

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 450 (*)

ב ד ב ר

הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

מבוא

א1-1 תחולת תקן ביקורת זה

א2-2 כניסה לתוקף

3 מטרה

4 הגדרות

הוראות

5 צבירה של הצגות מוטעות שזוהו

9-6 התייחסות להצגות מוטעות שזוהו עם התקדמות
הביקורת

11-10 הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי
המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי
הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

תוכן עניינים - המשך

סעיפים

13-12	דיווח של הצגות מוטעות
14	הצהרות בכתב
15	תיעוד

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

1א	הגדרת הצגה מוטעית
2א-6א	צבירה של הצגות מוטעות שזוהו
7א-13א	התייחסות להצגות מוטעות שזוהו עם התקדמות הביקורת
14א-25א	הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו
26א-28א	דיווח של הצגות מוטעות
29א	הצהרות בכתב
30א	תיעוד

מבוא

תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 115** בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת.
- **תקן ביקורת 123** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

א1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 450 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

Evaluation of Misstatements Identified during the Audit

תקן ביקורת זה דן בחובתו של רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת ואת ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים.

בגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים, תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר להסיק אם הושגה מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית. מסקנתו של רואה החשבון המבקר, כפי שמנוסחת בחוות דעתו¹, מביאה בחשבון את הערכתו בדבר השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים. כאשר רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה, בהתאם לתקן ביקורת זה, כי הצגות מוטעות שלא תוקנו הן מהותיות, בנפרד או במצטבר, עליו

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 115 בחודש דצמבר 2015.

¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסווג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת" מתייחס לחובתו של רואה החשבון המבקר ליישם באופן נאות את הקונספט של מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת דוחות כספיים.

כניסה לתוקף

2. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצוינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

א.2. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

מטרה

3. המטרה של רואה החשבון המבקר היא להעריך את:

(א) ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת; וכן

(ב) ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים.

הגדרות

4. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) הצגה מוטעית (Misstatement) - כהגדרתה בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 13(ה). (ר' סעיף א1)

(ב) הצגות מוטעות שלא תוקנו (uncorrected misstatements) -
הצגות מוטעות שרואה החשבון המבקר צבר במהלך
הביקורת ואשר לא תוקנו.

הוראות

צבירה של הצגות מוטעות שזוהו

5. על רואה החשבון המבקר לצבור הצגות מוטעות שזוהו במהלך
הביקורת, למעט כאלה שהינן זניחות בעליל. (ר' סעיפים א2-א6)

התייחסות להצגות מוטעות שזוהו עם התקדמות הביקורת

6. על רואה החשבון המבקר לקבוע אם יש צורך לעדכן את התכנון
הכולל של הביקורת² ואת תכנית הביקורת, כאשר :

(א) אופיין של הצגות מוטעות שזוהו ונסיבות התרחשותן
מצביעים על קיומן האפשרי של הצגות מוטעות נוספות, אשר
יחד עם הצגות מוטעות שנצברו במהלך הביקורת, עשויות
להיות מהותיות; או (ר' סעיף א7)

(ב) ההיקף הכולל של ההצגות המוטעות שנצברו במהלך
הביקורת מתקרב למהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת
(ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".
(ר' סעיף א8)

7. אלא אם כן נאסר על רואה החשבון המבקר על פי הוראות חוק או
רגולציה, עליו לערוך בירור בעיתוי המתאים עם הגורמים
הרלוונטיים בהנהלת הישות³ לגבי כל ההצגות המוטעות שנצברו
במהלך הביקורת ולהעלות את הצורך בתיקון. (ר' סעיפים א9-א11)

² ר' תקן ביקורת (ישראל) 300 בדבר "תכנון הביקורת", סעיפים 9-10.
³ תקן ביקורת זה משתמש לסירוגין במונחים "דירקטוריון" ו-"הנהלה". בישויות
קטנות (ר' התייחסות בסעיפים א64-א66 בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר
"מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני
ביקורת מקובלים בישראל") יתכן כי אותם גורמים (ולעתים אף אדם אחד בלבד)
מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, כגון בעלים-מנהל. במצב
דברים כזה, רואה החשבון המבקר אינו נדרש לקיים את אותה תקשורת מספר
פעמים עם אותם גורמים בתפקידים השונה.

לגבי משמעות המונח "דירקטוריון והנהלה" כאשר מדובר בישות שאינה חברה
- ר' הגדרה בסעיף 13(ג) לתקן ביקורת (ישראל) 200.

