

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 500 (\*)

ב ד ב ר

## ראיות ביקורת

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

### תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
2 - 1	התפישה המושגית של ראיות ביקורת
6 - 3	מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות
14 - 7	השימוש במצגים (assertions) בהשגת ראיות ביקורת
18 - 15	נוהלי ביקורת להשגת ראיות ביקורת
38 - 19	בדיקה של רשומות או מסמכים
27 - 26	בדיקה של נכסים מוחשיים
28	תצפית
29	

(\*) 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	
34 - 30	עריכת בירורים
35	קבלת אישורים
36	חישוב בלתי-תלוי
37	ביצוע בלתי-תלוי
39 - 38	נהלים אנליטיים
40 - 40א	כניסה לתוקף

**מבוא**

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 82** בדבר ראיות ביקורת.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 121** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.
- **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.

א.1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 500 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)<sup>(\*)</sup>, תוך התאמה לישראל:

**AUDIT EVIDENCE**

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות מה הן ראיות ביקורת בהקשר לביקורת של דוחות כספיים וכן, מהי כמותן, היקפן, ואיכותן של ראיות ביקורת שיש להשיג, וכן לגבי נהלי הביקורת שבהם משתמש המבקר כדי להשיג ראיות ביקורת כאלו.

2. **על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות אשר תאפשרנה להסיק מסקנות סבירות, שעליהן תבוסס חוות דעתו.**

<sup>(\*)</sup> כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 82 בחודש נובמבר 2003.

### התפישה המושגית של ראיות ביקורת

3. "ראיות ביקורת" הן מידע המשמש את רואה החשבון המבקר בהסקת מסקנות עליהן מבוססת חוות דעתו. ראיות ביקורת כוללות הן המידע הכלול ברשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות הכספיים והן מידע אחר. המבקר אינו צפוי להתייחס לכלל המידע שעשוי להיות קיים<sup>1</sup>. ראיות הביקורת, שמטבען הן בעלות אופי מצטבר, כוללות ראיות ביקורת שהושגו באמצעות נהלי ביקורת אשר יושמו במהלך הביקורת ועשויות לכלול גם ראיות ביקורת שהושגו ממקורות אחרים כגון ביקורות קודמות ונהלי בקרת איכות במסגרת הליכי קבלת לקוחות והמשך ההתקשרות עימם.
4. רשומות חשבונאיות כוללות, בדרך כלל, את הרשומות של הפעולות החשבונאיות הראשוניות ורשומות מסייעות כגון המחאות ורשומות של העברות כספים אלקטרונית, חשבוניות, חוזים, ספרים ראשיים וספרי עזר, פעולות יומן והתאמות אחרות לדוחות הכספיים שאינן משתקפות בפעולות היומן הפורמליות ורשומות כגון ניירות עבודה וגיליונות נתונים המסייעים להקצאת עלויות, חישובים, התאמות חשבון וגילוי נתונים. לעיתים קרובות, הפעולות ברשומות החשבונאיות נוצרות, נרשמות, מעובדות ומדווחות באמצעים אלקטרוניים. בנוסף לכך, עשויות הרשומות החשבונאיות לשמש חלק ממערכות משולבות אשר משתמשות בנתונים משותפים ומסייעות בכל היבטי הדיווח הכספי של הגוף המבוקר, פעולותיו וציותו לכללים.
5. ההנהלה היא האחראית להכנת הדוחות הכספיים בהתבסס על רשומותיו החשבונאיות של הגוף המבוקר. המבקר משיג חלק מראיות הביקורת באמצעות בחינת הרשומות החשבונאיות, למשל, באמצעות ניתוח וסקירה, ביצוע חוזר של נהלים שיושמו בתהליך הדיווח החשבונאי ובחינת אחידות הטיפול בסוגים קשורים של מידע וביישומים של מידע זהה. באמצעות יישום נהלי ביקורת אלה יכול המבקר לקבוע שהרשומות החשבונאיות שומרות בקירבן על עקביות ותואמות את הדוחות הכספיים. אולם, היות והרשומות החשבונאיות כשלעצמן אינן מספקות ראיות ביקורת שהן מספיקות לשם ביסוס חוות דעת של מבקר על הדוחות הכספיים, המבקר משיג ראיות ביקורת אחרות.
6. מידע אחר בו יכול המבקר להשתמש כראיות ביקורת כולל פרוטוקולים של דיונים; אישורים מאת צד שלישי; דוחות של

<sup>1</sup> ראה סעיף 14 להלן.

