

יקלשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 200 (*)

ב ד ב ר

מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל

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

תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
2-1	תחולת תקן ביקורת זה
9-3	ביקורת של דוחות כספיים
10-10א	כניסה לתוקף
12-11	מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר
13	הגדרות

(*) 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

הוראות

14	הוראות-דרישות אתיקה המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים
15	ספקנות מקצועית
16	שיקול דעת מקצועי
17	ראיות ביקורת נאותות וסיכון ביקורת
24-18	עריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

א1א-1א	הגדרות
א1א-ב1א	ביקורת של דוחות כספיים
א14-	הוראות-דרישות אתיקה המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים א16א-17א
א18א-22א	ספקנות מקצועית
א23א-27א	שיקול דעת מקצועי
א28א-52א	ראיות ביקורת נאותות וסיכון ביקורת
א53א-76א	עריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת

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 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 114** בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת.
- **תקן ביקורת 117** בדבר תיקון תקן ביקורת 110 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.

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

[לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2020-2.](#)

1א. (א) תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 200 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

Overall Objectives of the Independent Auditor and
the Conduct of an Audit in Accordance with
International Standards on Auditing

^(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 110 בחודש מאי 2014.

תקן ביקורת זה עוסק בחובות הראשיות של רואה חשבון מבקר בלתי תלוי (להלן - רואה חשבון מבקר) בעת **עריכת ביקורת**¹ של **דוחות כספיים**² בהתאם לתקני הביקורת³. באופן ספציפי, התקן קובע את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר, ומסביר את האופי וההיקף של ביקורת המתוכננת כדי לאפשר לרואה החשבון המבקר להשיג מטרות אלה. התקן מסביר גם את ההיקף, הסמכות והמבנה של תקני הביקורת, וכולל הוראות המבססות את החובות הכלליות של רואה החשבון המבקר בהתייחס לכל ביקורת, לרבות החובה לקיים את הוראות תקני הביקורת.

(ב) **בקריאת תקני הביקורת האחרים, יש לקרוא כל תקן אחר יחד עם תקן ביקורת זה.**

2. תקני הביקורת נכתבים בהקשר של ביקורת דוחות כספיים על ידי רואה החשבון המבקר. כאשר תקנים אלה מיושמים בביקורת של **מידע כספי היסטורי**⁴ אחר, יש להתאימם לפי הצורך בנסיבות העניין.

ביקורת של דוחות כספיים

3. המטרה של ביקורת הינה להגביר את רמת האמון בדוחות הכספיים אצל משתמשים שעבורם מיועדים הדוחות. כאשר **מסגרת הדיווח הכספי**⁵ היא **מסגרת של הצגה נאותה**⁶, כפי שהמצב לגבי מרבית המסגרות המיועדות למטרות כלליות, המטרה האמורה מושגת על ידי חוות דעת של רואה החשבון המבקר בשאלה אם הדוחות הכספיים **משקפים באופן נאות**, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. כאשר מסגרת הדיווח הכספי היא **מסגרת של קיום הוראות**⁷, המטרה האמורה מושגת על ידי חוות דעת של רואה החשבון המבקר בשאלה אם הדוחות הכספיים **הוכנו**, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי

1 ר' הגדרה בסעיף 13(א).
2 ר' הגדרה בסעיף 13(ב).
3 ר' הגדרה בסעיף 13(ז).
4 ר' הגדרה בסעיף 13(ז).
5 ר' הגדרה בסעיף 13(ח).
6 ר' הגדרה בסעיף 13(ט).
7 ר' הגדרה בסעיף 13(י).

המתאימה. ביקורת הנערכת בהתאם לתקני הביקורת
ולדרישות ההגדרות אתיקה רלוונטיות מאפשרת לרואה החשבון
המבקר לגבש חוות דעת כאמור. (ר' סעיף א1ב)

4. הדוחות הכספיים הנתונים לביקורת הינם הדוחות של הישות
שלהכנתם אחראים הדירקטוריון וההנהלה⁸ של הישות. תקני
הביקורת אינם חלים על הדירקטוריון וההנהלה של הישות. עם
זאת, ביקורת בהתאם לתקני הביקורת נערכת תחת הנחת היסוד
שהדירקטוריון וההנהלה מכירים בחובות מסוימות שלהם שהינן
בסיסיות לעריכת הביקורת⁹. ביקורת הדוחות הכספיים על ידי רואה
החשבון המבקר אינה משחררת את הדירקטוריון וההנהלה מקיום
החובות החלות עליהם. (ר' סעיפים א2-א11)

5. תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר, כבסיס לחוות
דעתו, להשיג מידה סבירה של ביטחון¹⁰ שאין בדוחות הכספיים
בכללותם הצגה מוטעית¹¹ מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית.
מידה סבירה של ביטחון הינה רמה גבוהה של בטחון. רמה כזו
מושגת כאשר רואה החשבון המבקר השיג ראיות ביקורת¹² נאותות
כדי להפחית את סיכון הביקורת¹³ לרמה נמוכה קבילה. למרות
זאת, מידה סבירה של ביטחון אינה רמה מוחלטת של ביטחון, משום
שקיימות מגבלות מובנות בביקורת אשר כתוצאה מהן מרבית
ראיות הביקורת, מהן רואה החשבון המבקר מסיק מסקנות ועליהן
הוא מבסס את חוות דעתו, הן ראיות שיכולות לשכנע אך לאו דווקא
ליצור מסקנה חד-משמעית. (ר' סעיפים א28-א52)

6. הקונספט (concept) של מהותיות מיושם על ידי רואה החשבון
המבקר הן בתכנון וביצוע של הביקורת והן בהערכת ההשפעה של
הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת ובהערכת ההשפעה של הצגות
מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים¹⁴. בדרך כלל,
הצגות מוטעות, לרבות השמטות, נחשבות למהותיות אם, בנפרד או
במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר כי הן ישפיעו על החלטות
הכלכליות של משתמשים המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים.
הפעלת שיקול דעת לגבי מהותיות נעשית בהתחשב בנסיבות

8 ר' הגדרה בסעיף 13(ג).

9 ר' סעיף 13(ד) וסעיף 2א.

10 ר' הגדרה בסעיף 13(ו).

11 ר' הגדרה בסעיף 13(ה).

12 ר' הגדרה בסעיף 13(ט).

13 ר' הגדרה בסעיף 13(יב).

14 ר' תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

ומושפעת מתפיסתו של רואה החשבון המבקר את צרכי המידע הכספי של משתמשים בדוחות הכספיים, וכן מההיקף או האופי (המהות) של הצגה מוטעית, או משילוב של שניהם. חוות דעתו של רואה החשבון המבקר מתייחסת לדוחות הכספיים בכללותם ולכן, רואה החשבון המבקר אינו אחראי לזיהוי הצגות מוטעות שאינן מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם.

7. תקני הביקורת כוללים מטרות, הוראות, הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים, המיועדים לסייע לרואה החשבון המבקר להשיג מידה סבירה של ביטחון. תקני הביקורת דורשים שרואה החשבון המבקר יפעיל **שיקול דעת מקצועי**¹⁵ ויקיים גישה של **ספקנות מקצועית**¹⁶ לאורך התכנון והביצוע של הביקורת, ובכלל זאת:

- יזהה ויעריך סיכונים להצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, בהתבסס על הבנת הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית של הישות.
- ישיג ראיות ביקורת נאותות לגבי השאלה אם קיימות הצגות מוטעות מהותית, וזאת באמצעות תכנון ומתן מענה הולם לסיכונים שהוערכו.
- יגבש חוות דעת על הדוחות הכספיים בהתבסס על המסקנות שהוסקו מראיות הביקורת שהושגו.

8. מבנה חוות הדעת שתינתן על ידי רואה החשבון המבקר תלוי במסגרת הדיווח הכספי המתאימה וכן בהוראות חוק או רגולציה רלוונטיות, ככל שקיימות כאלה. (ר' סעיפים א12-13א)

תקני הביקורת שפורסמו בעבר בעניין נוסח דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מתייחסים בדרך כלל לנוסח הרלוונטי לגבי דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, אולם קיימים גם מצבים בהם רואה החשבון המבקר מתבקש לתת חוות דעת על דוחות כספיים שהוכנו לפי מסגרת של קיום הוראות.

9. לרואה החשבון המבקר יכול שתהיינה גם חובות נוספות של תקשורת ודיווח למשתמשים, לדירקטוריון ולהנהלה או לצדדים שמחוץ לישות ביחס לעניינים העולים מהביקורת. חובות אלה

¹⁵ ר' הגדרה בסעיף 13(טז).

¹⁶ ר' הגדרה בסעיף 13(יז).

יכולות להיקבע בתקני הביקורת או בהוראות חוק או רגולציה
רלוונטיות.¹⁷

כניסה לתוקף

10. 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.

10א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים
לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר

11. בעריכת ביקורת של דוחות כספיים, המטרות הראשיות של רואה
החשבון המבקר הינן:

(א) להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים
בכללותם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב
תרמית, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר לדחות
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

(ב) לתת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים, ולקיים
תקשורת כנדרש על פי תקני הביקורת, בהתאם לממצאים של
רואה החשבון המבקר.

¹⁷ ר' לדוגמה תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים
המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר" וכן תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר
"אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות
כספיים", סעיף 102.

12. תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת בכל המקרים בהם לא ניתן להשיג מידה סבירה של ביטחון וחוות דעת מסוייגת בדוח רואה החשבון המבקר אינה מספיקה בנסיבות העניין לצורכי דיווח למשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים.

הגדרות

13. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **עריכת ביקורת (Conduct of an audit)** - תכנונם, הובלתם וניהולם של תהליכי הביקורת וביצועם של נהלי הביקורת הרלוונטיים.

