

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 505 (\*)

ב ד ב ר

## אישורים חיצוניים

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

### תוכן עניינים

#### סעיפים

7-1	מבוא
12-8	הזיקה בין נוהלי אישור חיצוני להערכות המבקר את הסיכון המובנה וסיכון הבקרה
17-13	אישורים חיצוניים המספקים ראיות ביקורת בנוגע למצגי הנהלה
20-18	תכנון הבקשה לאישור חיצוני
25-21	שימוש באישורים חיוביים ושליילים
28-26	בקשות ההנהלה
30-29	מאפיינים של משיבים
36-31	התהליך של אישור חיצוני
33-32	אי-מענה לבקשה לאישור חיובי
34	מהימנותן של התשובות שנתקבלו
36-35	סיבות ותדירות של חריגים
37	הערכת התוצאות של תהליך האישור
38	אישורים חיצוניים לתאריך קודם לתום שנה
א40-40	כניסה לתוקף

(\*) 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.

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 84** בדבר אישורים חיצוניים.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

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) 505 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)<sup>(\*)</sup>, תוך התאמה לישראל:

EXTERNAL CONFIRMATIONS

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בנוגע לשימוש המבקר באישורים חיצוניים כאמצעי להשגת ראיות ביקורת.

3. **המבקר יקבע אם השימוש באישורים חיצוניים נחוץ להשגת מידה מספקת של ראיות נאותות לצורך תמיכה במצגי הנהלה מסוימים בדוחות כספיים. בבואו לקבוע כך, ישקול המבקר את סף המהותיות הנדרש, הרמה המוערכת של הסיכון המובנה ושל סיכון הבקרה, וכיצד הראיות המושגות מיישום נוהלי ביקורת מתוכננים אחרים יצמצמו את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת לגבי מצגי הנהלה המתאימים בדוחות הכספיים.**

4. תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" מציין שהמהימנות של ראיות ביקורת מושפעת על-ידי מקורן ואופיין. אותו תקן ביקורת מציין כי בדרך כלל ראיות ביקורת ממקורות חיצוניים מהימנות יותר מראיות ביקורת הנוצרות בגוף המבוקר וכי בדרך כלל ראיות ביקורת בכתב מהימנות יותר מראיות ביקורת על-

(\*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 84 בחודש נובמבר 2003.

פה. אי-לכך, ראיות ביקורת בצורה של מענה בכתב לבקשות אישור המתקבלות במישרין על-ידי המבקר מצדדים שלישיים שאינם קשורים בגוף המבוקר כשהן מובאות בחשבון באופן בודד או במצטבר יחד עם ראיות ביקורת מנהלים אחרים, עשויות לסייע בהקטנת סיכון הביקורת לגבי מצגי הנהלה הנוגעים בדבר לרמה נמוכה מקובלת.

5. אישור חיצוני הנו התהליך של השגה והערכה של ראיות ביקורת מצד שלישי, באמצעות קשר ישיר במענה לבקשת מידע אודות פריט או קבוצת פריטים מסוימת. בבואו להחליט באיזה מידה ישתמש המבקר בעבודתו באישורים חיצוניים, ישקול המבקר את מאפייני הסביבה שבה פועל הגוף המבוקר ואת הנוהג של אותם צדדים שלישיים להיענות לבקשות אלה.

6. אישורים חיצוניים משמשים לעתים קרובות לצורך אימות יתרות חשבון ומרכיביהן, אולם אינם צריכים להיות מוגבלים לפריטים אלה. לדוגמה, ייתכנו נסיבות בהן המבקר יבקש אישור חיצוני לגבי תנאי הסכמים או עסקאות של הגוף המבוקר עם צדדים שלישיים. מטרת הבקשה לאישור היא לבדוק האם נעשו שינויים כלשהם בהסכם ואם כן, מה הם ומהי השפעתם. דוגמאות אחרות למצבים בהם ניתן להשתמש באישורים חיצוניים כוללות, בין היתר:

- יתרות בנקים ומידע אחר (כגון: ערבויות שניתנו, מכשירים כספיים וכד') מתאגידים בנקאיים.
- יתרות חשבונות לקבל.
- מלאי המוחזק בידי צד שלישי או במחסני ערובה, לעיבוד או במשגור.
- השקעות שנרכשו אולם לא עברו על שם הגוף המבוקר עד לתאריך המאזן.
- הלוואות ממלווים.
- יתרות חשבונות לשלם.
- יתרות ותביעות ממוסדות ורשויות.