אנליסטים; מידע בר-השוואה לגבי מתחרים; מדריכים לנהלי בקרה; מידע שמשיג המבקר מיישום נהלי ביקורת כגון עריכת בירורים, תצפית ובחינה; וכן, מידע אחר שפותח על-ידי המבקר או שהיה זמין לו ואשר מאפשר לו להגיע למסקנות בדרך מושכלת.

### מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות

7. "מידה מספקת" היא המדידה הכמותית של ראיות הביקורת. "נאותות" היא המדידה האיכותית של ראיות הביקורת; דהיינו, הרלוונטיות שלהן ומהימנותן במתן סיוע לחשיפתן של הצגות מוטעות בסוגי עסקאות, יתרות חשבון, מתן גילויים ומצגים המתייחסים אליהן. הכמות הנדרשת של ראיות ביקורת מושפעת מהסיכון של הצגות מוטעות (ככל שהסיכון גדול יותר, כן סביר שיהיה צורך ביותר ראיות ביקורת) ומאיכות הראיות (ככל שהאיכות גבוהה יותר, כן יהיה צורך בפחות ראיות ביקורת). לפיכך, קיימים יחסי גומלין בין מידה מספקת של ראיות הביקורת לבין נאותות ראיות הביקורת. יחד עם זאת, השגת ראיות ביקורת נוספות לשלעצמה לא תפצה, בהכרח, על איכותן הנמוכה.

8. מערכת נתונה של נהלי ביקורת עשויה לספק ראיות ביקורת העשויות להיות רלוונטיות למצגים (assertions) מסוימים אך לא למצגים אחרים. למשל, בדיקת רישומים ומסמכים לאחר תום התקופה הקשורים לגבייה של סכומים מחייבים, עשויה לספק ראיות ביקורת הן לקיום והן להערכה, אך לא בהכרח לנאותות חתכים סוף תקופתיים. מאידך, לעיתים קרובות משיג המבקר ראיות ביקורת ממקורות שונים או בעלי מאפיינים שונים הנוגעים לאותו מצג. לדוגמה, המבקר יכול לנתח את גיול החייבים ואת הגבייה בפועל כדי להשיג ראיות ביקורת המתייחסות לקביעת ההפרשה לחובות מסופקים. יתר על כן, השגת ראיות ביקורת הנוגעות למצג מסוים, למשל, קיומו בפועל של מלאי, אינה מהווה תחליף להשגת ראיות ביקורת באשר למצג אחר כגון ערך המלאי.

9. מהימנותן של ראיות ביקורת מושפעת ממקורותיהן וממאפייניהן ותלויה בנסיבות המסוימות בהן הושגו. ניתן אמנם לקבוע הכללות בנוגע למהימנות סוגים שונים של ראיות ביקורת, אולם הכללות אלו כפופות לחריגים חשובים. אפילו כאשר ראיות ביקורת מושגות ממקורות חיצוניים למבוקר, ייתכנו נסיבות אשר עלולות להשפיע על מהימנותן של המידע שהושג. למשל, ייתכן שראיות ביקורת אשר הושגו ממקור חיצוני לא תהיינה מהימנות, אם המקור אינו מיומן באותו תחום.