8. אם, בעקבות בירורים כאמור שנעשו על ידי רואה החשבון המבקר, נבחנו על ידי גורמים רלוונטיים בהנהלה סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים כלשהם, ותוקנו הצגות מוטעות שזוהו, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת נוספים על מנת לקבוע האם נותרו הצגות מוטעות. (ר' סעיף 12א)
9. אם לא תוקנו חלק או כל ההצגות המוטעות שהועלה הצורך בתיקון, על רואה החשבון המבקר לקבל ולבחון את הסיבות לאי-ביצוע התיקונים ולהביא זאת בחשבון בבואו להעריך אם אין בדוחות הכספיים, בכללותם, הצגה מוטעת מהותית. (ר' סעיף 13א)

הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו

10. טרם הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, על רואה החשבון המבקר לבחון מחדש את המהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", על מנת לוודא אם היא עדיין מתאימה נוכח התוצאות הכספיות בפועל של הישות. (ר' סעיפים 14א-15א)
11. על רואה החשבון המבקר לקבוע אם הצגות מוטעות שלא תוקנו הן מהותיות, בנפרד או במצטבר. בקביעה כאמור, על רואה החשבון המבקר לשקול את העניינים הבאים:
- (א) גודלן ואופיין של ההצגות המוטעות, הן ביחס לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים והן ביחס לדוחות הכספיים בכללותם, והנסיבות הספציפיות שבהן התרחשו; (ר' סעיפים 16א-22א, 24א-25א)
- (ב) השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, המתייחסות לתקופות קודמות, על סוגי העסקאות, יתרות החשבון או הגילויים הרלוונטיים, ועל הדוחות הכספיים בכללותם;⁴ וכן (ר' סעיף 23א)
- (ג) הצגות מוטעות כלשהן שזוהו ולא תוקנו, אשר דווחו לו על ידי רואי חשבון מבקרים המכהנים בישויות מאוחדות, ישויות המוצגות לפי שיטת האיחוד היחסי וישויות המוצגות

⁴ בבחינת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו המתייחסות לתקופות קודמות, רואה החשבון המבקר נדרש להביא בחשבון גם הוראות שנקבעו לגבי מהותיות במסגרת הדיווח הכספי הרלוונטית או בהוראות חוק ורגולציה, וכן את הוראות תקן ביקורת (ישראל) 710, בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".

לפי שיטת השווי המאזני (גם אם בישויות האמורות מכהן אותו רואה חשבון מבקר המכהן בישות המחזיקה).

דיווח של הצגות מוטעות

12. התברר לרואה החשבון המבקר כי קיימת הצגה מוטעית מהותית (בנפרד או במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות), עליו לדווח על כך בכתב⁵ עם התבררות העניין, לגורמים הבאים³: (ר' סעיף א26)

- בישות שלגביה חל תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", הדיווח יהיה אל אותם גורמים שאליהם נדרש לדווח על חולשה מהותית בהתאם לתקנים האמורים;
 - בישות שקיימת בה ועדה לבחינת דוחות כספיים⁶ ולא חל לגביה תקן ביקורת (ישראל) 910 או תקן ביקורת (ישראל) 911, הדיווח יהיה אל יו"ר הדירקטוריון ויו"ר הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים;
 - בכל ישות אחרת הדיווח יהיה אל יו"ר הדירקטוריון.
- כמו כן, על רואה החשבון המבקר לדווח בכתב⁵ לגורמים הבאים³, בעיתוי המתאים⁷, על כלל ההצגות המוטעות שנצברו, בהבחנה בין הצגות מוטעות שתוקנו לבין הצגות מוטעות שלא תוקנו, ועל השפעתן האפשרית, בנפרד או במצטבר, על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר:
- בישות שלגביה חל תקן ביקורת (ישראל) 910 או תקן ביקורת (ישראל) 911 (על תיקוניהם) הדיווח יהיה אל אותם גורמים שאליהם נדרש לדווח על ליקוי משמעותי בהתאם לתקנים האמורים;

⁵ דיווח בכתב יכול שייעשה גם באמצעות דואר אלקטרוני, מצגת וכיוצא באלה.
⁶ כאשר קיימת בישות ועדת ביקורת המשמשת כוועדה לבחינת הדוחות הכספיים, המלים "ועדה לבחינת דוחות כספיים" יוחלפו במלים "ועדת ביקורת".

⁷ ר' התייחסות ל"עיתוי המתאים" בסעיף א9.

- בישות שקיימת בה ועדה לבחינת דוחות כספיים⁶ ולא חל לגביה תקן ביקורת (ישראל) 910 או תקן ביקורת (ישראל) 911, הדיווח יהיה אל יו"ר וחברי הוועדה לבחינת הדוחות הכספיים;
- בכל ישות אחרת הדיווח יהיה אל יו"ר וחברי הדירקטוריון.