(ב) **דוחות כספיים (Financial statements)** - הצגה מובנית של מידע כספי היסטורי, לרבות גילויים, שמיועדת להעביר מידע על המשאבים או המחויבויות הכלכליים של ישות בנקודת זמן, או על השינויים בהם בתקופת זמן, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי. המונח "דוחות כספיים" מתייחס, בדרך כלל, למערכת שלמה של דוחות כספיים כפי שנקבע בהוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, אך יתכן שיתייחס גם לדוח כספי בודד. גילויים כוללים דברי הסבר או מידע תיאורי, אשר מוצגים כפי שנדרש או כפי שמותר במפורש על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, על גבי דוח כספי, או בביאורים, או שהם נכללים בדרך של הפניה. (רי' סעיפים א1-1א)

(ג) **דירקטוריון והנהלה** - כאשר הישות אינה חברה או שאינה חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש לייחס את המונח "דירקטוריון והנהלה" לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון והנהלה בחברה רגילה.

(ד) **הנחת היסוד באשר לחובות הדירקטוריון וההנהלה המהווה בסיס לביקורת** - שהדירקטוריון וההנהלה הכירו בכך, והם מבינים, כי יש להם את החובות המפורטות להלן שהינן בסיסיות לעריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת. חובות אלה הן:

- (1) להכין את הדוחות הכספיים, וכאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה - גם להציג את הדוחות באופן נאות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה¹⁸;
- (2) לקיים בקרה פנימית כזו אשר הדירקטוריון וההנהלה קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית; וכן
- (3) לספק לרואה החשבון המבקר¹⁹:

א. גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים, כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים;

ב. מידע נוסף שרואה החשבון המבקר עשוי לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לצורך הביקורת; וכן

ג. גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בישות, ליועצים או מומחים חיצוניים של הישות וכן לגורמים המבצעים תפקידים בישות בדרך של מיקור חוץ, כאשר רואה החשבון המבקר סבור כי נחוץ להשיג מהם מידע ו/או ראיות ביקורת.

(ה) **הצגה מוטעית (Misstatement)** - הבדל בין הסכום, הסיווג, ההצגה, או הגילוי המדווחים של פריט בדוחות הכספיים לבין הסכום, הסיווג, ההצגה או הגילוי שנדרש לגבי הפריט בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מטעות או מתרמית.

כאשר מסגרת הדיווח הכספי היא מסגרת של הצגה נאותה ורואה החשבון המבקר מחווה דעה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות, הצגות

¹⁸ אין באמור בסעיף זה איסור על רואה החשבון המבקר להיות מעורב בעריכת הדוחות הכספיים ו/או בפעולות אחרות כאשר אלה לא נאסרו ב**דרישות הדרישה** אתיקה רלוונטיות המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים (ר' גם סעיף 14 וסעיף 14א).

¹⁹ הוראות בהקשרים אלה קיימות גם בדיני התאגידים, כגון בסעיף 168(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999: "רואה החשבון המבקר רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם".

מוטעות כוללות גם את אותן התאמות של סכומים, סיווגים, הצגה, או גילויים, אשר לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר נחוצות כדי שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות מכל הבחינות המהותיות.

(ו) **מידה סבירה של ביטחון (Reasonable assurance)** - בהקשר של ביקורת דוחות כספיים - רמה גבוהה, אך לא מוחלטת, של ביטחון.

(ז) **מידע כספי היסטורי (Historical financial information)** - מידע המבוטא במונחים כספיים בהתייחס לישות מסוימת, הנובע בעיקר מהמערכת החשבונאית של הישות, לגבי אירועים כלכליים שהתרחשו בתקופות זמן בעבר או לגבי מצבים או נסיבות כלכליים בנקודות זמן בעבר.

(ח) **מסגרת דיווח כספי מתאימה (Applicable financial reporting framework)** - מסגרת הדיווח הכספי שאומצה על ידי הדירקטוריון והנהלה להכנת הדוחות הכספיים, שהינה קבילה בהתחשב באופי הישות ומטרת הדוחות הכספיים, או הנדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה.

מסגרת דיווח כספי מתאימה יכולה להיות מסגרת של הצגה נאותה (ר' (ט) להלן) או מסגרת של קיום הוראות (ר' (י) להלן).

(ט) **מסגרת של הצגה נאותה (Fair presentation framework)** - מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, וכן:

(1) מכירה במפורש או במשתמע בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן שיהיה זה נחוץ לספק בדוחות הכספיים גילויים מעבר לאלה הנדרשים באופן ספציפי על פי המסגרת; או

(2) מכירה במפורש בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן ויהיה זה נחוץ לסטות מהוראה של המסגרת. סטיות כאלה צפויות להיות נחוצות רק בנסיבות נדירות ביותר.

(י) **מסגרת של קיום הוראות** (Compliance framework) - מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, אך אינה מכילה הכרה באמור ב-1 או (2) בסעיף (ט) לעיל.

(יא) **סיכון אי-זיהוי** (Detection risk) - הסיכון שהנהלים המבוצעים על ידי רואה החשבון המבקר כדי להקטין את סיכון הביקורת (ר' (יב) להלן) לרמה נמוכה קבילה לא יזהו הצגה מוטעית שקיימת ושיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות.
(* בתקני ביקורת שפורסמו בעבר נעשה שימוש במונח "סיכון חשיפה" כתרגום למונח "Detection risk" (המונח באותם תקנים תוקן ל"סיכון אי-גילוי").

(יב) **סיכון ביקורת** (Audit risk) - 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 (ר' (יג) להלן) ולא-זיהוי (ר' (יא) לעיל).

(יג) **סיכון להצגה מוטעית מהותית** (Risk of material misstatement) - הסיכון שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית טרם ביצוע הביקורת. סיכון זה מורכב משני מרכיבים, המתוארים להלן ברמת המצג (at the assertion level):

(1) **סיכון מובנה** (Inherent risk) - הרגישות של מצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי, להצגה מוטעית שיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות, לפני שמובאות בחשבון בקורות קשורות כלשהן.

(2) **סיכון בקרה** (Control risk) - הסיכון לכך שהצגה מוטעית שיכולה להיות במצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי, ושיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות, לא תימנע במועד, או שלא תזוהה ותתוקן במועד, על ידי הבקרה הפנימית של הישות.

(יד) **ספקנות מקצועית** (Professional skepticism) - גישה הכוללת דרך חשיבה חקרנית (questioning mind), עירנות למצבים שיכולים להצביע על הצגה מוטעית אפשרית עקב טעות או תרמית, והערכה ביקורתית של ראיות ביקורת.

(טו) **ראיות ביקורת** (Audit evidence) - מידע המשמש את רואה החשבון המבקר בהסקת המסקנות עליהן מבוססת חוות דעתו. ראיות ביקורת כוללות הן את המידע הכלול ברשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות הכספיים והן מידע אחר. הנאותות של ראיות ביקורת נובעת מכמותן ואיכותן.

(טז) **רואה חשבון מבקר (Auditor) - האדם או האנשים המופקדים על עריכת הביקורת, בדרך כלל שותף ההתקשרות או חברים אחרים בצוות ההתקשרות או, לפי העניין, הפירמה. כאשר תקן ביקורת מתכוון במפורש שהוראה או חובה תקום על ידי שותף ההתקשרות, נעשה שימוש במונח "שותף התקשרות" ולא במונח "רואה חשבון מבקר".**

בחלק מתקני הביקורת המוקדמים יותר נעשה שימוש במונח "מבקר" במובן מקביל לזה של "רואה חשבון מבקר".

(יז) **שיקול דעת מקצועי** (Professional Judgement) - היישום של הכשרה, ידע וניסיון רלוונטיים, בהקשר הנדון בתקני ביקורת, חשבונאות ואתיקה, בקבלת החלטות מושכלות לגבי דרכי הפעולה שהינן ראויות בנסיבות של התקשרות הביקורת.

(יח) **תקני הביקורת** - תקני הביקורת המקובלים בישראל.

הוראות

הוראות-דרישות אתיקה המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים

14. על רואה החשבון המבקר לקיים **הוראות-דרישות** אתיקה רלוונטיות, לרבות אלה הנוגעות לאי-תלות והעדר ניגוד עניינים, המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים. (ר' סעיפים 14א-16א-17א)

ספקנות מקצועית

15. על רואה החשבון המבקר לתכנן ולבצע את הביקורת בגישה של ספקנות מקצועית, המכירה בכך שיכולות להתקיים נסיבות הגורמות לכך שתהיה בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. (ר' סעיפים א-18א-22)

שיקול דעת מקצועי

16. על רואה החשבון המבקר להפעיל שיקול דעת מקצועי בתכנון ובביצוע ביקורת של דוחות כספיים. (ר' סעיפים א-23א-27)

ראיות ביקורת נאותות וסיכון ביקורת

17. על מנת להשיג מידה סבירה של ביטחון, על רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות על מנת להקטין את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר להסיק מסקנות סבירות שעליהן תתבסס חוות דעתו. (ר' סעיפים א-28א-52)

עריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת

עמידה בתקני הביקורת הרלוונטיים לביקורת

18. על רואה החשבון המבקר לקיים את כל תקני הביקורת הרלוונטיים לביקורת (ר' גם סעיפים 22-23 להלן). תקן ביקורת הינו רלוונטי לביקורת כאשר התקן בתוקף ומתקיימות הנסיבות שאליהן התקן מתייחס. (ר' סעיפים א-53א-57)

19. על רואה החשבון המבקר להיות בעל הבנה של הנוסח המלא של תקן ביקורת, לרבות הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים לתקן, על מנת להבין את מטרות התקן וליישם את הוראותיו כראוי. (ר' סעיפים א-58א-66)

20. רואה החשבון המבקר לא יכלול בדוח רואה החשבון המבקר מצג שלפיו הביקורת מקיימת את תקני הביקורת, אלא אם רואה החשבון המבקר קיים את ההוראות של תקן ביקורת זה ושל כל יתר תקני הביקורת הרלוונטיים לאותה ביקורת.