בהנחה שייתכנו חריגים, עשויות ההכללות הבאות בעניין מהימנותן של ראיות ביקורת להיות מועילות:

- ראיות ביקורת הן מהימנות יותר כאשר הן מושגות ממקורות חיצוניים בלתי תלויים בגוף המבוקר.
  - ראיות ביקורת אשר מופקות במסגרת הגוף המבוקר, הן מהימנות יותר כאשר הבקורות המתייחסות אליהן-המופעלות על-ידי הגוף המבוקר – הן יעילות.
  - ראיות ביקורת המושגות במישרין על-ידי המבקר (למשל: מעקב על יישום נוהל בקרה) מהימנות יותר מראיות ביקורת שהושגו בעקיפין או על-ידי הסקת מסקנות (למשל, עריכת בירור בנוגע ליישום נוהל בקרה).
  - ראיות ביקורת מהימנות יותר כשהן מתועדות באמצעים כמו מסמכים, תיעוד בכתב, אמצעי אלקטרוני או אמצעי אחר (למשל, רישום סימולטני של הנאמר באסיפה מהימן יותר מדיווח על-פה בדיעבד על הנושאים שנדונו).
  - ראיות ביקורת המתקבלות במסמכים מקוריים, מהימנות יותר מראיות ביקורת המתקבלות מצילומים, העברות פקס או מהעתקים.
10. רק לעיתים נדירות ביקורת כוללת אימות מקוריותו של תיעוד. המבקר לא הוכשר לכך ואין לצפות ממנו להיות מומחה בהליך אימות כזה. יחד עם זאת, ישקול המבקר את מהימנות המידע המשמש לביקורת כמו צילומים, העתקים, מסמכים בתבנית של פילם, תבנית דיגיטלית או אמצעי אלקטרוני אחר, לרבות בחינת הבקרה על הכנתם ושמירתם כאשר הדבר רלוונטי.
11. **כאשר מידע שהופק על-ידי הגוף המבוקר משמש את המבקר בביצוע נהלי ביקורת, על המבקר להשיג ראיות ביקורת בדבר דיוק המידע ושלמותו.** כדי שהמבקר יוכל להשיג ראיות ביקורת מהימנות, על המידע שעליו מתבססים נהלי הביקורת להיות שלם ומדויק דיו. לדוגמה, בביקורת של הכנסות ממכירות באמצעות מכפלת מחירי תקן בכמויות לפי רשומות המכר, המבקר מתייחס למהימנות המידע של מחירי התקן וכן לשלמות ולמהימנות של נתוני כמויות המכר. ניתן להשיג ראיות ביקורת בנוגע לשלמותו ולדיוקו של המידע המופק על-ידי מערכת המידע של הגוף המבוקר בד בבד עם יישום בפועל של נוהל הביקורת לבדיקת המידע, זאת כאשר השגת ראיות ביקורת כאלה מהווה חלק בלתי נפרד מנוהל הביקורת עצמו. במצבים אחרים, יכול המבקר להשיג ראיות ביקורת לגבי הדיוק והשלמות של מידע כזה על-ידי בחינת בקורות על הליך הפקת המידע ושמירתו. אולם, ייתכנו מקרים בהם יקבע

המבקר שיש צורך ביישום נהלי ביקורת נוספים. למשל, נהלי ביקורת נוספים אלה עשויים לכלול יישום שיטות ביקורת בסיוע מחשב (COMPUTER-ASSISTED AUDIT TECHNIQUES) (CAAT`S) כדי לחשב את הנתונים באופן בלתי תלוי.

12. המבקר ישאב, בדרך כלל, ביטחון רב יותר מראיות ביקורת עקביות המושגות ממקורות שונים או בעלות מאפיינים שונים מאשר מפריטים של ראיות ביקורת שיישקלו כל אחד בפני עצמו. בנוסף לכך, השגת ראיות ביקורת ממקורות שונים או בעלות מאפיינים שונים עשויה להצביע על כך שראיית ביקורת מסוימת אינה מהימנה. למשל, אישוש מידע שהושג ממקור חיצוני לגוף המבוקר יכול להגביר את הביטחון שהמבקר שואב מהצהרה של ההנהלה. ולהיפך, כאשר ראיות ביקורת שהושגו ממקור אחד אינן עולות בקנה אחד עם אלה שהושגו ממקור אחר, יקבע המבקר אילו נהלי ביקורת נוספים יידרשו כדי לפתור את העדר העקביות.