7. המהימנות של הראיות המושגות על-ידי אישורים חיצוניים תלויה, בין היתר, בכך שהמבקר יקבע את נוסח הבקשה לאישורים חיצוניים, ינקוט בנהלים מתאימים למשלוח הבקשות ויעריך את תוצאות התשובות שנתקבלו (וגם אלה שלא התקבלו). גורמים המשפיעים על מהימנות האישורים כוללים את הבקרה שהמבקר מקיים לגבי הבקשות לאישורים שנשלחו והתשובות שנתקבלו.

## הזיקה בין נוהלי אישור חיצוני להערכות המבקר את הסיכון המובנה וסיכון הבקרה

8. תקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" דן, בין היתר, בסיכון הביקורת והקשר בין מרכיביו: סיכון מובנה, סיכון בקרה וסיכון אי-זיהוי. תקן ביקורת (ישראל) 315 "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" קובע הוראות ומספק הנחיות לזיהוי והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית. תקן ביקורת (ישראל) 330 "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" קובע הוראות ומספק הנחיות לגבי מענה של רואה החשבון המבקר לסיכונים שהוערכו, ובכלל זאת האופי העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת (לרבות נהלים מבססים) כדי לצמצם את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה.
9. סעיפים 11 ו-49 בתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" קובעים כי ככל שרמת הסיכון המוערכת על ידי רואה החשבון המבקר תהיה גבוהה יותר, כך תידרש רמה גבוהה יותר של מהימנות ורלבנטיות ראיות הביקורת שתושגנה באמצעות נהלים מבססים, וכי ללא קשר לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית, על המבקר לתכנן ולערוך נהלים מבססים לכל סוג מהותי של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי. נהלים מבססים אלה עשויים לכלול את השימוש באישורים חיצוניים לגבי מצגי הנהלה ספציפיים בדוחות כספיים.
10. סעיף 63 בתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" קובע כי "ככל שיגדל הסיכון להצגה מוטעית מהותית, כך יורחב היקף הנהלים המבססים". בהתאם, ככל שהרמה המוערכת של הסיכון להצגה מוטעית מהותית תגדל, המבקר יתכנן בדיקות מבססות להשגת יותר ראיות, או ראיות משכנעות יותר, לגבי מצג הנהלה בדוחות כספיים. במצבים אלה, השימוש בנוהלי אישור חיצוני עשוי להיות יעיל להשגת מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות.
11. ככל שרמת ההערכה של הסיכון המובנה ושל סיכון הבקרה תהיה נמוכה יותר, יוכל המבקר להקטין את הביטחון הנדרש מנהלי בדיקות מבססות לצורך גיבוש חוות דעתו על הדוחות הכספיים. לדוגמה, לגוף המבוקר עשויה להיות הלוואה שתוחזר לפי לוח סילוקין הקיים משנים קודמות. אם ביקורת שבוצעה על-ידי המבקר (כולל בדיקות בקרה כפי הצורך) מראה כי תנאי ההלוואה לא השתנו והובילה למסקנה כי הערכת הסיכון המובנה וסיכון הבקרה לגבי יתרת ההלוואה התלויה ועומדת היתה נמוכה, המבקר

עשוי להגביל את הבדיקות המבססות לבחינה של פרטי התשלומים שנעשו, ולא לאישור היתרה פעם נוספת במישרין על-ידי המלווה.