מטרות שנקבעו בכל אחד מתקני הביקורת האחרים

21. כדי להשיג את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר, עליו להתייחס למטרות שנקבעו בתקני הביקורת הרלוונטיים בתכנון ובביצוע הביקורת, בהתחשב ביחסי הגומלין בין תקני הביקורת, וזאת על מנת: (ר' סעיפים א67-א69)

(א) להחליט אם נחוצים נהלי ביקורת נוספים על אלה הנדרשים על ידי תקני הביקורת כדי להשיג את המטרות שנקבעו בתקני הביקורת; וכן (ר' סעיף א70)

(ב) להעריך אם הושגו ראיות ביקורת נאותות. (ר' סעיף א71)
קיום הוראות רלוונטיות

22. בכפוף לאמור בסעיף 23 להלן, על רואה החשבון המבקר לקיים את כל ההוראות של תקן ביקורת הנוגעות לעניין מהותי בנסיבות הביקורת, אלא אם בנסיבות הביקורת:

(א) תקן הביקורת כולו אינו רלוונטי; או

(ב) ההוראה אינה רלוונטית, מאחר שהיא מותנית והתנאי אינו מתקיים. (ר' סעיפים א72-א73)

23. רואה החשבון המבקר עשוי להחליט שיש לסטות מהוראה רלוונטית בתקן ביקורת. בנסיבות כאלה, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת חלופיים על מנת להשיג את המטרה של אותה הוראה. הצורך שרואה החשבון המבקר יסטה מהוראה רלוונטית צפוי להתעורר רק כאשר ההוראה הינה לביצועו של נוהל ספציפי ובנסיבות הספציפיות של הביקורת, אותו נוהל לא יהיה אפקטיבי בהשגת המטרה של ההוראה. (ר' סעיף א74)

אי השגת מטרה

24. אם מטרה בתקן ביקורת רלוונטי אינה ניתנת להשגה, על רואה החשבון המבקר להעריך האם הדבר מונע ממנו להשיג את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר ולכן נדרש ממנו, בהתאם לתקני הביקורת, לתת חוות דעת בנוסח השונה מהנוסח האחיד. אי השגת מטרה כאמור מהווה עניין משמעותי הדרש תיעוד בהתאם

לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת"²⁰ (ר' סעיפים
א75-א76)

²⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 "תיעוד ביקורת", סעיף 8(ג).

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

הגדרות

דוחות כספיים (ר' סעיף 13(ב))

א1. מסגרות דיווח כספי מסוימות עשויות להתייחס למשאבים כלכליים של ישות או למחויבויות שלה במונחים אחרים. לדוגמה, יתכן שיתייחסו אליהם כאל הנכסים וההתחייבויות של הישות, ויתכן שיתייחסו להפרש השאריתי ביניהם כהון או כזכויות הוניות.

א1א. יתכן שדברי הסבר או מידע תיאורי, שנדרשים להיכלל בדוחות הכספיים על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ייכללו בהם בדרך של הפניה למידע במסמך אחר כגון דוח דירקטוריון או דוח תיאור עסקי התאגיד. "נכלל בדרך של הפניה" משמעו הפניה מהדוחות הכספיים למסמך האחר אבל לא הפניה מהמסמך האחר לדוחות הכספיים. כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה מתירה במפורש לבצע הפניה למיקום שבו דברי ההסבר או המידע התיאורי מצויים, וההפניה אליהם בוצעה באופן נאות, אזי אלה יהוו חלק מהדוחות הכספיים.

ביקורת של דוחות כספיים

היקף הביקורת (ר' סעיף 3)

א1ב. חוות דעתו של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים עוסקת בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות (וכשמדובר במסגרת של קיום הוראות - אם הדוחות הכספיים הוכנו), מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

לפיכך, חוות דעת רואה החשבון המבקר אינה מבטיחה, לדוגמה, את יכולת הקיום של הישות בעתיד וגם לא את היעילות או האפקטיביות שבה הדירקטוריון וההנהלה ניהלו את ענייני הישות. עם זאת, יתכן כי הוראות חוק או רגולציה יחייבו רואי חשבון מבקרים לחוות את דעתם על עניינים ספציפיים אחרים, כגון האפקטיביות של בקרה פנימית או העקביות בין דוח נפרד של הדירקטוריון ו/או ההנהלה לבין הדוחות הכספיים. אף שתקני הביקורת העוסקים בביקורת דוחות כספיים כוללים הוראות

והנחיות בקשר לעניינים כאלה במידה שהם רלוונטיים לגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים, הרי שרואה החשבון המבקר יידרש לבצע עבודה נוספת אם חלות עליו חובות נוספות לתת חוות דעת בעניינים ספציפיים כאמור.

הכנת הדוחות הכספיים (ר' סעיף 4)

2א. הוראות חוק או רגולציה עשויות לקבוע את חובות הדירקטוריון וההנהלה בהתייחס לדיווח הכספי. חובות אלה, או דרך תיאורן, עשויות להיות שונות בין תחומי שיפוט, סוגי תאגידים או ענפים שונים. למרות שונות כזאת, ביקורת בהתאם לתקני הביקורת נערכת על בסיס הנחת היסוד²¹ לפיה הדירקטוריון וההנהלה הכירו בכך, והם מבינים, כי מוטלת עליהם חובה:

- (1) להכין את הדוחות הכספיים, וכאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה - גם להציג את הדוחות באופן נאות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה²²;
- (2) לקיים בקרה פנימית כזו אשר הדירקטוריון וההנהלה קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית; וכן
- (3) לספק לרואה החשבון המבקר²³:

א. גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים.

ב. מידע נוסף שרואה החשבון המבקר עשוי לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לצורך הביקורת; וכן

ג. גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בישות, ליועצים או מומחים חיצוניים של הישות וכן לגורמים

²¹ ר' סעיף 13(ד).

²² אין באמור בסעיף זה איסור על רואה החשבון המבקר להיות מעורב בעריכת הדוחות הכספיים ו/או בפעולות אחרות כאשר אלה לא נאסרו ב**דרישות הדו"ח** אתיקה רלוונטיות המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים (ר' גם סעיף 14 וסעיף 14א).

²³ ר' הערת שוליים 19.

המבצעים תפקידים בישות בדרך של מיקור חוץ, כאשר
רואה החשבון המבקר סבור כי נחוץ להשיג מהם מידע
ו/או ראיות ביקורת.

א3. ההכנה של הדוחות הכספיים על ידי הדירקטוריון וההנהלה דורשת:

- זיהוי של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, בהקשר של כל חוק או רגולציה רלוונטיים.
- ההכנה של הדוחות הכספיים בהתאם לאותה מסגרת.
- ההכללה של תיאור נאות לאותה מסגרת בדוחות הכספיים.

הכנת הדוחות הכספיים דורשת מהדירקטוריון וההנהלה להפעיל שיקול דעת בביצוע אומדנים בחשבונאות שהינם סבירים בנסיבות העניין, כמו גם לבחור וליישם מדיניות חשבונאית נאותה. שיקולים אלה נעשים בהקשר של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

א4. הכנת הדוחות הכספיים יכולה להיות בהתאם למסגרת דיווח כספי שמיועדת לספק:

- את צרכי המידע הכספי הרגילים של מגוון רחב של משתמשים ("דוחות כספיים למטרות כלליות"); או
- את צרכי המידע הכספי של משתמשים ספציפיים ("דוחות כספיים למטרות מיוחדות"), כגון דוחות כספיים המיועדים לספק את צרכי המידע הכספי של חברה אם או בעל מניות אחר.

א5. מסגרת הדיווח הכספי המתאימה כוללת בדרך כלל תקני דיווח כספי שנקבעו על ידי גוף מתקין מוסמך או מוכר, או הוראות מכוח חוק או רגולציה. במקרים מסוימים, מסגרת דיווח כספי יכולה לכלול הן תקני דיווח כספי שנקבעו על ידי גוף מתקין מוסמך או מוכר והן הוראות מכוח חוק או רגולציה. מקורות אחרים יכולים לספק הכוונה בדבר אופן היישום של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. במקרים מסוימים, מסגרת הדיווח הכספי המתאימה עשויה לכלול מקורות אחרים כאלה, או אף להיות מורכבת אך ורק ממקורות כאלה. מקורות אחרים כאלה עשויים לכלול:

- סביבה חוקית ואתית, לרבות הוראות חוק, רגולציה, פסקי דין, וחובות אתיקה מקצועיות המתייחסות לעניינים חשבונאיים;
- פרשנויות בחשבונאות, שפורסמו על ידי גופי תקינה, גופים מקצועיים או גופים רגולטוריים, בכפוף למידת הסמכות שיש לגוף המפרסם ולפרסום עצמו;
- עמדות או דעות בדבר סוגיות שמתעוררות (emerging) בחשבונאות, אשר פורסמו על ידי גופי תקינה, גופים מקצועיים או גופים רגולטוריים, בכפוף למידת הסמכות שיש לגוף המפרסם ולפרסום עצמו;
- פרקטיקות מוכרות ורווחות באופן כללי ו/או בענף הרלוונטי; וכן
- ספרות מקצועית בחשבונאות.

כאשר קיימות סתירות בין מסגרת הדיווח הכספי לבין המקורות שמהם ניתן לקבל הכוונה בדבר אופן יישומה, או בין המקורות שמרכיבים את מסגרת הדיווח הכספי, המקור בעל הסמכות הגבוהה ביותר גובר.