הדיווח של רואה החשבון המבקר צריך לכלול זיהוי של הצגות מוטעות מהותיות באופן פרטני. רואה החשבון המבקר יעלה את הצורך בתיקון של הצגות מוטעות שלא תוקנו. (ר' סעיפים א27-א28)

13. על רואה החשבון המבקר לדווח בכתב⁵ לגורמים המצוינים בסעיף 12 לעיל, בעיתוי המתאים, גם על השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, המתייחסות לתקופות קודמות, על סוגי העסקאות, יתרות החשבון או הגילויים הרלוונטיים, ועל הדוחות הכספיים בכללותם.

הצהרות בכתב

14. על רואה החשבון המבקר לדרוש הצהרות בכתב מהדירקטוריון והנהלה כי השפעותיהן של הצגות מוטעות שלא תוקנו אינן מהותיות, בנפרד או במצטבר, לדוחות הכספיים בכללותם. ריכוז של פריטים כאמור ייכלל בהצהרות שבכתב ויהווה חלק בלתי נפרד מהן. (ר' סעיף א29)

לצורך קיום הוראות סעיף 11(ג) לעיל, רואה החשבון המבקר המכהן בישות המחזיקה יקבל מרואי החשבון המבקרים המכהנים בישויות המתוארות בסעיף 11(ג) את המידע שנכלל בהצהרות בכתב שניתנו באותן ישויות, בצירוף ריכוז ההצגות המוטעות שלא תוקנו.

תיעוד

15. על רואה החשבון המבקר לכלול בתיעוד הביקורת את העניינים הבאים:⁸ (ר' סעיף א30)

⁸ ר' גם תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיפים 8-11, ו-א6.

- (א) הסכום שמתחתיו הצגות מוטעות נחשבות כזניחות בעליל (סעיף 5 לעיל);
- (ב) כל ההצגות המוטעות שנצברו במהלך הביקורת (כלומר, אלה שאינן זניחות בעליל) והאם הן תוקנו (סעיפים 5, 7 ו- 12 לעיל); וכן
- (ג) מסקנתו של רואה החשבון המבקר באשר להצגות מוטעות שלא תוקנו אם הן מהותיות, בנפרד או במצטבר, והבסיס לאותה מסקנה (סעיף 11 לעיל).

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

הגדרת הצגה מוטעית (ר' סעיף 4(א))

1א. הצגות מוטעות עשויות לנבוע מהגורמים הבאים :

- (א) אי-דיוק באיסוף או עיבוד נתונים ששימשו להכנת הדוחות הכספיים ;
- (ב) השמטה של סכום או גילוי, לרבות גילויים לא מספקים או לא מלאים, וכן השמטה של הגילויים הנדרשים כדי לקיים את מטרות הגילוי של מסגרות דיווח כספי מסוימות, אם רלוונטי ;
- (ג) גילוי בדוחות הכספיים שאינו מוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה ;
- (ד) אומדן שגוי בחשבונאות שנובע מהתעלמות מעובדות, או מפירוש שגוי בעליל שלהן ;
- (ה) שיקול דעת של הדירקטוריון וההנהלה בנוגע לאומדנים בחשבונאות, אשר רואה החשבון המבקר מוצא כבלתי סבירים, או בנוגע לבחירה ויישום של מדיניות חשבונאית, אשר רואה החשבון המבקר מוצא כבלתי ראויה ;
- (ו) סיווג, הקבצה או הפרדה בלתי נאותים של מידע ; וכן
- (ז) לגבי דוחות כספיים שהוכנו לפי מסגרת של הצגה נאותה – השמטה של גילוי שהוא מעבר לגילויים שנדרשים במפורש על ידי המסגרת, אשר נחוץ כדי שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות.⁹

⁹ לדוגמה, תקני IFRS וכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) דורשים שישות תיתן גילויים נוספים כאשר קיום ההוראות הספציפיות בתקנים אינו מספיק כדי לאפשר למשתמשים להבין את ההשפעה של עסקאות מסוימות ואירועים ומצבים מסוימים אחרים על המצב הכספי ותוצאות הפעולות של הישות (ר' תקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, סעיף 17(c), וכן תקן חשבונאות 34 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות, סעיף 12(ג)).

דוגמאות להצגות מוטעות הנובעות מתרמית מובאות בתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".¹⁰

צבירה של הצגות מוטעות שזוהו (ר' סעיף 5)

"זניח בעליל"

א.2. סעיף 5 בתקן ביקורת זה דורש מרואה החשבון המבקר לצבור הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת, למעט כאלה שהינן זניחות בעליל.