13. המבקר ישקול את היחס שבין עלות השגתן של ראיות הביקורת לבין התועלת של המידע שיושג. הקושי או העלות הכרוכים בהשגת המידע אינם מהווים כשלעצמם בסיס תקף להשמטת נוהל ביקורת שאין לו תחליף.

14. בבואו לגבש את חוות דעתו, המבקר לא יבחן את כל המידע הזמין משום שבדרך כלל ניתן להגיע למסקנות באמצעות יישום גישות של דגימה ואמצעים אחרים לבחירת פריטים לבדיקה. בנוסף לכך, המבקר נאלץ, בדרך כלל, להסתמך על ראיות ביקורת משכנעות ולא דווקא מכריעות. מכל מקום, כדי להגיע לרמת ביטחון סבירה, לא יסתפק המבקר בראיות ביקורת שהן פחות ממשכנעות. המבקר יפעיל שיקול דעת מקצועי בצד ספקנות מקצועית בהערכתו את כמות ראיות הביקורת ואיכותן וכן את היותן במידה מספקת ונאותות לתמיכה בחוות דעתו.

### השימוש במצגים (ASSERTIONS) בהשגת ראיות ביקורת

15. ההנהלה אחראית להצגה הנאותה של דוחות כספיים אשר משקפים את מהות הגוף המבוקר ופעולותיו. כאשר ההנהלה מצהירה שהדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח החשבונאי המתאימה, ההנהלה מאשרת במפורש או מכללא את נאותות ההכרה, המדידה, ההצגה והגילוי של מרכיבים שונים בדוחות הכספיים והגילויים המתאימים אליהם.

16. על המבקר להשתמש במצגי ההנהלה לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון, הצגה ומתן גילוי בפירוט מספיק כדי ליצור בסיס להערכת סיכונים של הצגה מוטעית מהותית ולעיצובם של נהלי ביקורת נוספים ויישומם. המבקר משתמש במצגים כדי להעריך סיכונים על-ידי בחינתם של סוגים שונים של הצגות מוטעות פוטנציאליות העלולות לקרות ובהתאם לכך לתכנן נהלי ביקורת שיהוו מענה לסיכונים המוערכים. תקני ביקורת אחרים דנים במצבים ספציפיים בהם נדרש המבקר להשיג ראיות ביקורת ברמת המצג.

17. המצגים בהם משתמש המבקר מתפלגים לקטגוריות הבאות:

- (א) מצגים לגבי סוגי עסקאות ואירועים בתקופה המבוקרת:
- (1) התרחשויות - עסקאות ואירועים שנרשמו, התרחשו ומשתייכים למבוקר.
  - (2) שלמות - כל העסקאות והאירועים שהיו צריכים להירשם, אכן נרשמו.
  - (3) דיוק - סכומים ונתונים אחרים הקשורים לעסקאות ולאירועים שנרשמו, נרשמו כראוי.
  - (4) חתכים - עסקאות ואירועים נרשמו בתקופה החשבונאית הנכונה.
  - (5) מיון - עסקאות ואירועים נרשמו בחשבונות המתאימים.

- (ב) מצגים לגבי יתרות בחשבון לתום התקופה:
- (1) קיום - נכסים, התחייבויות והון עצמי, אכן קיימים.
  - (2) זכויות ומחויבויות - המבוקר מחזיק או שולט בזכויות לנכסים, וההתחייבויות הן המחויבויות של המבוקר.
  - (3) שלמות - כל הנכסים, ההתחייבויות וההון העצמי שהיו צריכים להירשם, אכן נרשמו.
  - (4) הערכה והקצאה - נכסים, התחייבויות והון עצמי נכללים בדוחות הכספיים בסכומים נאותים וכל ההתאמות הנובעות מהערכה או סיווג נרשמו כראוי.

