

גילוי דעת 86^(*)

מהותיות בביקורת

תוכן העניינים

סעיפים

3-1	מבוא
8-4	מהותיות
11-9	הקשר בין מהותיות וסיכון ביקורת
16-12	הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות
17	תחילה

^(*) גילוי דעת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 1.8.2004 ו-11.8.2004 בהתאמה, ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 22.8.2004.

מבוא

1. גילוי דעת זה מבוסס על תקן (ISA) מס' 320 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (איפ"ק):

"AUDIT MATERIALITY"

מטרת גילוי דעת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות לגבי המושג של מהותיות והקשר שלו לסיכון ביקורת.

"סיכון ביקורת" (Audit Risk) מוגדר בגילוי דעת 80 בדבר "הערכת סיכונים ובקרה פנימית" כסיכון שהמבקר ייתן חוות דעת שגויה, לדוגמה - המבקר נותן חוות דעת בלתי מסוייגת כאשר קיימת בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.

2. **בביצוע עבודת הביקורת על המבקר להתחשב במהותיות והקשר שלה לסיכון ביקורת.**

3. בגילוי דעת זה משמעות המושג "מהותי" (MATERIAL) הינה כהגדרתו בתקני חשבונאות בינלאומיים (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD) מס' 1 ו-8,

כדלהלן^(*):

מידע הוא מהותי אם השמטתו, או הצגתו באופן מוטעה בדוחות הכספיים, עלולה להשפיע על החלטות כלכליות, המתקבלות על-ידי משתמשים בדוחות הכספיים. מהותיות תלויה בגודל ובמהות ההשמטה או במהות של המצג המוטעה בהתחשב במכלול הנסיבות בהן היתה השמטה או הצגה מוטעית.

^(*) בהוראות זין שונות מופיע המושג "מהותיות". למען הסר ספק מובהר כי הגדרת מהותיות דלעיל אינה בהכרח זהה למשמעות מושג זה באותן הוראות דין או בהקשרים שאינם ביקורת.

מהותיות

4. מטרת ביקורת דוחות כספיים היא לאפשר לרואה חשבון המבקר לחוות דעה אם הדוחות הכספיים ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת מוגדרת (Identified Framework) של דיווח כספי. ההערכה לגבי מהו מהותי היא נושא לשיקול דעת מקצועי.
5. בתכנון הביקורת המבקר קובע רמה כמותית של מהותיות שתהא מקובלת על מנת לאתר הצגה מוטעית מהותית. עם זאת, יש צורך לשקול את הסכום (כמות) והאופי (איכות) של הצגה מוטעית. דוגמאות להצגה מוטעית מבחינה איכותית יכולות להיות:
- (א) תיאור בלתי מספיק או בלתי הולם של מדיניות חשבונאית כאשר סביר הדבר שהתיאור יגרום להטעיית המשתמש בדוחות הכספיים.
- (ב) אי-מתן גילוי להפרת דרישות של תקנות מסוימות כאשר סביר שההגבלות שתוטלנה על המבוקר עקב ההפרה האמורה תגרומנה לפגיעה משמעותית בכושר התפעולי שלו.
6. על המבקר לבחון את האפשרות של קיום הצגה מוטעית בסכומים נמוכים יחסית אשר במצטבר יכולה להיות להם השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.
7. המבקר יבחן מהותיות הן ברמה הכוללת של דוחות כספיים והן בהתייחס ליתרות של חשבונות בודדים, סוגי עסקאות וגילויים בדוחות. מהותיות עשויה להיות מושפעת על-ידי גורמים כמו דרישות של חוקים ותקנות. היא עשויה להיות מושפעת גם על-ידי גורמים הקשורים ליתרות חשבונות בודדים המוצגות בדוחות הכספיים והיחסים בין יתרות אלה. תהליך זה עשוי להביא לרמות שונות של מהותיות בהתאם להיבטים השונים המובאים בחשבון בבחינת המהותיות בדוחות הכספיים.

8. מהותיות תיבחן על-ידי המבקר בעת:

(א) קביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת; וכן

(ב) הערכת ההשפעה של הצגה מוטעית.

הקשר בין מהותיות וסיכון ביקורת

9. כאשר המבקר מתכנן את הביקורת, הוא בוחן מה עלול לגרום הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים. הערכת המהותיות על-ידי המבקר בקשר ליתרות חשבונות ספציפיים ולסוגי עסקאות, מסייעת לו להחליט לגבי שאלות כדוגמת אלו נתונים לבדוק והאם לנקוט בדגימה ובנהלים אנליטיים. דבר זה מאפשר למבקר לבחור בנהלי ביקורת אשר צפוי שיקטינו את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת.