"זניח בעליל" אינו ביטוי נוסף ל-"לא מהותי". הצגות מוטעות שהינן זניחות בעליל תהיינה בעלות סדר גודל שונה לחלוטין (קטן יותר), או בעלות אופי שונה לחלוטין, מאלו שתיקבענה כלא מהותיות. אלו הצגות מוטעות שהינן חסרות חשיבות בעליל, בין אם הן נבחנות בנפרד או במצטבר, ובין אם הן נבחנות על בסיס קריטריון כלשהו של גודל, אופי או נסיבות. כאשר קיימת אי-וודאות כלשהי האם פריט, אחד או יותר, הוא זניח בעליל, ההצגה המוטעית נחשבת ככזו שאינה זניחה בעליל.

הצגות מוטעות בדוחות הכספיים הראשיים¹¹

א.3. רואה החשבון המבקר יכול לקבוע סכום שמתחתיו הצגות מוטעות של סכומים בדוחות הכספיים הראשיים תיחשבנה זניחות בעליל ולא נדרש יהיה לצבור אותם בהתאם לסעיף 5 בתקן ביקורת זה. זאת, משום שרואה החשבון המבקר צופה כי לצבירה של סכומים כאמור בבירור לא תהיה השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. הצגות מוטעות המתייחסות לסכומים עשויות שלא להיות זניחות בעליל כאשר הן נבחנות על בסיס קריטריון של אופי או נסיבות, ואם הן אכן לא זניחות בעליל, הן נצברות כנדרש בסעיף 5 לתקן ביקורת זה.

הצגות מוטעות בגילויים

א.4. גם הצגות מוטעות בגילויים עשויות להיות זניחות בעליל, בין אם הן נבחנות בנפרד או במצטבר, ובין אם הן נבחנות על בסיס קריטריון כלשהו של גודל, אופי או נסיבות. הצגות מוטעות בגילויים שאינן

¹⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 8-12.

¹¹ הכוונה היא לדוחות על המצב הכספי, על תוצאות הפעולות (רווח או הפסד ורווח כולל אחר), על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים.

זניחות בעליל נצברות אף הן על מנת לסייע לרואה החשבון המבקר בהערכת ההשפעה של הצגות מוטעות כאלה על הגילויים הרלוונטיים ועל הדוחות הכספיים בכללותם. סעיף א'17 בתקן ביקורת זה מספק דוגמאות להצגות מוטעות בגילויים איכותניים שעשויות להיות מהותיות.

צבירה של הצגות מוטעות

א'5. לא ניתן לסכום הצגות שהן מוטעות בשל אופי או נסיבות, ואשר נצברו כמתואר בסעיפים א'3-א'4 לעיל, כפי שהדבר אפשרי במקרה של הצגות מוטעות של סכומים. למרות זאת, רואה החשבון המבקר נדרש בסעיף 11 לתקן ביקורת זה להעריך את אותן הצגות מוטעות בנפרד ובמצטבר (כלומר, ביחד עם הצגות מוטעות אחרות) כדי לקבוע האם הן מהותיות.

א'6. כדי לסייע לרואה החשבון המבקר בהערכת השפעתן של הצגות מוטעות שנצברו במהלך הביקורת ובדיווח של הצגות מוטעות, ניתן לעשות הבחנה בין הצגות מוטעות עובדתיות (factual misstatements), הצגות מוטעות המתייחסות לשיקול דעת (judgmental misstatements) והצגות מוטעות שיש להן השלכה על כלל האוכלוסיה (projected misstatements):

- הצגות מוטעות עובדתיות הן הצגות מוטעות שלגביהן לא קיים ספק.
- הצגות מוטעות המתייחסות לשיקול דעת הן הבדלים הנובעים משיקול דעת של הדירקטוריון וההנהלה, לרבות כזה הנוגע להכרה, מדידה, הצגה וגילוי בדוחות הכספיים (כולל בחירה או יישום של מדיניות חשבונאית), אשר רואה החשבון המבקר מוצא כבלתי סביר או בלתי ראוי.
- הצגות מוטעות שיש להן השלכה על כלל האוכלוסיה הן האומדן הטוב ביותר של רואה החשבון המבקר ביחס להצגות מוטעות באוכלוסיות, הכרוך בהשלכה של הצגות מוטעות שזוהו בדגימות בביקורת לכלל האוכלוסיות שממנה נלקחו הדגימות. הנחיות לגבי הקביעה של הצגות מוטעות שיש להן השלכה על כלל האוכלוסיה וההערכה של התוצאות מפורטות בתקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת".¹²

¹² ר' תקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת", סעיפים 52-57.

