטעית שלהם עשויה להיות מהותית (באופן כללי, הצגות מוטעות נחשבות מהותיות אם ניתן לצפות באופן סביר שהן תשפענה על ההחלטות הכלכליות של משתמשים⁽¹⁵⁾ המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים בכללותם). כאשר רואה החשבון המבקר שוקל האם הצגות מוטעות בגילויים איכותניים עשויות להיות מהותיות, הוא יכול לזהות גורמים רלוונטיים כגון:

- הנסיבות של הישות בתקופה (לדוגמה, יתכן כי הישות ביצעה צירוף עסקים משמעותי במהלך התקופה).

⁽¹¹⁾ ר' תקן ביקורת 93 "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית".

⁽¹²⁾ ר' תקן ביקורת 98 "נהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו".

⁽¹³⁾ ר' תקן ביקורת 115.

⁽¹⁴⁾ ר' תקן ביקורת 93, סעיף 100.

⁽¹⁵⁾ ר' סעיף 4 לעיל.

- מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, לרבות שינויים שחלו בה (לדוגמה, תקן דיווח כספי חדש עשוי לדרוש גילויים איכותניים חדשים שהם משמעותיים לישות).
- גילויים איכותניים שהם חשובים למשתמשים בדוחות הכספיים בשל אופי הישות (לדוגמה, גילויים בדבר סיכון נזילות עשויים להיות חשובים למשתמשים בדוחות הכספיים של מוסד פיננסי).

קביעה של מהותיות ומהותיות לצרכי ביצוע הביקורת בעת תכנון הביקורת

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי⁽¹⁶⁾ (רי סעיף 10)

א.3. במקרה של ישות במגזר הציבורי, המשתמשים העיקריים בדוחות הכספיים של הישות הם בדרך כלל מחוקקים ורגולטורים. בנוסף לכך, יתכן כי נעשה שימוש בדוחות הכספיים לצורך קבלת החלטות שאינן החלטות כלכליות. הקביעה של מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (וכאשר רלוונטי, סף או ספי מהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים) בביקורת דוחות כספיים של ישות במגזר הציבורי מושפעת, לפיכך, גם מהיבטים אלה.

שימוש בנקודות ייחוס (*benchmark*) בקביעה של מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (רי סעיף 10)

א.4. קביעה של מהותיות כרוכה בהפעלת שיקול דעת מקצועי. לעתים קרובות נעשה שימוש באחוז מתוך נקודת ייחוס שנבחרה בתור נקודת מוצא בקביעה של מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. גורמים שעשויים להשפיע על זיהויה של נקודת ייחוס מתאימה כוללים:

- מרכיבי הדוחות הכספיים (לדוגמה, נכסים, התחייבויות, הון, הכנסות, הוצאות);

⁽¹⁶⁾ המגזר הציבורי (*public sector*) מתייחס לממשלה, יחידות סמך, שלטון מקומי, רשויות שלטוניות וגופים שלטוניים קשורים.

- קיומם של פריטים שבהם נוטים להתמקד משתמשים בדוחות הכספיים של הישות הספציפית (לדוגמה, לצורך הערכת הביצועים הפיננסיים משתמשים עשויים להתמקד ברווח, בהכנסות או בכספים נטו);

- האופי של הישות, השלב שבו נמצאת הישות במחזור החיים שלה, וכן הענף והסביבה הכלכלית שבהם פועלת הישות;

- מבנה הבעלות של הישות והאופן שבו היא ממומנת (לדוגמה, אם ישות ממומנת רק באמצעות חוב ולא באמצעות הון, משתמשים עשויים לתת דגש רב יותר לנכסים ולתביעות הקיימות לגביהם מאשר לרווחי הישות); וכן

- התנודתיות היחסית של נקודת הייחוס.

5א. דוגמאות לנקודות ייחוס שעשויות להיות מתאימות, כתלות בנסיבות של הישות, כוללות קטגוריות של רווח מדווח כגון רווח לפני מס, סך הכנסות, רווח גולמי וסך הוצאות, סך ההון או ערך נכסי נטו (net asset value). לעתים קרובות נעשה שימוש ברווח לפני מס מפעולות נמשכות לגבי ישויות למטרות רווח. במקרים מסוימים נקודות ייחוס אחרות, כגון רווח גולמי או סך הכנסות, עשויות להיות מתאימות יותר, לדוגמה כאשר הרווח לפני מס מפעולות נמשכות הוא תנודתי.

6א. בנוגע לנקודת הייחוס שנבחרה, מידע כספי רלוונטי בדרך כלל כולל תוצאות כספיות ומצב כספי לתקופות קודמות, התוצאות הכספיות והמצב הכספי על בסיס מצטבר מתחילת התקופה (period-to-date), וכן תקציבים או תחזיות לתקופה השוטפת, כשהם מותאמים בגין שינויים משמעותיים בנסיבותיה של הישות (לדוגמה, רכישה משמעותית של עסק) ושינויים רלוונטיים בתנאי הענף או הסביבה הכלכלית שבהם פועלת הישות. לדוגמה, כאשר, כנקודת מוצא, מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם נקבעת עבור ישות מסוימת בהתבסס על שיעור מהרווח לפני מס מפעולות נמשכות, נסיבות הגורמות לירידה או לעלייה חריגה ברווח כזה, עשויות להביא את רואה החשבון המבקר למסקנה שיהיה זה מתאים יותר לקבוע את המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם

בהתבסס על רווח מתוקנן (normalized) לפני מס מפעולות נמשכות על סמך תוצאות עבר.