- (ג) מצגים לגבי הצגה וגילוי:
- (1) התרחשות, זכויות ומחויבויות - אירועים, עסקאות ונושאים אחרים אשר ניתן להם גילוי, התרחשו והם משתייכים לגוף המבוקר.
  - (2) שלמות - כל הגילויים שהיו צריכים להיכלל בדוחות הכספיים, אכן נכללו.
  - (3) מיון לקבוצות והצגה מובנית - המידע הכספי מוצג ומתואר כראוי והגילויים מנוסחים בברור.
  - (4) דיוק והערכה - למידע כספי ולמידע האחר ניתן גילוי נאות ובסכומים המתאימים.



18. המבקר יכול להשתמש במצגים כמתואר לעיל או להביאם בחשבון בדרך אחרת ובלבד שייכוסו כל ההיבטים המתוארים לעיל. למשל, המבקר יכול לשלב את המצגים על עסקאות ואירועים עם המצגים על יתרות חשבון. כדוגמה נוספת, אפשר שלא יהיה מצג נפרד בדבר החתך של עסקאות ואירועים, כאשר המצגים בדבר אירועים ושלמות כוללים התייחסות נאותה לרישום העסקאות בתקופת הדיווח הנכונה.

### נוהלי ביקורת להשגת ראיות ביקורת

19. המבקר ישיג ראיות ביקורת על מנת להסיק מהן מסקנות סבירות אשר עליהן יבסס את חוות דעתו. יישום נהלי ביקורת נועד כדי:

(א) להשיג הבנה על הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הבקרה הפנימית בגוף המבוקר, להעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים והמצגים (נהלי ביקורת המיושמים למטרה זו מכונים "נהלים להערכת הסיכון");

(ב) כאשר הדבר נחוץ או כאשר החליט המבקר לבחון את היעילות התפעולית של בקורות במניעתה, או זיהוייה ותיקונה של הצגה מוטעית מהותית ברמת המצג (נהלי ביקורת המיושמים למטרה זו מכונים בדיקות בקרה);

(ג) לזהות הצגה מוטעית מהותית ברמת המצג (נהלי ביקורת המיושמים למטרה זו מכונים "בדיקות מבססות" וכוללים בדיקות של פרטי קבוצות של עסקאות, יתרות חשבון, מתן גילוי ונהלים אנליטיים מבססים).

20. המבקר יישם תמיד נהלי הערכת סיכון כדי לספק בסיס מספיק להערכה של סיכונים ברמות הדוחות הכספיים והמצגים. אולם, נהלי הערכת סיכון כשלעצמם אינם יכולים להוות ראיות ביקורת נאותות לצורך ביסוס חוות דעת, ויש להשלים אותם על-ידי יישום נהלי ביקורת נוספים בצורת בדיקות בקרה, כשהדבר דרוש, ועל-ידי בדיקות מבססות.

21. יש צורך בבדיקות בקרה בשני מקרים. כאשר הערכת הסיכונים של המבקר כוללת הערכה של היעילות התפעולית של בקורות, על המבקר לבחון בקורות אלו כדי לתמוך בהערכת הסיכונים. בנוסף, כאשר נהלי הבדיקות המבססות כשלעצמם אינם מהווים מידה

מספקת של ראיות ביקורת נאותות, המבקר נדרש לבצע בדיקות בקרה כדי להשיג ראיות ביקורת לגבי יעילותן התפעולית.