התייחסות להצגות מוטעות שזוהו עם התקדמות הביקורת
(ר' סעיפים 6-9)

- 7א. הצגה מוטעית עשויה שלא להיות מקרה בודד. ראיות לקיומן האפשרי של הצגות מוטעות נוספות כוללות, לדוגמה, מקרים שבהם רואה החשבון המבקר מזהה שהצגה מוטעית נבעה מכשל בבקרה הפנימית, או מהנחות או שיטות הערכה לא ראיות שיושמו באופן נרחב על ידי הישות.
- 8א. אם סך ההצגות המוטעות שנצברו במהלך הביקורת מתקרב למהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", יתכן כי קיים יותר מסיכון נמוך שניתן לקבלו, שהצגות מוטעות שלא זוהו, ביחד עם סך ההצגות המוטעות שנצברו במהלך הביקורת, יעברו את המהותיות. הצגות מוטעות שלא זוהו עשויות להתקיים בשל קיומם של סיכון דגימה וסיכון שאינו קשור בדגימה.¹³
- 9א. עריכת בירור בעיתוי המתאים עם הגורמים הרלוונטיים בהנהלת הישות הינה בעלת חשיבות, מאחר שהיא מאפשרת לאותם גורמים להעריך אם סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים מוצגים באופן מוטעה, ליידע את רואה החשבון המבקר אם הם חולקים על דעתו, ולפעול כנדרש.
- 10א. הוראות חוק או רגולציה עשויות למנוע את דיווחן של הצגות מוטעות מסוימות על ידי רואה החשבון המבקר לדירקטוריון ולהנהלה, או לאחרים בישות. לדוגמה, הוראות חוק או רגולציה עשויות לאסור באופן ספציפי על דיווח, או פעולה אחרת, אשר עלולים לשבש חקירה של רשות לגבי פעולה בלתי חוקית ממשית או נחשדת. בנסיבות מסוימות, ניגודי עניינים אפשריים, בין חובות הסודיות של רואה החשבון המבקר לבין מחויבויותיו לדווח, עשויים להיות מורכבים. במקרים כאמור, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול קבלת ייעוץ משפטי.
- 11א. תיקון כלל ההצגות המוטעות על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לרבות אלה שהועלו על ידי רואה החשבון המבקר, מאפשר לדירקטוריון ולהנהלה לשמור על ספרי חשבוניות ורישומים מדויקים ומפחית את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים עתידיים בשל ההשפעה המצטברת של הצגות מוטעות בלתי מהותיות שלא תוקנו המתייחסות לתקופות קודמות.

¹³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת", סעיפים 8-9.

12א. הגורמים הרלוונטיים בהנהלת הישות עשויים לבחון סוג עסקאות, יתרת חשבון או גילוי ספציפיים, על מנת שהם יבינו את הסיבה להצגה מוטעית שזוהתה על ידי רואה החשבון המבקר, יבצעו נהלים לקביעת סכום ההצגה המוטעית בפועל בסוג העסקאות, יתרת החשבון או הגילוי, ויבצעו את ההתאמות הנדרשות בדוחות הכספיים. בחינה כאמור, עשויה להתבצע, לדוגמה, על בסיס ההשלכה שביצע רואה החשבון המבקר להצגות מוטעות שזוהו בדגימה בביקורת על כלל האוכלוסייה שממנה נלקחה.

13א. תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר להעריך אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי, תוצאות הפעולות, השינויים בהון ותזרימי המזומנים של הישות המדווחת, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה¹⁴. הערכה זו כוללת בחינה של ההיבטים האיכותיים של המדיניות החשבונאית של הישות ויישומה (accounting practices), לרבות סימנים להטיה אפשרית בשיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה, והיא עשויה להיות מושפעת מהבנתו של רואה החשבון המבקר את סיבותיהם של הדירקטוריון וההנהלה להימנעות מביצוע התיקונים.

הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו (ר' סעיפים 10-11)

14א. האופן שבו רואה החשבון המבקר קובע מהותיות, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", מבוסס לעתים קרובות על אומדן התוצאות הכספיות של הישות, משום שיתכן כי התוצאות הכספיות בפועל עדיין לא ידועות. לפיכך, לפני שרואה החשבון המבקר מעריך את השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, יתכן שיהיה זה נחוץ לעדכן את המהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 על בסיס התוצאות הכספיות בפועל.

15א. תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת"¹⁵ מסביר כי עם התקדמות הביקורת, מהותיות לגבי הדוחות הכספיים בכללותם (וכאשר רלוונטי, סף או ספי המהותיות לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים) מותאמת במקרה שבמהלך הביקורת נודע לרואה החשבון המבקר על מידע שהיה גורם לו לקבוע סכום אחר (או

¹⁴ כאשר מדובר במסגרת של קיום הוראות רואה החשבון המבקר נדרש להעריך אם הדוחות הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

¹⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", סעיף 12.

סכומים אחרים) מלכתחילה. לפיכך, כל התאמה משמעותית למהותיות סביר שכבר בוצעה טרם הערכת השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו על ידי רואה החשבון המבקר.