12. עסקאות בלתי רגילות או מורכבות עשויות להיות קשורות ברמות גבוהות של סיכון מובנה וסיכון בקרה יותר מאשר בעסקאות פשוטות. אם הגוף המבוקר יתקשר בעסקה בלתי רגילה או מורכבת והרמה המוערכת של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה היא גבוהה, המבקר ישקול אישור תנאי העסקה על-ידי הצדדים האחרים בנוסף לבדיקת תיעוד המוחזק בידי הגוף המבוקר.

### אישורים חיצוניים המספקים ראיות ביקורת בנוגע למצגי הנהלה

13. תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" מבחין בקטגוריות שונות של מצגי הנהלה הגלומים בדוחות כספיים כגון, מצגים בנוגע לקיום, זכויות ומחויבויות, התרחשות, שלמות, הערכה, מדידה והצגה וגילוי. עם זאת, אישורים חיצוניים אינם בהכרח מספקים ראיות ביקורת לגבי כל ההיבטים הנוגעים למצג בדוחות הכספיים.

14. אישור חיצוני של יתרת חוב מספק ראייה חזקה ביחס לקיום יתרת החוב לתאריך מסוים. אישור כזה גם מספק ראייה בנוגע לפעולת נוהלי החתך. בכל אופן, אישור כזה אינו מספק, בדרך כלל, את כל ראיות הביקורת הנחוצות בקשר למצג ההערכה מאחר שאין זה מעשי לבקש את החייב לאשר מידע מפורט בקשר ליכולתו לשלם את החשבון.

15. בדומה, במקרה של טובין המוחזקים במישגור, אישור חיצוני עשוי לספק ראייה חזקה לתמיכה במצגי הקיום, הזכויות והמחויבויות, אולם ייתכן שהוא לא יספק ראייה תומכת לגבי הערכת הטובין.

16. הרלוונטיות של אישורים חיצוניים לגבי ביקורת פריט מסוים בדוחות כספיים מושפעת גם ממטרת המבקר בבחירת המידע לאישור. לדוגמה, כאשר בודקים את מצג השלמות של חשבונות לשלם, על המבקר להשיג ראיות בקשר לקיום התחייבות מהותית שלא רשומה. בהתאם לכך, משלוח בקשות לאישור לספקי העיקריים של הגוף המבוקר שימציאו למבקר במישרין העתקי מצבי חשבון, אף אם הרשומות אינן מראות שום סכום שוטף שמגיע לספקים, יהיה בדרך כלל יעיל לאיתור התחייבויות לא רשומות יותר מאשר בחירת חשבונות לאישור בהתבסס על הסכומים היותר גבוהים הרשומים בחשבונות העזר לחשבונות לשלם.

17. לגבי מצגי הנהלה שלא ניתן לאמתם במידה מספקת על-ידי אישורים, ישקול המבקר יישום נוהלי ביקורת אחרים שישלימו את נוהלי האישור או שיבואו במקומם.

### תכנון הבקשה לאישור חיצוני

18. **המבקר יתכנן את בקשת האישורים החיצוניים בהתאם ליעד הספציפי של הביקורת.** בבקשתו, ישקול המבקר את מצגי הנהלה שבטיפול ואת הגורמים שעשויים להשפיע על מהימנות האישורים. גורמים כמו צורת הבקשה לאישור חיצוני, ניסיון קודם מביקורת התקשורת דומות, אופי המידע המתבקש באישור והמשיב המיועד, ישפיעו על תכנון הבקשות מאחר שלגורמים אלה השלכה ישירה על מהימנות הראיות המושגות באמצעות נוהלי אישור חיצוני.

19. כמו כן, בתכנון הבקשה, ישקול המבקר את סוג המידע שמשיבים מסוגלים לאשר ללא שום קושי, היות ודבר זה עשוי להשפיע על שעור התשובות ועל אופיין של הראיות המושגות. לדוגמה, מערכות חשבונאות מסוימות של משיבים עשויות להנפיק ביתר קלות אישור חיצוני לגבי עסקאות בודדות יותר מאשר לגבי כל כולן של יתרות החשבון או להיפך. בנוסף, ייתכן שמשיבים לא תמיד יהיו מסוגלים לאשר סוגי מידע מסוימים, כגון היתרה הכוללת של חשבונות לקבל, אולם ייתכן שיוכלו לאשר סכומי חשבונות פרטניים שבתוך הסכום הכללי, או להיפך.