22. המבקר מתכנן ומיישם בדיקות מבססות שייתייחסו להערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית, לרבות הערכתן של תוצאות בדיקות הבקרה אם היו כאלה. אולם, הערכת הסיכונים של המבקר היא תוצאה של שיקול דעת, ועלולה להיות לא מדוייקת דיה כדי זיהוי כל הסיכונים להצגה מוטעית מהותית. יתר על כן, קיימות מגבלות מובנות בבקרה הפנימית, לרבות הסיכון של התעלמות (override) ההנהלה מבקרות, האפשרות של טעות אנוש וההשפעה של שינויים מערכתיים. לכן, נדרשות, בדרך כלל, בדיקות מבססות לסוגי עסקאות מהותיים, ליתרות חשבון ולמתן גילוי כדי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות.

23. המבקר מיישם סוג אחד או יותר של נהלי ביקורת המתוארים בסעיפים 26 עד 38 להלן. ניתן ליישם נהלי ביקורת אלה, או שילוב שלהם, כנהלים להערכת סיכונים, בדיקות בקרה או בדיקות מבססות, הכל בהתאם להקשר בו יושמו על-ידי המבקר. בנסיבות מסוימות, יכולות ראיות ביקורת שהושגו מביקורות קודמות לספק ראיות ביקורת כאשר המבקר מיישם נהלי ביקורת כדי לברר אם הרלוונטיות של אותן ראיות עודה נמשכת.

24. אופיים ועיתויים של נהלי הביקורת הנדרשים עשויים להיות מושפעים מהעובדה שחלק מן הנתונים החשבונאיים ומידע אחר עשויים להיות זמינים רק בצורה אלקטרונית או רק בנקודות זמן מסוימות או בפרקי זמן מסוימים. מסמכי מקור, כגון הוראות רכישה, שטרי מטען, חשבוניות והמחאות, עשויים להיות מוחלפים במסרים אלקטרוניים. למשל, מבוקרים עשויים להשתמש בסחר אלקטרוני או במערכת עיבוד תמונות. בסחר אלקטרוני משתמשים הגוף המבוקר ולקוחותיו או ספקיו במחשבים המחוברים ברשתות ציבוריות, כגון האינטרנט, כדי לבצע עסקים באופן אלקטרוני. עסקאות של רכישות, משלוחים, חיובים, קבלת מזומנים והעברת מזומנים מבוצעות, לעיתים קרובות, אך ורק באמצעות מסרים אלקטרוניים המועברים בין הצדדים. במערכות עיבוד תמונות נסרקים מסמכים ומומרים לתמונות אלקטרוניות כדי להקל על איחסונם ואיתורם, וייתכן שהמסמך המקורי אינו נשמר לאחר ההמרה. מידע אלקטרוני מסוים עשוי להיות קיים בנקודת זמן מסוימת. אולם, ייתכן שלא ניתן יהיה לשחזר מידע זה כעבור זמן נתון, אם התיקייה משתנית ואם אין תיקיית גיבוי. מדיניות שמירת הנתונים של הגוף המבוקר עשויה להכתיב למבקר את הצורך בדבר

שמירתו של מידע מסוים לצורך סקירתו על-ידי המבקר או את הצורך ביישום נהלי ביקורת בזמן בו המידע הינו זמין.

25. כאשר המידע נשמר בתבנית אלקטרונית, עשוי המבקר לבצע חלק מנהלי הביקורת המתוארים להלן באמצעות יישום שיטות ביקורת בסיוע מחשב (CAAT'S).

25.א. ראיות ביקורת מושגות בראש ובראשונה כתוצאה מיישום נוהלי ביקורת, אולם הן עשויות לכלול גם מידע שהושג ממקורות נוספים, לרבות כתוצאה מקיום חובות נוספות על פי הוראות חוק ורגולציה (לדוגמה לגבי אי קיום הוראות חוק ורגולציה של הישות). איכותן של כל ראיות הביקורת מושפעת מהרלוונטיות והמהימנות של המידע שעליו הן מבוססות. תקן ביקורת (ישראל) 250 בדבר "התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" מספק הנחיות נוספות בנושא.