7א. מהותיות מתייחסת לדוחות הכספיים שנתונים לביקורת. כאשר הדוחות הכספיים מוכנים לתקופת דיווח כספי של יותר או פחות מ-12 חודשים, כפי שהדבר עשוי להיות במקרה של ישות חדשה או במקרה של שינוי בתקופת הדיווח הכספי, מהותיות מתייחסת לדוחות הכספיים שהוכנו לאותה תקופת דיווח כספי.

8א. קביעת האחוז שיושם לגבי נקודת ייחוס שנבחרה כרוך בהפעלת שיקול דעת מקצועי. קיים קשר בין האחוז שנקבע לבין נקודת הייחוס שנבחרה, באופן שאחוז המיושם לגבי רווח לפני מס מפעולות נמשכות יהיה בדרך כלל גבוה יותר מאחוז המיושם לגבי סך ההכנסות. לדוגמה, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שחמישה אחוזים מהרווח לפני מס מפעולות נמשכות יהיה מתאים לגבי ישות למטרות רווח בענף הייצור, בעוד שלגבי ישות ללא כוונת רווח הוא עשוי לסבור שאחוז אחד מסך ההכנסות או סך ההוצאות יהיה מתאים. עם זאת, יתכן כי אחוזים גבוהים או נמוכים יותר יהיו מתאימים יותר בנסיבות. סעיף 14 בתקן ביקורת זה דורש מרואה החשבון המבקר לתעד את שיקול הדעת שהוא הפעיל בקביעת המהותיות.

שיקולים ספציפיים לגבי ישויות קטנות

9א. כאשר הרווח לפני מס מפעולות נמשכות של ישות הוא נמוך מאוד (nominal) באופן עקבי, כפי שהדבר עשוי להיות במקרה של עסק המנוהל על ידי הבעלים, שבו הבעלים מושך את מרבית הרווח לפני מס בדרך של תגמול, נקודת ייחוס כגון רווח לפני מסים ולפני תגמול עשויה להיות יותר רלוונטית.

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי

10א. בביקורת של ישות במגזר הציבורי, סך העלויות או עלויות נטו (הוצאות פחות הכנסות או תשלומים פחות תקבולים) עשוי להיות נקודת ייחוס מתאימה עבור תכניות מתוכננות (program activities). כאשר לישות במגזר הציבורי יש משמורת על נכסים ציבוריים, נכסים עשויים להיות נקודת ייחוס מתאימה.

11א. גורמים שעשויים להצביע על קיומם של סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים (אחד או יותר), שלגביהם ניתן לצפות באופן סביר כי הצגות מוטעות בסכומים נמוכים יותר ממהותיות לדוחות הכספיים בכללותם עשויים להשפיע על החלטות כלכליות של משתמשים המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים, כוללים את:

- המידה שבה חוק, רגולציה או מסגרת הדיווח הכספי המתאימה משפיעים על ציפיות המשתמשים בנוגע למדידה או גילוי של פריטים מסוימים (לדוגמה, עסקאות עם צדדים קשורים, תגמול של הדירקטוריון וההנהלה, וניתוח רגישות של אומדני שווי הוגן עם אי-ודאות גבוהה בקביעת האומדן).
- הגילויים העיקריים בהתייחס לענף שבו פועלת הישות (לדוגמה, עלויות מחקר ופיתוח לגבי חברת תרופות).
- מצב בו תשומת הלב מתמקדת בהיבט ספציפי של עסקי הישות שניתן לגביו גילוי נפרד בדוחות הכספיים (לדוגמה, גילויים לגבי מגזרים או צירוף עסקים משמעותי).

12א. בבואו לשקול אם, בנסיבות הספציפיות של הישות, קיימים סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים כאלה, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שיהיה זה מועיל להשיג הבנה לגבי דעותיהם וציפיותיהם של הדירקטוריון וההנהלה.

מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (ר' סעיף 11)

13א. תכנון הביקורת רק במטרה לזהות הצגות מוטעות שהן מהותיות בנפרד, מתעלם מהעובדה שסך ההצגות המוטעות שאינן מהותיות בנפרד עשוי לגרום לדוחות הכספיים להיות מוטעים מהותית, ואינו מותיר מרווח בטחון לקיומן של הצגות מוטעות אפשריות שלא זוהו. מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת נקבעת בסכום נמוך יותר (או בסכומים נמוכים יותר) מאשר מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (או כאשר מדובר במהותיות לצרכי ביצוע הביקורת לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים – היא נקבעת בסכום נמוך יותר מהמהותיות לאותם סוגי עסקאות,

יתרות חשבון או גילויים ספציפיים). המטרה היא להרחיב את היקף הביקורת בהשוואה לזה שהיה נדרש לפי מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (או לפי מהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים), וזאת על מנת:

- לוודא שתזוהינה הצגות מוטעות שהן נמוכות מהמהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (או מהמהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים), כדי להפחית את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו עולה על המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (או על המהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים); ולפיכך
- לספק מרווח בטחון להצגות מוטעות אפשריות שלא זוהו. מרווח בטחון זה מצוי בין סך ההצגות המוטעות שזוהו אך לא תוקנו לבין המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (או לבין המהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים).