20. בקשות אישור כוללות, בדרך כלל, הרשאת הנהלה למשיב לגלות את המידע למבקר. בהעדר הרשאות הנהלה כאמור, עלולים המשיבים שלא להשיב על הבקשה.

### שימוש באישורים חיוביים ושליילים

21. המבקר עשוי להשתמש בבקשות לאישורים חיצוניים בשיטה החיובית (להלן "חיוביים") או בשיטה השלילית (להלן "שליליים") או צרוף של השתיים.

22. בבקשה לאישור חיובי חיצוני מתבקש המשיב לענות למבקר בכל המקרים על-ידי סימון הסכמת המשיב למידע הנתון או על-ידי בקשה שהמשיב ימלא את המידע. תשובה לבקשת אישור חיובי צפויה, בדרך כלל, לספק ראיות ביקורת מהימנות. אף-על-פי-כן קיים סיכון שהמשיב יענה על בקשת האישור מבלי לוודא את נכונות המידע. המבקר לא יכול לגלות, בדרך כלל, אם דבר זה התרחש. בכל אופן, עשוי המבקר לצמצם סיכון זה, על-ידי שימוש בבקשות אישור

חיובי שלא תציינה את הסכום (או מידע אחר) בגוף הבקשה לאישור אולם תבקש את המשיב למלא את הסכום או לספק מידע אחר. מאידך, שימוש בסוג זה של בקשת אישור "ריקה" עלול להסתכם בשעורי תגובה נמוכים בגלל המאמץ הנוסף הנדרש מהמשיב.

23. בבקשת אישור שלילי חיצוני מתבקש המשיב לענות רק במקרה של אי-הסכמה למידע הנתון בבקשה. בכל אופן, כשלא מתקבלת תגובה לבקשת האישור השלילי, המבקר מודע לכך כי לא יהיו ראיות מפורשות שהצדדים השלישיים המיועדים קבלו את בקשות האישור ווידאו נכונות המידע הכלול בהן. לפיכך, השימוש בבקשות אישור שלילי מספק, בדרך כלל, ראיות פחות מהימנות מהשימוש בבקשות אישור חיובי והמבקר ישקול ביצוע בדיקות מבססות אחרות בנוסף לשימוש באישורים שליליים.

24. ניתן להשתמש בנוהל בקשת אישור שלילי כדי להביא לצמצום סיכון הביקורת לרמה מקובלת, כאשר:

- (א) הרמה המוערכת של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה היא נמוכה;
- (ב) מספר רב של יתרות קטנות מעורב;
- (ג) מספר משמעותי של טעויות אינו צפוי; וכן
- (ד) אין למבקר סיבה להאמין שמשיבים יתעלמו מבקשות אלו.

25. במקרים מסוימים עשוי המבקר להשתמש בעת ובעונה אחת בשתי השיטות: בקשות לאישורים חיוביים ושליליים. לדוגמה, כאשר היתרה הכוללת של חשבונות לקבל מורכבת ממספר קטן של יתרות גדולות וממספר גדול של יתרות קטנות, עשוי המבקר להחליט שיהיה זה מתאים יותר לאשר את כל היתרות הגדולות או מדגם מהן על-ידי בקשות לאישור חיובי יחד עם מדגם של היתרות הקטנות תוך שימוש בבקשות אישור שלילי.

#### בקשות ההנהלה

26. כאשר המבקר מעוניין לקבל אישור חיצוני מסוים וההנהלה מבקשת ממנו שלא לעשות כן, ישקול המבקר אם ישנן סיבות נאותות לבקשה זו וישיג ראיות התומכות בנאותות בקשת ההנהלה. אם המבקר מסכים לבקשת ההנהלה כאמור, עליו ליישם נהלים חלופיים כדי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לגבי אותו עניין.