#### *בדיקה של רשומות או מסמכים*

26. בדיקה הינה בחינה של רשומות או מסמכים, פנימיים או חיצוניים, בתבנית של נייר, תבנית אלקטרונית או באמצעי אחר. בדיקת רשומות ומסמכים מייצרת ראיות ביקורת ברמות שונות של מהימנות, בהתאם לאופיין ומקורן, ובמקרה של רשומות ומסמכים פנימיים, בהתאם ליעילות של הבקרה על הנפקתם. דוגמה לבדיקה המשמשת כבדיקות בקרה היא בדיקה של רשומות או של מסמכים כדי להשיג ראיות לאישור על-ידי המורשה לכך.

27. מסמכים מסוימים מהווים ראיות ביקורת ישירות לקיומו של נכס, למשל, מסמך המהווה מכשיר כספי כמו תעודת מניה או אג"ח. בדיקה של מסמכים מעין אלה אינה מספקת בהכרח ראיות ביקורת באשר לבעלות או לערך. בנוסף, עשויה בדיקה של ביצוע חוזה לספק ראיות ביקורת הנוגעות לדרך בה יישם הגוף המבוקר מדיניות חשבונאית כגון הכרה ברווחים.

#### *בדיקה של נכסים מוחשיים*

28. בדיקה של נכסים מוחשיים הינה בחינה בפועל של הנכסים. בדיקה של נכסים מוחשיים עשויה לספק ראיות ביקורת מהימנות בנוגע לקיומם, אך לא בהכרח באשר לזכויותיו של הגוף המבוקר או חובותיו, או באשר לערכם של הנכסים. בדיקה של פריטי מלאי בודדים מלווה, בדרך כלל, בתצפית על ספירת המלאי.

#### *תצפית*

29. תצפית הינה התבוננות בתהליך או נוהל המבוצע בידי אחרים. דוגמאות כוללות תצפית על ספירת מלאי על-ידי עובדי הגוף

המבוקר ותצפית על ביצוע פעילויות בקרה. התצפית מספקת ראיות ביקורת לגבי ביצוע תהליך או נוהל, אך היא מוגבלת לנקודת הזמן בה נעשית התצפית ובשל העובדה שעצם התצפית עלולה להשפיע על הדרך בה מבוצעים התהליך או הנוהל. ראה תקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לפריטים מסוימים" לעניין הנחיות נוספות באשר לתצפית על ספירת מלאי.

**עריכת בירורים**

30. עריכת בירורים הינה השגת מידע מאת אנשים בעלי ידע, הן בנושאים כספיים והן בנושאים שאינם כספיים, במסגרת הגוף המבוקר או מחוצה לו. עריכת בירור היא נוהל ביקורת המיושם בהרחבה במהלך הביקורת ולרוב הוא מהלך משלים של נהלי ביקורת אחרים. עריכת בירורים יכולה לנוע בטווח שבין בירורים על-פה לבין עריכת בירורים רשמית בכתב. הערכת התשובות לבירורים מהווה חלק בלתי נפרד מן התהליך.

31. התשובות לבירורים עשויות לספק למבקר מידע שלא היה ברשותו קודם לכן או ראיות ביקורת מסייעות. לחלופין, עלולות התשובות לספק מידע שונה באופן משמעותי ממידע אחר שהשיג המבקר, למשל מידע הקשור לאפשרות שההנהלה התעלמה מהבקורות. במקרים מסוימים, מספקות התשובות לבירורים בסיס למבקר לשנות נהלי ביקורת, או לתכנן וליישם נהלים נוספים.

32. המבקר מיישם נהלי ביקורת בנוסף לשימוש בבירורים כדי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות. בדרך כלל, אין די בעריכת בירורים בלבד כדי לספק מידה מספקת של ראיות ביקורת לזיהוי הצגה מוטעית מהותית ברמת המצג. יתר על כן, אין די בעריכת בירורים בלבד כדי לבחון את יעילותן התפעולית של בקורות.