6א. ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה קובעות את המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים. למרות שהמסגרת עשויה שלא לפרט את אופן הטיפול החשבונאי והגילוי לגבי כל העסקאות והאירועים, היא בדרך כלל מכילה עקרונות נרחבים במידה מספקת שיכולים לשמש בסיס לפיתוח ויישום של מדיניות חשבונאית שתהיה עקבית עם הקונספטים (concepts) שבבסיס הוראות המסגרת.

7א. מסגרות דיווח כספי מסוימות הינן מסגרות של הצגה נאותה, בעוד שאחרות הינן מסגרות של קיום הוראות. מסגרות דיווח כספי המכילות בעיקר תקני דיווח כספי שנקבעו על ידי גוף המוסמך או המוכר לקבוע תקנים שבהם ייעשה שימוש על ידי ישויות בהכנת דוחות כספיים למטרות כלליות, מיועדות בדרך כלל להשיג הצגה נאותה - כגון תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs), כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או כללי דיווח כספי המקובלים בארה"ב (US GAAP).

8א. ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה קובעות גם מה מהווה מערכת שלמה של דוחות כספיים. במסגרות דיווח כספי רבות, דוחות כספיים מיועדים לספק מידע אודות המצב הכספי, תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של הישות. במסגרות כאלה, מערכת שלמה של דוחות כספיים תכלול דוח על המצב הכספי (המכונה גם "מאזן"), דוח רווח או הפסד, דוח על השינויים בהון, דוח על תזרימי המזומנים וביאורים קשורים.

9א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

10א. בשל המשמעותיות הרבה של חובות הדירקטוריון וההנהלה (כמפורט בסעיפים 13(ד) ו-2א לעיל) לעריכתה של ביקורת על ידי רואה החשבון המבקר, רואה החשבון המבקר נדרש לקבל את הסכמת הדירקטוריון וההנהלה שהם מכירים בכך ומבינים כי חלות עליהם חובות אלה, וזאת כתנאי מקדמי לקבלת התקשרות הביקורת²⁴.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורות במגזר הציבורי (Public sector)

11א. המנדט לגבי ביקורות של הדוחות הכספיים של ישויות במגזר הציבורי עשוי להיות רחב יותר מאשר לגבי ישויות אחרות. כתוצאה מכך, לגבי ישויות במגזר הציבורי, הנחת היסוד באשר לחובות הדירקטוריון וההנהלה (כמפורט בסעיפים 13(ד) ו-2א לעיל) עשויה לכלול חובות נוספות שלהם, כגון החובה שעסקאות ואירועים יבוצעו ויטופלו בהתאם להוראות חוק, רגולציה או מקור סמכות אחר²⁵.

מבנה חוות הדעת של רואה חשבון מבקר (ר' סעיף 8)

12א. חוות הדעת שנותן רואה החשבון המבקר עוסקת ביסודה בשאלה אם הדוחות הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. עם זאת, מבנה חוות הדעת של רואה החשבון המבקר תלוי במסגרת הדיווח הכספי המתאימה

²⁴ כפי שמוסדר בתקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות הכספיים".

²⁵ ר' גם סעיף 57א להלן.

ובהוראות חוק או רגולציה רלוונטיות. מרבית מסגרות הדיווח הכספי כוללות הוראות המתייחסות להצגת הדוחות הכספיים; לגבי מסגרות כאלה, הכנת הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה כוללת גם הצגה.

א13. כאשר מסגרת הדיווח הכספי הינה מסגרת של הצגה נאותה, כפי שבדרך כלל המצב לגבי דוחות כספיים למטרות כלליות, חוות הדעת הנדרשת על ידי תקני הביקורת עוסקת בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות. כאשר מסגרת הדיווח הכספי הינה מסגרת של קיום הוראות, חוות הדעת עוסקת בשאלה אם הדוחות הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לאותה מסגרת.

תקני ביקורת שפורסמו בעבר²⁵ התייחסו בדרך כלל לביקורת של דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה (וזאת גם אם הדבר לא צוין במפורש באותם תקנים).

הוראות-דרישות אתיקה המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים (ר' סעיף 14)

א14. רואה החשבון המבקר כפוף להוראות-דרישות אתיקה רלוונטיות, לרבות אלה הנוגעות לאי תלות והעדר ניגוד עניינים, המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים. הוראות-דרישות אתיקה כאמור עשויות להיקבע באמצעות חוק ורגולציה, כללים שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, התניות ספציפיות הנכללות בהתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים, או בדרך מחייבת אחרת.

א15. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

²⁵ בפיסקה זו, הביטוי "תקני ביקורת שפורסמו בעבר" מתייחס גם לתקני ביקורת אשר פורסמו בשנת 2018 במסגרת ארגון מחדש של הפרסומים המקצועיים של הלשכה והמהווים נוסח משולב של תקני ביקורת אשר פורסמו במקורם לפני פרסומם של תקן ביקורת 110 בחודש מאי 2014.

16א. קיים אינטרס ציבורי כי בהתקשרות לביקורת דוחות כספיים, רואה החשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בישות המבוקרת. אי התלות של רואה החשבון המבקר בישות שומרת על יכולתו של רואה החשבון המבקר לגבש חוות דעת של ביקורת מבלי להיות מושפע מעניינים העלולים לפגוע במהימנות אותה חוות דעת. אי תלות מחזקת את יכולתו של רואה החשבון המבקר לפעול בתום לב, להיות אוביקטיבי ולשמור על גישה של ספקנות מקצועית.

17א. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים" עוסק בחובות הפירמה להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות לגבי התקשרויות לביקורת. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 קובע כי על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים המכוונים לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון כי הפירמה והסגל שלה מקיימים את דרישות האתיקה הרלוונטיות (לרבות בדבר אי תלות והעדר ניגוד עניינים)²⁶. תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" דורש כי במהלך התקשרות הביקורת, על שותף ההתקשרות להיות ער, באמצעות פיקוח ועריכת בירורים ככל שנחוץ, לראיות בקשר לאי קיום דרישות אתיקה רלוונטיות על ידי חברי צוות ההתקשרות, לקבוע את הפעולות המתאימות אם באו לתשומת ליבו של שותף ההתקשרות עניינים המצביעים על כך שחברי צוות ההתקשרות לא קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות, ולגבש מסקנה על קיום דרישות של אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת²⁷. תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" מכיר בכך שצוותי התקשרות רשאים להסתמך על מערכת בקרת האיכות של הפירמה לצורך מילוי חובותיהם בקשר לנוהלי בקרת איכות החלים על התקשרות ביקורת מסוימת, אלא אם מידע שנמסר על ידי הפירמה או צדדים אחרים מצביע אחרת.

²⁶ ר' תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", סעיפים 16-18.

²⁷ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 9-12.

ספקנות מקצועית Professional skepticism (ר' סעיף 15)

18א. ספקנות מקצועית כוללת עירנות למצבים, כגון:

- ראיות ביקורת הסותרות ראיות ביקורת אחרות שהושגו.
- מידע המעלה ספק לגבי המהימנות של מסמכים ותשובות לבירורים האמורים לשמש כראיות ביקורת.
- מצבים היכולים להצביע על תרמית אפשרית.
- נסיבות המעוררות את הצורך בנהלי ביקורת נוספים על אלה הנדרשים על ידי תקני הביקורת.

19א. שמירת ספקנות מקצועית לאורך כל הביקורת נחוצה על מנת שרואה החשבון המבקר יוכל לצמצם סיכונים כגון:

- אי-שימת לב לנסיבות בלתי רגילות.
- הכללת יתר בהסקת מסקנות גורפות מדי מהבחנות העולות בביקורת.
- שימוש בהנחות לא מתאימות בקביעת האופי, העיתוי, וההיקף של נהלי הביקורת והערכת תוצאותיהם.

20א. גישה של ספקנות מקצועית נחוצה לצורך הערכה ביקורתית של ראיות ביקורת. גישה זו כוללת תחקור של ראיות ביקורת סותרות, של מהימנות מסמכים ותשובות לבירורים ושל מידע אחר שהתקבל מהדירקטוריון והנהלה או מגורמים אחרים (ר' סעיף 2(3)(ג) לעיל). היא כוללת גם בחינה של נאותות ראיות הביקורת שהושגו תוך שימת לב לנסיבות, לדוגמה - כאשר קיימים גורמי סיכון לתרמית, ומסמך יחיד, בעל אופי הרגיש לתרמיות, מהווה את הראיה התומכת היחידה לגבי סכום מהותי בדוחות הכספיים.

21א. רואה החשבון המבקר יכול לקבל רשומות ומסמכים כאמיתיים (genuine) אלא אם יש לו סיבה להאמין אחרת. אף על פי כן, רואה החשבון המבקר נדרש לשקול את המהימנות של מידע האמור

לשמש כראיות ביקורת²⁸. במקרים של ספק לגבי המהימנות של מידע או אינדיקציות של תרמית אפשרית (לדוגמה, אם מצבים שזוהו במהלך הביקורת גורמים לרואה החשבון המבקר להאמין שמסמך עשוי שלא להיות אותנטי או שיתכן כי תנאים במסמך זוייפו), תקני הביקורת דורשים שרואה החשבון המבקר יחקור עוד ויקבע אילו שינויים או תוספות לנהלי הביקורת נחוצים על מנת לספק פתרון לעניין²⁹.

22א. לא ניתן לצפות מרואה החשבון המבקר להתעלם מניסיון העבר לגבי יושרם ותום לבם של הדירקטוריון וההנהלה. למרות זאת, אמונה כי הדירקטוריון וההנהלה נוהגים ביושר ובתום לב אינה משחררת את רואה החשבון המבקר מהצורך לשמור על ספקנות מקצועית ואינה מאפשרת לו להסתפק בפחות מאשר ראיות ביקורת משכנעות בבואו להשיג מידה סבירה של ביטחון.