עם זאת, אם ההערכה מחדש שמבצע רואה החשבון המבקר לגבי מהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 (ר' סעיף 10 לתקן ביקורת זה) מביאה לסכום נמוך יותר, אזי יש לבחון מחדש את המהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (performance materiality)¹⁶ ואת מידת הנאותות של האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת נוספים, וזאת על מנת להשיג ראיות ביקורת נאותות כבסיס לחוות הדעת.

16א. כל הצגה מוטעית פרטנית של סכום נבחנת לצורך הערכת השפעתה על סוגי העסקאות, יתרות החשבון והגילויים הרלוונטיים, לרבות האם היא עברה את סף המהותיות, אם קיים, של אותם סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים ספציפיים.

17א. בנוסף, כל הצגה מוטעית פרטנית של גילוי איכותני נבחנת לצורך הערכת השפעתה על הגילויים הרלוונטיים וכן השפעתה הכוללת על הדוחות הכספיים בכללותם. הקביעה אם הצגה מוטעית בגילוי איכותני היא מהותית, בהקשר של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה והנסיבות הספציפיות של הישות, היא עניין שכרוך בהפעלת שיקול דעת מקצועי. דוגמאות למקרים שבהם הצגות מוטעות כאלה עשויות להיות מהותיות כוללות:

- תיאורים לא מדויקים או לא שלמים של מידע בדבר המטרות, המדיניות והתהליכים לניהול הון בישויות עם פעילות בתחום הבנקאות והביטוח.
- השמטה של מידע בדבר האירועים והנסיבות שהביאו להפסד מירידת ערך (לדוגמה, ירידה משמעותית וארוכת-טווח בביקוש למתכת או לסחורה) בישות עם פעילות כרייה.
- תיאור לא נכון של מדיניות חשבונאית המתייחסת לפריט משמעותי בדוח על המצב הכספי, בדוח על הרווח הכולל, בדוח על השינויים בהון או בדוח על תזרימי המזומנים.
- תיאור בלתי מספק של הרגישות לשינוי בשער חליפין בישות שפועלת בתחום סחר בינלאומי.

¹⁶ להסבר המונח – ר' תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

18א. בקביעה אם הצגה מוטעית שלא תוקנה הינה מהותית בשל אופייה, כנדרש בסעיף 11 לתקן ביקורת זה, רואה החשבון המבקר מביא בחשבון הצגות מוטעות שלא תוקנו בסכומים ובגילויים. הצגות מוטעות כאלה עשויות להיחשב כמהותיות בנפרד או במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות. לדוגמה, כתלות בהצגות המוטעות שזוהו בגילויים, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול אם:

(א) טעויות שזוהו הינן חוזרות ונשנות או בעלות השפעה נרחבת; או

(ב) מספר הצגות מוטעות שזוהו רלוונטיות לאותו עניין וכשהן נבחנות במצטבר הן עשויות להשפיע על ההבנה של המשתמשים לגבי אותו עניין.

שיקול זה לגבי הצגות מוטעות שזוהו הינו שימושי גם כאשר רואה החשבון המבקר שוקל אם ההצגה בכללותה של הדוחות הכספיים נפגמה על ידי הכללת מידע שאינו רלוונטי או שמעיב על הבנה ראויה של העניינים שניתן להם גילוי.

19א. אם הצגה מוטעית פרטנית נמצאת כמהותית, אין זה סביר שהיא יכולה להיות מקוּזֶזֶת עם הצגות מוטעות אחרות. לדוגמה, אם הכנסה הוצגה ביתר באופן מהותי, הדוחות הכספיים בכללותם יכללו הצגה מוטעית מהותית, גם אם השפעתה של ההצגה המוטעית על הרווח מתקזזת לחלוטין על ידי הצגה שקולה ביתר של הוצאות. עם זאת, קיזוזן של הצגות מוטעות במסגרת אותם יתרות חשבון או סוגי עסקאות עשוי להיות ראוי; אולם, הסיכון לקיומן של הצגות מוטעות נוספות שלא זוהו נבחן טרם הסקת המסקנה שקיזוז, אף של הצגות מוטעות שאינן מהותיות, הינו ראוי.¹⁷

20א. הקביעה, אם הצגה מוטעית המתייחסת לסיווג הינה מהותית, כרוכה בהערכה של שיקולים איכותניים, כגון ההשפעה של אותה הצגה מוטעית על אמות מידה (covenants) של חוב או על אמות מידה חוזיות אחרות, ההשפעה שלה על סעיפים בודדים או על סיכומי-ביניים בדוחות הכספיים, או ההשפעה שלה על יחסים עיקריים הנובעים מהדוחות הכספיים. בנסיבות מסוימות רואה

¹⁷ זיהוין של מספר הצגות מוטעות לא מהותיות במסגרת אותה יתרת חשבון או אותו סוג של עסקאות עשוי לדרוש מרואה החשבון המבקר להעריך מחדש את הסיכון להצגה מוטעית מהותית עבור אותה יתרת חשבון או אותו סוג של עסקאות.