10. קיים קשר הפוך, בין מהותיות לבין רמת סיכון הביקורת הנדרשת, כלומר - ככל שסף המהותיות גבוהה יותר, כך סיכון הביקורת נמוך יותר, ולהיפך. על המבקר לקחת בחשבון את הקשר ההפוך בין מהותיות לבין סיכון הביקורת בבואו לקבוע את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת. לדוגמה, אם לאחר שהמבקר תכנן נהלי ביקורת ספציפיים, הוא מגיע למסקנה שרמת המהותיות המתאימה צריכה להיות נמוכה יותר, אזי סיכון הביקורת גדל. על מנת לפצות על עניין זה, המבקר יכול לפעול בדרכים הבאות:

(א) להקטין את הרמה המוערכת של סיכון הבקרה, כאשר הדבר אפשרי, ולתמוך ברמה המוקטנת על-ידי ביצוע של בדיקות בקרה מורחבות או נוספות; או

(ב) להקטין את סיכון החשיפה על-ידי שינויים באופי, העיתוי וההיקף של הבדיקות המבססות המתוכננות.

מהותיות וסיכון ביקורת בהערכת ראיות ביקורת

11. הערכת המבקר לגבי מהותיות וסיכון ביקורת עשויה להיות שונה במועד ההתחלתי של תכנון הביקורת לעומת מועד הערכת התוצאות של נהלי הביקורת. האמור יכול להתרחש בשל שינוי בנסיבות או בשל שינוי בידע שנרכש על-ידי המבקר אגב הביקורת. לדוגמה, אם הביקורת מתוכננת לפני גמר תקופת הדיווח, המבקר

יצפה את תוצאות הפעולות והמצב הכספי. אם תוצאות הפעולות והמצב הכספי בפועל הן שונות באופן משמעותי, הערכת המהותיות וסיכון הביקורת עשויה אף היא להשתנות. בנוסף, המבקר יכול, בתכנון עבודת הביקורת, לקבוע במתכוון את רמת המהותיות המקובלת לפי רמה נמוכה יותר מזו שהוא מתכוון להשתמש בה לצורכי הערכת תוצאות הביקורת. האמור יכול להיעשות על מנת להקטין את הסיכון של הצגות מוטעות שלא תתגלנה ועל מנת לאפשר למבקר מרווח ביטחון בבואו להעריך את ההשפעה של הצגות מוטעות שנתגלו במהלך הביקורת.

הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות

12. **בהערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים, על המבקר להעריך אם כלל ההצגות המוטעות, אשר זוהו ולא תוקנו, במהלך הביקורת, הינו מהותי.**

13. כלל ההצגות המוטעות שלא תוקנו מורכב:

(א) מהצגות מוטעות ספציפיות שזוהו על-ידי המבקר, לרבות ההשפעה נטו של הצגות מוטעות שזוהו ולא תוקנו במהלך הביקורת של תקופות קודמות על הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת; וכן

(ב) מהאומדן הטוב ביותר של המבקר לגבי הצגות מוטעות אחרות שאינן ניתנות לזיהוי באופן ספציפי.

14. על המבקר לשקול אם כלל ההצגות המוטעות שלא תוקנו הנו מהותי. אם הוא מגיע למסקנה שההצגות המוטעות עלולות להיות מהותיות, עליו לשקול הפחתה של סיכון הביקורת על-ידי הרחבה של נהלי הביקורת או פניה להנהלה לתקן את הדוחות הכספיים. בכל מקרה, ההנהלה עשויה לתקן מרצונה את הדוחות הכספיים בגין הצגות מוטעות שזוהו.

15. **אם ההנהלה מסרבת לתקן את הדוחות הכספיים והתוצאות של הרחבת נהלי הביקורת אינן מאפשרות למבקר להגיע למסקנה שכלל ההצגות המוטעות שלא תוקנו אינו מהותי, על המבקר לשקול מתן דוח רואה חשבון מבקר שאינו בנוסח האחיד.**

16. אם כלל ההצגות המוטעות שזוהו על-ידי המבקר ולא תוקנו מתקרב לרמת המהותיות, ישקול המבקר אם סביר הדבר שכלל ההצגות המוטעות שלא נחשפו יחד עם כלל ההצגות המוטעות שזוהו ולא תוקנו, עלול לעלות על רמת המהותיות. בהתאם לכך, כאשר כלל ההצגות המוטעות שלא תוקנו מתקרב לרמת המהותיות, יבחן המבקר הקטנה של הסיכון על-ידי ביצוע נהלי ביקורת נוספים או פניה להנהלה לתקן את הדוחות הכספיים בגין הצגות מוטעות שזוהו.

תחילה

17. גילוי דעת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 1.1.2005, או לאחר מכן.