שיקול דעת מקצועי (ר' סעיף 16)

23א. שיקול דעת מקצועי הינו חיוני לעריכה נכונה של ביקורת. זאת משום שפירוש **הוראות-דרישות** האתיקה **רלוונטיות** ותקני הביקורת **הרלוונטיים** – וקבלת החלטות המושכלות הנדרשות לאורך כל הביקורת אינם יכולים להיעשות ללא יישום ידע וניסיון שהינם רלוונטיים לעובדות ולנסיבות. שיקול דעת מקצועי נחוץ במיוחד ביחס להחלטות לגבי:

- מהותיות וסיכון ביקורת.
- האופי, העיתוי, וההיקף של נהלי ביקורת שנעשה בהם שימוש על מנת לקיים את ההוראות של תקני הביקורת ולאסוף ראיות ביקורת.
- הערכה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות ואם נדרשים נהלים נוספים על מנת להשיג את המטרות של תקני הביקורת, ועל ידי כך את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר.

²⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", סעיפים 9-12.
²⁹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת", סעיף 10; תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", סעיף 26; תקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר "אישורים חיצוניים", סעיף 34.

- הערכת שיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה ביישום מסגרת הדיווח הכספי המתאימה של הישות.
- ההסקה של מסקנות בהתבסס על ראיות הביקורת שהושגו, לדוגמה, הערכת סבירות האומדנים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

24א. התכונה המייחדת את שיקול הדעת המקצועי המצופה מרואה חשבון מבקר היא כי אותו שיקול דעת מופעל על ידי רואה חשבון מבקר שההכשרה, הידע והנסיון שלו סייעו בפיתוח המיומנויות הנחוצות להשגת שיקול דעת סביר.

25א. ההפעלה של שיקול דעת מקצועי לגבי כל מקרה ספציפי מבוססת על העובדות והנסיבות הידועות לרואה החשבון המבקר. התייעצות לגבי עניינים בעייתיים או שנויים במחלוקת במהלך הביקורת, הן בתוך הצוות [המטפל](#) בהתקשרות והן בין צוות זה לבין גורמים אחרים ברמה המתאימה בתוך הפירמה או מחוצה לה, [כפי שנדרש בתקן ביקורת \(ישראל\) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"](#)³⁰, מסייעת לרואה החשבון המבקר בהפעלת שיקול דעת מושכל וסביר.

26א. ניתן להעריך שיקול דעת מקצועי בהתבסס על השאלה אם תוצאת שיקול הדעת משקפת יישום באופן מיומן של עקרונות בביקורת ובחשבונאות ואם היא ראויה לאור העובדות והנסיבות שהיו ידועות לרואה החשבון המבקר עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר, וכן עקבית עם אותן עובדות ונסיבות.

27א. יש להפעיל שיקול דעת מקצועי לאורך כל הביקורת. יש גם לתעד את שיקול הדעת המקצועי באופן ראוי. בהקשר זה, רואה החשבון המבקר נדרש להכין תיעוד ביקורת שיהיה מספיק כדי לאפשר לרואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת, להבין את שיקול הדעת המקצועי המשמעותי שהופעל בהסקת

³⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיף 18.

מסקנות לגבי עניינים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת³¹. אין להשתמש בשיקול דעת מקצועי כהצדקה להחלטות שאינן נתמכות בדרך אחרת על ידי העובדות והנסיבות של ההתקשרות או על ידי ראיות ביקורת נאותות.

ראיות ביקורת נאותות וסיכון ביקורת (ר' סעיפים 5 ו-17)

נאותות ראיות ביקורת

א28. ראיות ביקורת הינן הכרחיות על מנת לתמוך בדוח רואה החשבון המבקר וחוות הדעת שבו. ראיות ביקורת הינן מצטברות באופיין ומושגות בעיקר מיישום נהלי ביקורת המבוצעים במהלך הביקורת. עם זאת, הן יכולות לכלול גם מידע שהתקבל ממקורות אחרים כמו ביקורות קודמות (בתנאי שרואה החשבון המבקר בחן אם חלו שינויים מאז הביקורת הקודמת העשויים להשפיע על הרלוונטיות של אותן ראיות לביקורת השוטפת³²) או מנהלי בקרת איכות של פירמה לגבי קבלת לקוחות והמשך הקשר עמם. בנוסף למקורות אחרים בתוך הישות ומחוצה לה, הרשומות החשבונאיות של הישות הינן מקור חשוב לראיות ביקורת.

כמו כן, יתכן שמידע העשוי לשמש כראיות ביקורת הוכן על ידי מומחה שמועסק או שנשכר על ידי הישות. ראיות ביקורת כוללות הן מידע התומך והמאמת את מצגי הדירקטוריון וההנהלה והן כל מידע הסותר מצגים כאלה. בנוסף, במקרים מסוימים, היעדר מידע (לדוגמה, סירוב של הדירקטוריון וההנהלה או של גורם רלוונטי לתת מצג שהתבקש) משמש את רואה החשבון המבקר, ולפיכך מהווה גם הוא ראיות ביקורת. מרבית עבודתו של רואה החשבון המבקר בגיבוש חוות דעתו מורכבת מהשגתן והערכתן של ראיות ביקורת.

א29. הנאותות של ראיות ביקורת נובעת מכמותן ואיכותן. הכמות והאיכות של ראיות ביקורת קשורות זו בזו. כמות ראיות הביקורת הדרושות מושפעת מהערכתו של רואה החשבון המבקר את

³¹ תקן ביקורת (ישראל) 230 "תיעוד ביקורת", סעיף 8.
³² ר' תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", סעיף 12.

- הסיכונים להצגה מוטעית מהותית (ככל שהסיכונים המוערכים גבוהים יותר, כך סביר שתידרשנה יותר ראיות ביקורת) וכן מאיכותן של ראיות ביקורת אלה (ככל שהאיכות גבוהה יותר, כך עשויות להידרש פחות ראיות ביקורת). עם זאת, השגת יותר ראיות ביקורת עשויה שלא לפצות על איכותן הירודה.
- א.30. איכות ראיות הביקורת הינה הרלוונטיות והמהימנות שלהן במתן תמיכה למסקנות שעליהן מבוססת חוות דעת רואה החשבון המבקר. המהימנות של ראיות מושפעת ממקורן ומאופיין, והיא תלויה בנסיבות הספציפיות שבהן מושגות הראיות.
- א.31. השאלה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות כדי להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר להסיק מסקנות סבירות שעליהן תבוסס חוות דעתו, הינה עניין של שיקול דעת מקצועי. תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" ותקני ביקורת רלוונטיים אחרים קובעים הוראות נוספות ומספקים הנחיות נוספות ליישום לאורך כל הביקורת בהתייחס לשיקולי רואה החשבון המבקר בהשגת ראיות ביקורת נאותות.

סיכון ביקורת

- א.32. סיכון ביקורת הוא פונקציה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית³³ ולא-זיהוי³⁴. ההערכה של סיכונים מבוססת על נהלי ביקורת שנועדו להשיג מידע הנחוץ לאותה מטרה וראיות שהושגו לאורך כל הביקורת. ההערכה של סיכונים הינה עניין של שיקול דעת מקצועי, ולא עניין המאפשר מדידה מדויקת.
- א.33. לצרכי תקני הביקורת, המונח סיכון ביקורת אינו כולל את הסיכון שרואה החשבון המבקר עלול לתת חוות דעת שלפיה יש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית, כאשר בפועל אין בדוחות הצגה מוטעית כזאת. בדרך כלל, סיכון זה אינו משמעותי. כמו כן, סיכון ביקורת הינו מונח טכני הקשור לתהליך של ביקורת; הוא אינו מתייחס לסיכונים עסקיים של רואה החשבון המבקר כגון הפסד

³³ ר' הגדרה בסעיף 13(ג).

³⁴ ר' הגדרה בסעיף 13(יא).

עקב תביעה משפטית, פרסום שלילי או אירועים אחרים העולים
בקשר לביקורת של דוחות כספיים.

סיכונים להצגה מוטעית מהותית

34א. הסיכונים להצגה מוטעית מהותית יכולים להתקיים בשתי רמות:

- ברמת הדוחות הכספיים בכללותם; וכן
- ברמת המצג (at the assertion level) לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים.

35א. סיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים בכללותם
מתייחסים לסיכונים של הצגה מוטעית מהותית הנוגעים באופן
נרחב לדוחות הכספיים בכללותם ומשפיעים פוטנציאלית על מצגים
רבים.

36א. סיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצג מוערכים כדי לקבוע
את האופי, העיתוי, וההיקף של נהלי ביקורת הנחוצים להשגת
ראיות ביקורת נאותות. ראיות ביקורת אלה מאפשרות לרואה
החשבון המבקר לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים ברמה נמוכה
קבילה של סיכון ביקורת. רואי חשבון מבקרים משתמשים בגישות
שוונות על מנת להשיג את המטרה של הערכת הסיכונים להצגה
מוטעית מהותית.

37א. הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצג כוללים שני
מרכיבים: סיכון מובנה³⁵ וסיכון בקרה³⁶. סיכון מובנה וסיכון בקרה
הינם סיכונים של הישות; הם קיימים באופן עצמאי ללא תלות
בביקורת של הדוחות הכספיים.

38א. סיכון מובנה גבוה יותר לגבי מצגים מסוימים ולגבי סוגי עסקאות,
יתרות חשבון, וגילויים הקשורים לאותם מצגים. לדוגמה, הסיכון
המובנה יכול להיות גבוה יותר לגבי חישובים מורכבים או לגבי
חשבונות הכוללים סכומים שנובעים מאומדנים בחשבונאות
הכרוכים באי-ודאות משמעותית לגבי אותם אומדנים. נסיבות

³⁵ ר' הגדרה בסעיף 13(ג)(1).