27. אם לדעת המבקר בקשת ההנהלה ממנו שלא לפנות לקבלת אישור חיצוני מסוים אינה מוצדקת, והוא מנוע מקבלת אישור היתרה, כי אז, יש בכך הגבלה בהיקף הביקורת ולכן על המבקר לנהוג בהתאם

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

28. בבואו לשקול את הסיבות שהנהלה מפרטת באשר לבקשתה ממנו שלא לפנות לקבלת אישור חיצוני מסוים כאמור בסעיף 26 לעיל, ינקוט המבקר גישה של ספקנות מקצועית וישקול אם לבקשתה של ההנהלה יש משמעות כלשהי ביחס ליושרה שלה. כמו כן, על המבקר לשקול אם בקשת ההנהלה עלולה לרמוז על האפשרות לקיום הונאה או טעות.

#### מאפיינים של משיבים

29. המהימנות של ראיות, שאישור יספק, מושפעת ממיומנותו של המשיב, אי-תלותו, ידיעתו את העניין הנתון לאישור והאובייקטיביות שלו. בשל סיבה זו, ינסה המבקר להבטיח, מקום שניתן, כי בקשת האישור תופנה ישירות לאדם אחד מתאים. לדוגמה, לצורך אישור של ויתור על התניות הקשורות לאמות מידה מסוימות (covenant) בקשר עם אשראי לזמן ארוך, יפנה המבקר את הבקשה לנושא משרה של המלווה בעל הידיעה אודות הויתור שמוסמך לספק את המידע.

30. המבקר יעריך גם האם ייתכן שצדדים מסוימים לא יספקו תשובות אובייקטיביות לבקשת האישור. מידע אודות מיומנותו של המשיב, מניעיו, יכולתו או רצונו להשיב עשוי להגיע לידיעת המבקר. המבקר ישקול את ההשלכה של מידע כזה על תכנון הבקשה לאישור ויעריך את התוצאות, לרבות קביעה אם נחוצים נהלים נוספים. המבקר ישקול גם אם יש בסיס מספיק למסקנה שבקשת האישור נשלחת למשיב שממנו ניתן לצפות לתשובה שתספק מידה מספקת של ראיות נאותות. לדוגמה, עסקאות משמעותיות בלתי רגילות שיש להן השלכה מהותית על הדוחות הכספיים, המתבצעות בתום השנה עם צד שלישי התלוי כלכלית בגוף המבוקר. בנסיבות כאלה, ישקול המבקר אם ייתכן שלצד השלישי יהיה מניע לספק תשובה בלתי מדויקת.

#### התהליך של אישור חיצוני

31. **בבצעו נוהלי אישור, יקיים המבקר פיקוח ובקרה על תהליך בחירת אלה שהבקשה תישלח אליהם, על ההכנה והמשלוח של בקשות אישור ועל התשובות לאותן בקשות.** פיקוח ובקרה מתקיימים על התקשורת שבין הנמענים המיועדים לבין המבקר וזאת כדי למזער את האפשרות שתוצאות תהליך האישור תהיינה מוטות מחמת עיכוב ושינוי לגבי בקשות לאישור או תשובות. לכן, על המבקר



לוודא שהוא יהיה זה שישלח את הבקשות לאישור, שהבקשות תהיינה ממוענות כדבעי ונכללה בהן בקשה שכל התשובות תישלחנה ישירות אליו. המבקר יבחן גם אם התשובות הגיעו מהשולחים בכוח אליהם מוענו הפניות.

אי-מענה לבקשה לאישור חיובי

32. לא נתקבלו תשובות לבקשה לאישור חיובי חיצוני מסוים, יבצע המבקר נהלים חלופיים מתאימים. נוהלי הביקורת החלופיים יהיו כאלה שיספקו את הראיות לגבי מצגי ההנהלה בדוחות הכספיים שבקשת האישור יועדה לספק.