החשבון המבקר עשוי להסיק כי הצגה מוטעית המתייחסת לסיווג אינה מהותית לדוחות הכספיים בכללותם, גם אם היא עשויה לעבור את סף או ספי המהותיות שיושמו בהערכתן של הצגות מוטעות אחרות. לדוגמה, סיווג שגוי בין סעיפים מאזניים עשוי שלא להיחשב כמהותי לדוחות הכספיים בכללותם אם סכום הסיווג השגוי קטן ביחס לגודל הסעיפים המאזניים המתייחסים והסיווג השגוי אינו משפיע על דוח רווח או הפסד או יחסים עיקריים כלשהם הנובעים מהדוחות הכספיים.

21א. הנסיבות הנוגעות להצגות מוטעות מסוימות עשויות לגרום לרואה החשבון המבקר להעריך אותן כמהותיות, בנפרד או במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות שנצברו במהלך הביקורת, גם אם הן נמוכות מהמהותיות לדוחות הכספיים בכללותם.

להלן רשימה של נסיבות העשויות להשפיע על אותה הערכה. נסיבות אלה הינן דוגמאות בלבד; לא כולן צפויות להימצא בכל ביקורת ואין מדובר בהכרח ברשימה ממצה. קיומן של נסיבות כלשהן כאמור להלן אינו מוביל בהכרח למסקנה כי ההצגה המוטעית היא מהותית.

נסיבות העשויות להשפיע על ההערכה כוללות את המידה שבה ההצגה המוטעית:

- משפיעה על עמידה בדרישות רגולציה;
- משפיעה על עמידה באמות מידה של חוב או בדרישות חוזיות אחרות;
- מסווה שינוי ברווח או מגמות אחרות, בייחוד בהקשר של תנאים כלכליים כלליים או תנאים בענף;
- משפיעה על היחסים הנובעים מהדוחות הכספיים ושממששים להערכת המצב הכספי, תוצאות הפעילות או תזרימי המזומנים של הישות;
- משפיעה על מידע מגזרי המוצג בדוחות הכספיים (לדוגמה, חשיבות העניין למגזר או לחלק אחר מעסקי הישות אשר זוהה כממלא תפקיד משמעותי בפעילויות הישות או ברווחיות שלה);
- היא בעלת השפעה על הגדלת תגמול ההנהלה או הדירקטוריון, למשל, באמצעות וידוא כי יתמלאו התנאים להענקת בונוסים או תמריצים אחרים;
- מתייחסת לפריטים שבהם מעורבים צדדים מסוימים (לדוגמה, האם צדדים חיצוניים לעסקה קשורים לחברים בהנהלת הישות);

- מתייחסת למאפיין המכריע של הצגה מוטעית (לדוגמה, הדיוק של טעות שניתנת לקביעה באופן אובייקטיבי להבדיל מהצגה מוטעית שבאופן בלתי נמנע מעורבת בה מידה של סובייקטיביות בשל אומדן, הקצאה או אי ודאות);

22א. תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים",¹⁸ מסביר כיצד יש לבחון את ההשלכות של הצגה מוטעית הנובעת, או העשויה לנבוע, מתרמית ביחס להיבטים אחרים של הביקורת, גם אם היקף ההצגה המוטעית אינו מהותי ביחס לדוחות הכספיים. כתלות בנסיבות, הצגות מוטעות בגילויים יכולות גם להוות אינדיקציה לתרמית והן עשויות, לדוגמה, לנבוע מהדברים הבאים:

- גילויים מטעים שמקורם בהטיה בשיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה; או

- גילויים שאינם מוסיפים מידע שימושי או שחוזרים על עצמם במידה מרובה, אשר מיועדים להעיב על הבנה ראויה של עניינים בדוחות הכספיים.

כאשר רואה החשבון המבקר שוקל את ההשלכות של הצגות מוטעות בסוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים, הוא מפעיל ספקנות מקצועית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".¹⁹

23א. להשפעה המצטברת של הצגות מוטעות בלתי מהותיות שלא תוקנו, המתייחסות לתקופות קודמות, עשויה להיות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. ישנן גישות מקובלות שונות להערכה שמבצע רואה החשבון המבקר לגבי ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו כאמור על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. השימוש בשיטת הערכה אחידה מאפשר עקביות בין התקופות.

¹⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיפים 86-89.

¹⁹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל", סעיף 15.