³⁶ ר' הגדרה בסעיף 13(ג)(2).

חיצוניות היוצרות סיכונים עסקיים יכולות גם הן להשפיע על סיכון מובנה. לדוגמה, פיתוחים טכנולוגיים עשויים להפוך מוצר מסוים למיושן, ועל ידי כך לגרום למלאי להיות רגיש יותר להצגה ביתר. גורמים שונים בישות ובסביבתה הקשורים לחלק או לכל סוגי העסקאות, יתרות החשבון, או הגילויים, יכולים גם הם להשפיע על הסיכון המובנה שמתייחס למצג ספציפי. גורמים כאלה עשויים לכלול, לדוגמה, מחסור בהון חוזר מספיק להמשך הפעילות או הידרדרות בענף המאופיינת במספר גדול של כשלונות עסקיים.

39א. סיכון בקרה הוא פונקציה של אפקטיביות התכנון, היישום והקיום של בקרה פנימית על ידי הדירקטוריון וההנהלה המיועדת לתת מענה לסיכונים מזוהים, המאיימים על השגת מטרות הישות הרלוונטיות להכנת דוחותיה הכספיים. אולם, בשל המגבלות המובנות בה, בקרה פנימית, ללא קשר עד כמה היא מתוכננת ומופעלת היטב, יכולה רק להקטין, אך לא לבטל, סיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים. מגבלות מובנות אלה כוללות, לדוגמה, את האפשרות של טעויות או שגיאות אנוש, או של בקרות שנעקפו על ידי קנוניה או בעקיפה בלתי ראויה על ידי הדירקטוריון וההנהלה. לפיכך, סיכון בקרה מסוים יהיה קיים תמיד. תקני הביקורת מספקים את המצבים שבהם רואה חשבון מבקר נדרש, או יכול לבחור, לבחון את האפקטיביות התפעולית של בקרות לצורך קביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלים מבססים שיבוצעו.³⁷

40א. תקני הביקורת לא מתייחסים, בדרך כלל, לסיכון מובנה וסיכון בקרה בנפרד, אלא להערכה משולבת של "סיכונים להצגה מוטעית מהותית". עם זאת, רואה החשבון המבקר יכול לעשות הערכות נפרדות או משולבות של סיכון מובנה וסיכון בקרה בהתאם לטכניקות או מתודולוגיות ביקורת מועדפות ושיקולים מעשיים. הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית יכולה להיות מבוטאת במונחים כמותיים, כגון באחוזים, או במונחים לא כמותיים. בכל מקרה, הצורך שרואה החשבון המבקר יעשה הערכות סיכונים ראויים חשוב יותר מהגישות השונות שלפיהן ניתן לעשות את אותן הערכות.

³⁷ ר' תקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו", סעיפים 7-47.

41א. תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" קובע הוראות ומספק הנחיות לזיהוי והערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים וברמת המצג.

סיכון אי-זיהוי (detection risk)

42א. לגבי רמה נתונה של סיכון ביקורת, רמת סיכון אי-הזיהוי הקבילה היא ביחס הפוך לסיכונים המוערכים של הצגה מוטעית מהותית ברמת המצג. לדוגמה, ככל שהסיכונים של הצגה מוטעית מהותית (כפי שרואה החשבון המבקר סבור) גדולים יותר, כך הסיכון הקביל של אי-זיהוי יהיה קטן יותר, ולכן בהתאם לכך, תידרשנה לרואה החשבון המבקר ראיות ביקורת משכנעות יותר.

43א. סיכון אי-זיהוי מתייחס לאופי, לעיתוי, ולהיקף של הנהלים שנקבעו על ידי רואה החשבון המבקר כדי להקטין את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה. לכן, סיכון אי-זיהוי הוא פונקציה של האפקטיביות של נוהל ביקורת ושל יישומו על ידי רואה החשבון המבקר.

עניינים כגון:

- תכנון הולם;
- ציוות מתאים של [עצבים-סגל](#) לצוות ההתקשרות;
- יישום של ספקנות מקצועית; וכן
- [פיקוח ובחינה ניטור](#) של עבודת הביקורת המבוצעת,

מסייעים להגדיל את האפקטיביות של נוהל ביקורת ושל יישומו, ולהפחית את האפשרות שרואה חשבון מבקר יבחר בנוהל ביקורת לא מתאים, יישם באופן מוטעה נוהל ביקורת מתאים, או יפרש באופן מוטעה את תוצאות הביקורת.

44א. תקן ביקורת (ישראל) 300 בדבר "תכנון הביקורת" ותקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" קובעים הוראות ומספקים הנחיות לגבי תכנון ביקורת של דוחות

כספיים ולגבי מענה של רואה החשבון המבקר לסיכונים שהוערכו. מכל מקום, סיכון אי-זיהוי ניתן רק להקטין, אך לא ניתן לבטלו, וזאת בשל המגבלות המובנות של ביקורת. לפיכך, סיכון אי-זיהוי מסוים יהיה קיים תמיד.

מגבלות מובנות של ביקורת

א45. לא מצופה מרואה החשבון המבקר, והוא אף אינו יכול, להקטין את סיכון הביקורת לאפס, ולכן הוא אינו יכול להשיג ביטחון מוחלט שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית עקב טעות או תרמית. זאת, משום שקיימות מגבלות מובנות של ביקורת, אשר כתוצאה מהן מרבית ראיות הביקורת, שמהן רואה החשבון המבקר מסיק מסקנות ועליהן הוא מבסס את חוות דעתו, הן ראיות שיכולות לשכנע אך לאו דווקא ליצור מסקנה חד-משמעית. המגבלות המובנות של ביקורת נובעות מהגורמים הבאים:

- האופי של דיווח כספי;
- האופי של נהלי ביקורת; וכן
- הצורך שהביקורת תיערך תוך פרק זמן סביר ובעלות סבירה.

האופי של דיווח כספי

א46. ההכנה של דוחות כספיים כרוכה בשיקול דעת של הדירקטוריון וההנהלה ביישום ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה של הישות לגבי העובדות והנסיבות של הישות. בנוסף, פריטים רבים בדוחות הכספיים כרוכים בקבלת החלטות או הערכות סובייקטיביות או במידה של אי-ודאות, ויכול להיות טווח של פרשנויות ושיקולים קבילים שניתן לעשותם. עקב כך, פריטים מסוימים בדוחות כספיים נתונים לרמה מובנית של השתנות שלא ניתן לבטלה על ידי יישומם של נהלי ביקורת נוספים. לדוגמה, זהו לעתים קרובות המצב לגבי אומדנים מסוימים בחשבונאות. למרות זאת, תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר לשקול באופן ספציפי אם אומדנים בחשבונאות הינם סבירים בהקשר של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה והגילויים הקשורים, וכן לשקול את ההיבטים האיכותניים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות,

לרבות אינדיקציות על הטייה אפשרית בשיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה³⁸.

האופי של נהלי ביקורת

א47. קיימות מגבלות מעשיות וחוקיות ליכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת. לדוגמה:

- קיימת אפשרות שהדירקטוריון וההנהלה או אחרים לא יספקו, במתכוון או שלא במתכוון, את המידע השלם שהינו רלוונטי להכנת הדוחות הכספיים או שהתבקש על ידי רואה החשבון המבקר. לפיכך, רואה החשבון המבקר לא יכול להיות בטוח בשלמות המידע, אף על פי שהוא ביצע נהלי ביקורת על מנת להשיג ביטחון שכל המידע הרלוונטי הושג.
- תרמית עלולה להיות כרוכה בתחבולות מתוחכמות ומאורגנות בקפידה שנועדו להסתיר אותה. לפיכך, נהלי ביקורת המשמשים לאיסוף ראיות ביקורת עלולים להיות בלתי אפקטיביים בזיהוי הצגה מוטעית מכוונת הכרוכה, לדוגמה, בקנוניה לזיוף מסמכים שעלולה לגרום לרואה החשבון המבקר להאמין כי ראיות ביקורת הן תקפות כאשר בפועל הן אינן כאלה. רואה החשבון המבקר גם לא הוכשר, וגם לא מצופה ממנו, להיות מומחה באימות מסמכים.
- ביקורת אינה חקירה רשמית של עוולה לכאורה. לפיכך, לרואה החשבון המבקר לא מוקנות סמכויות חוקיות ספציפיות, כמו הסמכות לחיפוש, אשר עשויות להיות נחוצות לחקירה כזאת.

האיזון בין עלות לתועלת

א48. השיקול של קושי, זמן, או עלות אינו מהווה כשלעצמו בסיס עבור רואה החשבון המבקר להשמיט נוהל ביקורת שאין לו תחליף או להסתפק בראיות ביקורת שהן פחות ממשכנעות. תכנון מתאים מסייע לכך שזמן ומשאבים מספיקים יהיו זמינים לעריכת הביקורת.

³⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".

א49. כתוצאה מכך, נחוץ כי רואה החשבון המבקר:

- יתכנן את הביקורת כך שהיא תבוצע באופן אפקטיבי;
- יכוון את מאמצי הביקורת לתחומים שהכי צפויים לכלול סיכונים של הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, כאשר בהתאמה יוקצו פחות מאמצים לתחומים אחרים; וכן
- ישתמש בדגימה ובאמצעים אחרים לבחינת אוכלוסיות בנוגע לאפשרות קיומן של הצגות מוטעות.

א50. לאור הגישות המתוארות בסעיף א49 לעיל, תקני הביקורת כוללים הוראות לתכנון וביצוע הביקורת ודורשים מרואה החשבון המבקר, בין השאר:

- שיהיה לו בסיס לזיהוי ולהערכת סיכונים של הצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים וברמת המצג על ידי ביצוע נהלי הערכת סיכונים ופעילויות קשורות³⁹; וכן
- להשתמש בדגימה ובאמצעים אחרים לבחינת אוכלוסיות, באופן המספק בסיס סביר לרואה החשבון המבקר כדי להסיק מסקנות לגבי האוכלוסייה⁴⁰.