33. אף-על-פי שאימות ראיות אשר הושגו בבירורים הינו לעיתים חשוב במיוחד, במקרה של בירור בדבר כוונות ההנהלה עלול המידע הקיים, שתומך בכוונות ההנהלה, להיות מוגבל. במקרים אלה, הבנה של פעולות ההנהלה לביצוע כוונותיה אשר הוצהרו על ידה בעבר בקשר לנכסים או להתחייבויות, הסיבות המוצהרות של ההנהלה לבחירת דרך פעולה מסוימת, ויכולתה של ההנהלה לבחור בכיוון פעולה מסוים - כל אלה עשויים לספק מידע רלוונטי באשר לכוונות ההנהלה.

34. בנוגע לעניינים מסוימים, מקבל המבקר הצהרות בכתב מאת ההנהלה לאישור תשובות לבירורים שנערכו על-פה. למשל, בדרך כלל מקבל המבקר הצהרות בכתב מן ההנהלה בדבר עניינים מהותיים כאשר לא ניתן לצפות באופן סביר שתמצא מידה מספקת

של ראיות ביקורת נאותות אחרות או כשראיות הביקורת האחרות אשר הושגו הן באיכות נמוכה יותר. לעניין הנחיות נוספות לגבי הצהרות בכתב ראה תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר".

#### קבלת אישורים

35. קבלת אישורים, שהיא סוג מסוים של בירורים, הינה תהליך של השגת הצהרה ישירה מאת צד שלישי הן לגבי מידע או מצב קיים. לדוגמה, המבקר עשוי לבקש קבלת אישורי יתרות במישרין מהחייבים. לעיתים קרובות משמשת קבלת האישורים לאימות יתרות בחשבונות ומרכיביהן, אך אין היא מוגבלת לפריטים אלה. למשל, המבקר יכול לבקש קבלת אישור לתנאי הסכם, או לעסקאות שהמבוקר מקיים עם צדדים שלישיים. בקשת האישור מתוכננת כך שתברר האם נעשו שינויים בהסכם, ואם כן, מה הם הפריטים הרלוונטיים. בקבלת אישור משתמשים גם כדי להשיג ראיות ביקורת בנוגע להעדרם של תנאים מסוימים, למשל, העדר "הסכם צדדי" שעשוי להשפיע על הכרה ברווחים. לעניין הנחיות נוספות בנוגע לקבלת אישורים ראה תקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר "אישורים חיצוניים".

#### חישוב בלתי-תלוי

36. חישוב בלתי-תלוי הינו בדיקת הדיוק המתמטי של מסמכים או רשומות. ניתן לבצע חישוב בלתי-תלוי על-ידי שימוש בטכנולוגיית מידע כגון על-ידי השגת קובץ אלקטרוני מהגוף המבוקר ושימוש בשיטות ביקורת בסיוע מחשב (CAAT'S) לבדיקת הדיוק של סיכום הקובץ.

#### ביצוע בלתי-תלוי

37. ביצוע בלתי-תלוי הינו ביצוע על-ידי המבקר של נהלים או בקורות אשר בוצעו במקורם כחלק מהבקרה הפנימית של הגוף המבוקר, בין באופן ידני ובין בשימוש בשיטות ביקורת בסיוע מחשב (CAAT'S). לדוגמה, ביצוע בלתי-תלוי של גיול חייבים.

#### נהלים אנליטיים

38. נהלים אנליטיים הינם הערכות של מידע כספי שנעשות על-ידי בחינה של סבירות הקשרים שבין נתונים, הן כספיים והן לא כספיים. נהלים אנליטיים כוללים גם ניתוח של סטיות שזוהו ויחסים שאינם עולים בקנה אחד עם מידע רלוונטי אחר, או שהם חורגים משמעותית מסכומים שנחזו. לעניין הנחיות נוספות בנוגע ל"נהלים אנליטיים" ראה תקן ביקורת (ישראל) 520 בדבר "נהלים אנליטיים".

39. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

### כניסה לתוקף

40. 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.

40א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.