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי²⁰

24א. במקרה של ביקורת של ישות במגזר הציבורי, הערכת המהותיות של הצגה מוטעית עשויה להיות מושפעת גם מחובותיו של רואה החשבון המבקר, שנקבעו בהתאם להוראות חוק, רגולציה או סמכות אחרת, לדווח על עניינים מסוימים, לרבות, לדוגמה, על קיומה של תרמית.

25א. כמו כן, עניינים כגון האינטרס הציבורי, אחריות דיווח (accountability), יושרה והבטחת פיקוח אפקטיבי מכוח חקיקה, בפרט, עשויים להשפיע על ההערכה האם פריט הינו מהותי מעצם אופיו. הדבר נכון במיוחד לגבי פריטים המתייחסים לעמידה בהוראות חוק, רגולציה או מקור סמכות אחר.

דיווח של הצגות מוטעות (ר' סעיף 12)

26א. כאשר מתברר לרואה החשבון המבקר שקיימת הצגה מוטעית מהותית, סעיף 12 לעיל דורש ממנו לדווח על כך לגורמים שונים בישות. זיהויה של הצגה מוטעית מהותית מעיד, ברוב המכריע של המקרים, על קיומה של חולשה מהותית בבקרה הפנימית על דיווח כספי של הישות. במקרה כזה, ממילא קמה לרואה החשבון המבקר חובה לדווח, הן לפי סעיף 169(א) לחוק החברות²¹ והן לפי תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" ותקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (בישויות שתקנים אלה חלים לגביהן). אף שתקן ביקורת זה אינו קובע את כל המקרים שבהם נדרש דיווח לפי סעיף 169(א) לחוק החברות, קיימת הנחה כי במקרה של הצגות מוטעות שווה, דיווח לגורמים המפורטים בסעיף 12 לעיל מקיים את הוראות סעיף 169(א) לחוק.

27א. אם קיים מספר גדול של הצגות מוטעות פרטניות בלתי מהותיות שלא תוקנו, רואה החשבון המבקר עשוי לדווח על מספרן והשפעתן הכספית הכוללת של הצגות מוטעות שלא תוקנו, במקום לפרט כל הצגה מוטעית שלא תוקנה. בדומה, אם קיים באותן ישויות מספר גדול של הצגות מוטעות פרטניות בלתי מהותיות שתוקנו, רואה החשבון המבקר עשוי לדווח על מספרן והשפעתן הכספית הכוללת

²⁰ המגזר הציבורי (public sector) מתייחס לממשלה, יחידות סמך, שלטון מקומי, רשויות שלטוניות וגופים שלטוניים קשורים.

²¹ סעיף 169(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999, קובע כי: "נודע לרואה החשבון המבקר אגב פעולת הביקורת, על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית של החברה, ידווח על כך ליושב ראש הדירקטוריון".

של הצגות מוטעות כאלה (בנפרד מהצגות מוטעות שלא תוקנו), במקום לפרט כל הצגה מוטעית שתוקנה.

28א. רואה החשבון המבקר עשוי לדון עם הגורמים המפורטים בסעיף 12 על הסיבות וההשלכות של אי-תיקון של הצגות מוטעות, נוכח הגודל והאופי של ההצגה המוטעית בהתחשב בנסיבות, ועל השלכות אפשריות ביחס לדוחות כספיים עתידיים.

הצהרות בכתב (ר' סעיף 14)

29א. משום שההכנה של דוחות כספיים דורשת שהדירקטוריון וההנהלה יבצעו התאמות לדוחות הכספיים כדי לתקן הצגות מוטעות מהותיות, רואה החשבון המבקר נדרש לבקש מהם לספק הצהרה בכתב לגבי הצגות מוטעות שלא תוקנו. במקרים מסוימים, הדירקטוריון וההנהלה עשויים לסבור כי הצגות מוטעות מסוימות שלא תוקנו אינן הצגות מוטעות. מסיבה זו, הם עשויים לבקש להוסיף להצהרות בכתב שלהם ניסוחים כגון: "איננו מסכימים כי פריטים ... ו- ... מהווים הצגות מוטעות משום ש[תיאור הסיבות]". עם זאת, קבלת הצהרה זו אינה משחררת את רואה החשבון המבקר מהצורך לגבש מסקנה על השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו.

תיעוד (ר' סעיף 15)

30א. התיעוד של רואה החשבון המבקר לגבי הצגות מוטעות שלא תוקנו עשוי להביא בחשבון את:

- (א) בחינת ההשפעה המצטברת של הצגות מוטעות שלא תוקנו;
- (ב) הערכה האם קיימת חריגה מסף או ספי המהותיות, אם נקבעו, לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים ספציפיים; וכן
- (ג) הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו על יחסים עיקריים או מגמות הנובעים מהדוחות הכספיים, ועל עמידה בהוראות חוק, רגולציה ודרישות חוזיות (למשל, אמות מידה של חוב).