עניינים אחרים המשפיעים על המגבלות המובנות של ביקורת

א51. במקרה של מצגים או עניינים מסוימים, ההשפעות האפשריות של המגבלות המובנות על יכולתו של רואה החשבון המבקר לזהות הצגות מוטעות מהותית הינן משמעותיות במיוחד. מצגים או עניינים כאלה כוללים:

³⁹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", סעיף 100.

⁴⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו"; תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת"; תקן ביקורת (ישראל) 520 בדבר "נהלים אנליטיים"; ותקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת".

- תרמית, במיוחד תרמית שמעורבת בה הנהלה בכירה, או קנוניה. לדיון מורחב בעניין זה ר' תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים".
- קיומם ושלמותם של מצגים לגבי קשרים ועסקאות עם צדדים קשורים. לדיון מורחב בעניין זה ר' תקן ביקורת (ישראל) 550 בדבר "נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים".
- מצבים של אי-עמידה בהוראות חוק או רגולציה.
- אירועים או מצבים עתידיים העלולים לגרום לישות להפסיק להתקיים כעסק חי. לדיון מורחב בעניין זה ר' תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי".

תקני ביקורת רלוונטיים מציינים נהלי ביקורת ספציפיים כדי לסייע בהפחתת ההשפעה של המגבלות המובנות של ביקורת.

א.52. כתוצאה מהמגבלות המובנות של ביקורת, קיים סיכון, שאינו ניתן למניעה, שהצגות מוטעות מהותית בדוחות הכספיים לא תזוהינה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני הביקורת. לפיכך, גילוי בדיעבד של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הנובעת מטעות או מתרמית אינו מעיד כשלעצמו על כשל בעריכת הביקורת בהתאם לתקני הביקורת. מכל מקום, המגבלות המובנות של ביקורת אינן מהוות הצדקה לרואה החשבון המבקר להסתפק בפחות מאשר ראיות ביקורת משכנעות. התשובה לשאלה אם רואה החשבון המבקר ביצע ביקורת בהתאם לתקני הביקורת נקבעת על פי נהלי הביקורת שבוצעו בנסיבות העניין, נאותות ראיות הביקורת שהושגו כתוצאה מהם, ונאותות דוח רואה החשבון המבקר בהתבסס על הערכה של אותן ראיות לאור המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר.

עריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת

האופי של תקני הביקורת (רי' סעיף 18)

53א. תקני הביקורת, כמכלול, מספקים את התקנים לעבודתו של רואה החשבון המבקר בהשגת המטרות הראשיות שלו. תקני הביקורת עוסקים בחובות הכלליות של רואה החשבון המבקר, כמו גם בשיקולים נוספים של רואה החשבון המבקר הרלוונטיים ליישום אותן חובות לגבי נושאים ספציפיים.

54א. תחולת התקן, מועד כניסתו לתוקף וכל הגבלה ספציפית על יישומו של תקן ביקורת ספציפי מובהרים במפורש בתקן הביקורת. כל עוד לא נאמר אחרת בתקן הביקורת, רואה החשבון המבקר רשאי ליישם תקן ביקורת לפני מועד הכניסה לתוקף המצוין בו.

55א. בביצוע ביקורת, רואה החשבון המבקר עשוי להידרש לקיים הוראות חוק או רגולציה בנוסף לתקני הביקורת. תקני הביקורת אינם גוברים על הוראות חוק או רגולציה החלים על ביקורת של דוחות כספיים. במקרה בו הוראות חוק או רגולציה כאלה שונות מתקני הביקורת, ביקורת שנערכת רק בהתאם להוראות חוק או רגולציה לא תקיים באופן אוטומטי את תקני הביקורת.

56א. רואה החשבון המבקר עשוי לערוך את הביקורת בהתאם לתקני הביקורת וגם בהתאם לתקני ביקורת בינלאומיים או תקני ביקורת של מדינה מסוימת אחרת. במקרים כאלה, בנוסף לקיום כל אחד מתקני הביקורת הרלוונטיים, יתכן כי יהיה זה נחוץ שרואה החשבון המבקר יבצע נהלי ביקורת נוספים על מנת לקיים תקנים רלוונטיים אחרים.

שיקולים ספציפיים לגבי ביקורת במגזר הציבורי (Public sector)

57א. תקני הביקורת רלוונטיים גם להתקשרויות במגזר הציבורי. אולם, חובותיו של רואה חשבון מבקר במגזר הציבורי עשויות להיות מושפעות מהמנדט לעריכת הביקורת או מהמחויבויות החלות על ישויות במגזר הציבורי שמקורן בהוראות חוק, רגולציה או מקור סמכות אחר, אשר יכולות להיות בתחולה רחבה יותר מאשר

ביקורת דוחות כספיים בהתאם לתקני הביקורת. בדרך כלל, תקני הביקורת אינם מתייחסים באופן ספציפי לחובות נוספות אלה.

התכנים של תקני הביקורת (ר' סעיף 19)

א58. בנוסף למטרות ולהוראות המחייבות הנכללות בתקני ביקורת, התקנים כוללים בדרך כלל הנחיות רלוונטיות בצורה של הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים. תקן ביקורת עשוי לכלול גם מבוא המספק את ההקשר הרלוונטי להבנה נכונה של התקן, וכן הגדרות. לכן, מלוא הטקסט של תקן ביקורת רלוונטי להבנת המטרות שנקבעו באותו תקן ביקורת וליישום הנכון של הוראותיו.

א59. במקום שהדבר נחוץ, הנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים מספקים הסבר נוסף להוראות המחייבות של תקן ביקורת והנחיות לביצוען. בפרט, הנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים עשויים:

- להסביר ביתר דיוק את משמעות ההוראה או את מה שהיא מיועדת לכסות.
- לכלול דוגמאות לנהלים העשויים להיות מתאימים בנסיבות העניין.

אף שהנחיות יישום ודברי הסבר כאלה אינם קובעים הוראה כשלעצמם, הם רלוונטיים ליישום הנכון של הוראות תקן ביקורת. הנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים יכולים גם לספק רקע ומידע לגבי עניינים הנדונים בתקן ביקורת.

א60. נספחים מהווים חלק מהנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים. המטרה והשימוש המיועד של נספח מוסברים בגוף תקן הביקורת הרלוונטי, או בכותרת ובמבוא של הנספח עצמו.

א61. מבוא לתקן ביקורת עשוי לכלול, לפי הצורך, עניינים שונים כגון הסבר לגבי:

- המטרה והתחולה של תקן הביקורת, לרבות הקשר בינו לבין תקני ביקורת אחרים.

- הנושא בו עוסק תקן הביקורת.
- החובות של רואה החשבון המבקר ושל אחרים בקשר לנושא של תקן הביקורת.
- ההקשר שבמסגרתו נקבע תקן הביקורת.

א62. תקן ביקורת עשוי לכלול, בחלק נפרד תחת הכותרת "הגדרות", תיאור של המשמעויות המיוחדות למונחים מסוימים לצורכי תקני הביקורת. ההגדרות מובאות על מנת לסייע ביישום ובפירוש עקביים של תקני הביקורת, ואין הן מיועדות לגבור על הגדרות שיתכן ונקבעו לצרכים אחרים, בין בחוק, ברגולציה או בדרך אחרת. למעט אם צוין אחרת, למונחים האמורים תהינה אותן המשמעויות בכל תקני הביקורת.

א63. כאשר הדבר רלוונטי, שיקולים נוספים שהם ספציפיים לגבי ביקורת של ישויות קטנות וישויות במגזר הציבורי נכללים בהנחיות היישום ודברי ההסבר האחרים של תקן ביקורת. שיקולים נוספים אלה מסייעים ביישום ההוראות של תקן הביקורת בביצוע ביקורת של ישויות כאלה. מכל מקום, שיקולים נוספים אלה אינם מגבילים או מפחיתים את חובתו של רואה החשבון המבקר ליישם ולקיים את הוראות תקני הביקורת.

בהתאם לסעיפים 18 ו-22 לעיל, תקני ביקורת מסוימים, או הוראות בהם, עשויים להיות לא רלוונטיים לגבי ביקורת של ישויות קטנות.

שיקולים ספציפיים לגבי ישויות קטנות

א64. לצורך פירוט שיקולים נוספים לגבי ביקורת של ישויות קטנות, המונח "ישות קטנה" מתייחס לישות אשר מאפייניה האיכותניים הם בדרך כלל כגון אלה:

(א) ריכוז הבעלות והניהול בידי מספר קטן של יחידים (לעתים בידי יחיד בודד - בין אם מדובר באדם או בתאגיד אחר שבבעלותו נמצאת הישות, כאשר לבעלים יש את המאפיינים האיכותניים הרלוונטיים); וכן

- (ב) אחד או יותר מהמאפיינים הבאים:
- (1) עסקאות ברורות ופשוטות או לא מורכבות;
 - (2) ניהול רשומות פשוט;
 - (3) מספר קטן של תחומי פעילות עסקית ומספר קטן של מוצרים בתוך תחומי הפעילות העסקית;
 - (4) בקרות פנימיות מעטות;
 - (5) מספר קטן של רמות ניהול עם אחריות לקשת רחבה של בקרות; או
 - (6) מספר קטן של עובדים, שלרבים מהם יש קשת רחבה של תפקידים.

מאפיינים איכותניים אלה אינם רשימה סגורה, אינם בלעדיים לישויות קטנות, ובישויות קטנות לא מתקיימים בהכרח כל המאפיינים כאמור.