33. אופיים של הנהלים החלופיים משתנה בהתאם לסעיף בדוח הכספי ולמצג ההנהלה המתאים. בבדיקת חשבונות לקבל, נהלים חלופיים עשויים לכלול בדיקה של תקבולים עוקבים במזומן ובדיקה של תעודות משלוח או תיעוד אחר של הלקוח שיספקו ראיות למצג הקיום, ובחינות חתך מכירות, שיספקו ראיות לשלמות המצג. בבדיקת החשבונות לשלם, נהלים חלופיים עשויים לכלול בדיקה של תשלומי מזומן עוקבים או תכתובת מצדדים שלישיים שתספק ראיות לקיום המצג ובדיקה של רשומות אחרות, כגון הודעות טובין שנתקבלו, שתספק ראיות למצג השלמות.

מהימנותן של התשובות שנתקבלו

34. המבקר ישקול אם קיים חשש כלשהו שהאישורים החיצוניים שנתקבלו עלולים להיות בלתי מהימנים. המבקר ישקול את מהימנות התשובות וינקוט בנהלים לבדיקת אמיתותן. בנוסף, עשוי המבקר באמצעות הגוף המבוקר לבקש את המשיב לשלוח את האישור המקורי בדואר ישירות אליו. עם השימוש ההולך וגדל בטכנולוגיה, ישקול המבקר אימות תקפות המקור של התשובות שנתקבלו בתבנית אלקטרונית (לדוגמה, פקס או דואר אלקטרוני). אישורים על-פה יתועדו בניירות העבודה. אם המידע באישורים שעל-פה הנו משמעותי, יבקש המבקר את הצדדים המעורבים להמציא לו אישור בכתב לגבי המידע הספציפי.

סיבות ותדירות של חריגים

35. כאשר המבקר מגיע למסקנה שתהליך האישור והנהלים החלופיים לא סיפקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע למצג ההנהלה, עליו לנקוט בנהלים נוספים להשגת ראיות ביקורת נאותות.

בגבשו את המסקנה, ישקול המבקר את:

- (א) מהימנות האישורים והנהלים החלופיים;
- (ב) אופיים של חריגים כלשהם, לרבות המשמעויות הכמותיות וגם האיכותיות של חריגים אלה; וכן
- (ג) ראיות שסופקו על-ידי יישום נהלים אחרים.

בהתבססו על הערכה זו, יקבע המבקר אם נחוצים נוהלי ביקורת נוספים להשגת מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות.

36. המבקר ישקול גם את הסיבות והתדירות של חריגים שדווחו על-ידי המשיבים. חריג עשוי להצביע על רישום מוטעה בגוף המבוקר ובמקרה זה המבקר יקבע את הסיבות לרישום המוטעה ויעריך אם יש לו השלכה מהותית על הדוחות הכספיים. אם חריג יצביע על רישום מוטעה, ישקול המבקר מחדש את האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת הנחוצים לספק את הראיות הדרושות.

### הערכת התוצאות של תהליך האישור

37. המבקר יעריך אם התוצאות של תהליך האישור החיצוני יחד עם תוצאות של נהלים אחרים כלשהם שבוצעו, מספקות מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע למצג הנהלה בדוחות הכספיים של הגוף המבוקר. בגיבוש הערכה זו, יביא המבקר בחשבון את כללי הביקורת בדבר "דגימה בביקורת".

### אישורים חיצוניים לתאריך קודם לתום שנה

38. בהשתמשו באישור לתאריך קודם לתאריך המאזן לשם תמיכה במצג הנהלה בדוחות כספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות שעסקאות רלוונטיות למצג שנעשו בתקופת הביניים לא הוצגו באופן מוטעה מהותית. מסיבות מעשיות כאשר הרמה של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה מוערכת פחות מגבוהה, עשוי המבקר להחליט לאמת את היתרות לתאריך שונה מתום שנה, לדוגמה, כאשר הביקורת צריכה להסתיים תוך זמן קצר לאחר תאריך המאזן. כמו בכל הסוגים של עבודות קדם-תום-שנה, ישקול המבקר את הנחיצות של השגת ראיות ביקורת נוספות בקשר ליתרת התקופה.

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.