מרווח בטחון זה מספק רמה מסוימת של בטחון לרואה החשבון המבקר לכך שאין זה סביר שהצגות מוטעות שלא זוהו, בצירוף כל ההצגות המוטעות שלא תוקנו, יעלו על הסכום שהיה גורם לדוחות הכספיים לכלול הצגה מוטעית מהותית.

הקביעה של מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת כרוכה בהפעלת שיקול דעת מקצועי ואינה חישוב טכני פשוט. היא מושפעת מההבנה של רואה החשבון המבקר את הישות, הבנה המתעדכנת במהלך ביצוע נוהלי הערכת סיכונים; וכן מהאופי וההיקף של הצגות מוטעות שזוהו בביקורות קודמות וכתוצאה מכך מהציפיות של רואה החשבון המבקר ביחס להצגות מוטעות בתקופה הנוכחית.

עדכון המהותיות עם התקדמות הביקורת (ר' סעיף 12)

א13א. במצבים מסוימים, רואה החשבון המבקר עשוי לקבוע מהותיות לצרכי תכנון עוד בטרם הכנת הדוחות הכספיים שיבוקרו. במצבים כאלה, שיקול הדעת המקצועי של רואה החשבון המבקר לגבי מהותיות עשוי להתבסס על היקש מהדוחות הכספיים ביניים

לדוחות הכספיים השנתיים, או על תקופה שנתית קודמת (אחת או יותר).

14א. עדכון המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם (וכאשר רלוונטי, סף או ספי מהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים) עשוי להידרש כתוצאה משינוי בנסיבות שאירעו במהלך הביקורת (לדוגמה, החלטה למכור רכיב משמעותי של עסקי הישות או מיזוג משמעותי), שינויים משמעותיים בכלכלה בכללותה או בענף שבו פועלת הישות, מידע חדש, או שינוי בהבנה של רואה החשבון המבקר את הישות ואת פעילויותיה כתוצאה מביצוע ניהול ביקורת נוספים. לדוגמה, אם במהלך הביקורת נראה שהתוצאות הכספיות בפועל צפויות להיות שונות משמעותית מהתוצאות הכספיות החזויות אשר נעשה בהן שימוש מלכתחילה כדי לקבוע מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם, יעדכן רואה החשבון המבקר את אותה מהותיות.

**נספח - תיקונים לתקני ביקורת אחרים
(מהווה חלק בלתי נפרד מהתקן)**

בתיקונים לתקני ביקורת אחרים המפורטים בסעיפים 1-3 להלן, טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה:

1. בתקן ביקורת 85 "דגימה בביקורת" – סעיף 52 יתוקן כלהלן:

"לגבי בדיקות מבססות, על המבקר להשליך מטעויות כספיות שנתגלו במדגם לאוכלוסייה, ועליו לבחון את ההשפעה של הטעות שהושלכה על מטרת הבדיקה המסוימת ועל תחומים אחרים של הביקורת. המבקר ישליך את סך הטעויות לאוכלוסייה כדי להגיע לנקודת מבט רחבה לגבי היקף הטעויות, וכדי להשוות עניין זה לטעות הנסבלת. לצורכי בדיקות מבססות, טעות נסבלת הינה ההטעיה הנסבלת, והיא תייצג סכום שהוא פחות מהאומדן הראשוני של המבקר (או סכום השווה לאומדן זה) לגבי מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (כהגדרתה בסעיף 9 לתקן ביקורת 114) שנעשה בה שימוש בגין יתרות החשבון הבודדות שהן בביקורת."

2. בתקן ביקורת 101 "תיעוד ביקורת" – סעיף א' 17 יתוקן כלהלן:

"כאשר רואה חשבון מבקר של ישות קטנה עורך תיעוד ביקורת, הוא יכול גם למצוא כמועיל וכיעיל לתעד היבטים שונים של הביקורת יחד באותו מסמך, עם הפניות לניירות עבודה תומכים כפי שמתאים. דוגמאות לנושאים שיכולים להיות מתועדים יחד בביקורת של ישות קטנה כוללות את הבנת הישות והבקרה הפנימית שלה, אסטרטגיית הביקורת בכללותה, התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת, מהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת 86 – "מהותיות בביקורת" 114 "מהותיות בתכנון וביצוע של ביקורת", סיכונים שהוערכו, נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, ומסקנות שהוסקו."

3. בתקן ביקורת 110 "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" – הערת שוליים 14 תתוקן כלהלן:

"ר' תקן ביקורת 86 – "מהותיות בביקורת" 114 "מהותיות בתכנון וביצוע של ביקורת."