א65. השיקולים הספציפיים לגבי ישויות קטנות הנכללים בתקני הביקורת פותחו בעיקר תוך מחשבה על [התקשרויות ביקורתיות](#) שאינן [סחירות אלה המפורטות בסעיף 19 \(א\)-\(ד\) בתקן ביקורת \(ישראל\) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"](#). עם זאת, חלק מהשיקולים האמורים עשוי לסייע בביקורת של ישויות [סחירות קטנות במסגרת התקשרויות כאלה](#).

א66. תקני הביקורת מתייחסים לבעלים של ישות קטנה המעורב בניהול הישות על בסיס יומיומי כ"בעלים-מנהל".

מטרות שנקבעו בכל אחד מתקני הביקורת האחרים (ר' סעיף 21)

א67. בכל תקן ביקורת יש מטרה אחת או יותר היוצרת זיקה בין הוראות אותו תקן לבין המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר. המטרות של כל אחד מתקני הביקורת באות למקד את רואה החשבון המבקר בתוצאה הרצויה של תקן הביקורת הספציפי ולסייע לו:

- בהבנת מה שנדרש לבצע וכן, כאשר נחוץ, האופן בו ראוי לבצע זאת; וכן

- בהחלטה אם נדרש לעשות יותר על מנת להשיג את המטרות
בנסיבות הספציפיות של הביקורת.
- א68. יש להבין את המטרות בתקן ביקורת ספציפי בהקשר למטרות
הראשיות של רואה החשבון המבקר, כפי שנקבעו בסעיף 11 לתקן
ביקורת זה. בדומה למטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר,
כך גם היכולת להשיג מטרה בתקן ביקורת ספציפי כפופה למגבלות
המובנות של ביקורת.
- א69. באשר למטרות, על רואה החשבון המבקר להתחשב ביחסי הגומלין
בין תקני הביקורת. זאת משום שכפי שצוין בסעיף א53 לעיל, תקני
הביקורת עוסקים במקרים מסוימים בחובות הכלליות של רואה
החשבון המבקר ובמקרים אחרים ביישום של אותן חובות לגבי
נושאים ספציפיים. לדוגמה, תקן ביקורת זה דורש מרואה החשבון
המבקר לאמץ גישה של ספקנות מקצועית; דבר זה נחוץ בכל
ההיבטים של התכנון והביצוע של ביקורת, למרות שאינו מצוין שוב
בכל אחד מתקני הביקורת.
- ביתר פירוט, תקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף
המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית
מהותית" ותקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה
לסיכונים שהוערכו" כוללים, בין היתר, מטרות והוראות העוסקות
בחובות של רואה החשבון המבקר לזהות ולהעריך את הסיכונים
להצגה מוטעית מהותית וכן לתכנן ולבצע נהלי ביקורת נוספים על
מנת לתת מענה לאותם סיכונים מוערכים, בהתאמה; מטרות
והוראות אלה חלות לאורך כל הביקורת. תקן ביקורת העוסק
בהיבטים ספציפיים של הביקורת עשוי להרחיב בדבר האופן בו יש
ליישם את המטרות וההוראות של תקני ביקורת (כגון תקן ביקורת
(ישראל) 315 ותקן ביקורת (ישראל) 330), למרות שמטרות אלה אינן
מצוינות שוב בתקן הספציפי. לפיכך, בבואו להשיג את המטרה
הקבועה בתקן הביקורת הספציפי, רואה החשבון המבקר מתחשב
במטרות ובהוראות של תקני הביקורת הרלוונטיים האחרים.

שימוש במטרות לקביעת הצורך בנהלי ביקורת נוספים (ר' סעיף 21(א))

א70. הוראות תקני הביקורת תוכננו על מנת לאפשר לרואה החשבון המבקר להשיג את המטרות שנקבעו בהם, ובכך גם את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר. לכן, היישום הנאות של הוראות תקני הביקורת על ידי רואה החשבון המבקר צפוי להיות בסיס מספיק להשגת המטרות. אולם, משום שהנסיבות של התקשרויות לביצוע ביקורת משתנות באופן נרחב ותקני הביקורת לא יכולים לצפות את כל אותן נסיבות, רואה החשבון המבקר אחראי לקבוע את נהלי הביקורת הנחוצים כדי למלא את הוראות תקני הביקורת וכדי להשיג את המטרות. בנסיבות של התקשרות, יכולים להתעורר עניינים ספציפיים הדורשים מרואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת נוספים על אלה הנדרשים על פי תקני הביקורת על מנת להשיג את המטרות שנקבעו בהם.

שימוש במטרות להערכה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות (ר' סעיף 21(ב))

א71. רואה החשבון המבקר נדרש להתייחס למטרות על מנת להעריך אם הושגו ראיות ביקורת נאותות בהקשר של המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר. אם כתוצאה מהערכה זו רואה החשבון המבקר מסיק שראיות הביקורת אינן נאותות, הוא יכול לנקוט באחת או יותר מהגישות שלהלן על מנת לקיים את הוראות סעיף 21(ב):

- להעריך אם הושגו, או יושגו, ראיות ביקורת רלוונטיות נוספות כתוצאה מקיום תקני ביקורת אחרים;
- להרחיב את העבודה שבוצעה ביישום אחת או יותר מההוראות; או
- לבצע נהלים אחרים, אשר לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, נחוצים בנסיבות העניין.

כאשר אף אחת מהגישות האמורות לעיל אינה צפויה להיות מעשית או אפשרית בנסיבות העניין, רואה החשבון המבקר לא יהיה מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות והוא נדרש על פי תקני הביקורת לקבוע את השפעת מצב זה על דוח רואה החשבון המבקר.

קיום הוראות רלוונטיות

הוראות רלוונטיות (ר' סעיף 22)

א72. במקרים מסוימים, תקן ביקורת (ולכן כל הוראותיו) יכול להיות בלתי רלוונטי בנסיבות העניין. לדוגמה, אם לישות אין פונקציה של ביקורת פנימית, הרי שתקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית" אינו רלוונטי.

א73. תקן ביקורת רלוונטי יכול לכלול הוראות מותנות. הוראה כזו רלוונטית כאשר מתקיימות הנסיבות שנצפו בהוראה ומתקיים התנאי. באופן כללי, ההתנייה של הוראה תהיה מפורשת או שהיא תהיה משתמעת, לדוגמה:

- ההוראה לשנות את נוסח חוות דעתו של רואה החשבון המבקר אם ישנה הגבלה בביקורת⁴¹ מהווה הוראה מותנית מפורשת.
- ההוראה לקיים תקשורת עם הדירקטוריון וההנהלה בקשר לליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית שזוהו במהלך הביקורת, התלויה בקיומם של ליקויים כאלה שזוהו⁴², מהווה הוראה מותנית משתמעת.
- ההוראה להשיג ראיות ביקורת נאותות בנוגע להצגה ולגילוי של מידע מגזרי בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה⁴³, התלויה בדרישה או בהיתר לתת גילוי כזה באותה מסגרת, מהווה הוראה מותנית משתמעת.

במקרים מסוימים, הוראה בתקן ביקורת יכולה להיות מנוסחת כמותנית בהוראות חוק או רגולציה רלוונטיות. לדוגמה, רואה חשבון מבקר עשוי להידרש לעשות דבר מסוים, אלא אם הדבר אסור

⁴¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיפים 18.2, 20, 22.2, 22.4, וכן בנספח המצורף לאותו תקן.

⁴² ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר", סעיף 11ט.

⁴³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים", סעיף 30.

על פי הוראות חוק או רגולציה. ההיתר או האיסור בחוק או
ברגולציה יכול להיות מפורש או משתמע.

סטייה מיישום הוראה (ר' סעיף 23)

א74. תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת" קובע הוראות
תיעוד באותן נסיבות חריגות בהן רואה חשבון מבקר סוטה מהוראה
רלוונטית⁴⁴. תקני הביקורת אינם קוראים לקיים הוראה שאינה
רלוונטית בנסיבות הביקורת.

אי-השגת מטרה (ר' סעיף 24)

א75. התשובה לשאלה אם הושגה מטרה נתונה לשיקול דעתו המקצועי
של רואה החשבון המבקר. שיקול דעת זה לוקח בחשבון את
התוצאות של נהלי ביקורת שבוצעו עם קיום הוראות תקני
הביקורת, ואת הערכתו של רואה החשבון המבקר לגבי השאלות אם
הושגו ראיות ביקורת נאותות ואם נדרש לעשות יותר בנסיבות
הספציפיות של הביקורת כדי להשיג את המטרות שנקבעו בתקני
הביקורת. לפיכך, נסיבות היכולות לגרום לאי-השגת מטרה כוללות
נסיבות אשר:

- מונעות מרואה החשבון המבקר לקיים הוראות רלוונטיות של
תקן ביקורת.
- גורמות לכך שלא יהיה זה מעשי או אפשרי לרואה החשבון
המבקר לבצע נהלי ביקורת נוספים או להשיג ראיות ביקורת
נוספות, כפי שנקבע שהדבר נחוץ בהתייחס למטרות כאמור
בסעיף 21 לעיל, לדוגמה, בשל הגבלה ביכולת השגתן של
ראיות ביקורת.

א76. תיעוד ביקורת, העומד בהוראות תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר
"תיעוד ביקורת" והוראות התיעוד הספציפיות בתקני ביקורת
רלוונטיים אחרים, מספק ראיה לבסיס של רואה החשבון המבקר
למסקנה בדבר ההשגה של המטרות הראשיות שלו. אף שאין זה

⁴⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת", סעיף 12.

נחוץ כי רואה החשבון המבקר יתעד באופן נפרד (כמו ברשימת תיוג, לדוגמה) שמטרות פרטניות הושגו, הרי שתיעוד אי-השגת מטרה מסייע להערכה של רואה החשבון המבקר אם אי-השגת אותה מטרה מנעה ממנו להשיג את המטרות הראשיות שלו.