

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 330 (*)

ב ד ב ר

נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו

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

תוכן עניינים

סעיפים

3-1	מבוא
6-4	מענה כולל
65-7	נוהלי ביקורת במענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים
72-66	הערכת נאותות ראיות הביקורת שהושגו וכמותן המספקת
73-73ב	תיעוד
74-74א	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.

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 98** בדבר נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו.
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 115** בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת.

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) 330 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks¹

מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים והנחיות למתן מענה כולל וכן לתכנון ויישום של נוהלי ביקורת נוספים, במענה לסיכונים שהוערכו להצגה מוטעת מהותית ברמת הדוחות הכספיים וברמת המצגים בדוחות הכספיים, בביקורת של דוחות כספיים. הבנת המבקר את הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הבקרה הפנימית שלו, והערכתו את הסיכונים להצגה מוטעת מהותית, מפורטות בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעת מהותית".

2. להלן מובאת סקירה כללית של הדרישות בתקן ביקורת זה:
- **מענה כולל:** על פי פרק זה (סעיפים 4-6) נדרש המבקר לקבוע מענה כולל להתייחסות לסיכונים להצגה מוטעת מהותית ברמת הדוחות הכספיים. כמו כן, מספק פרק זה הנחיות בנוגע לאופי מענה זה.
 - **נוהלי ביקורת במענה לסיכונים להצגה מוטעת מהותית ברמת המצגים בדוחות הכספיים:** על-פי פרק זה (סעיפים 7-65) נדרש המבקר לתכנן וליישם נוהלי ביקורת נוספים, לרבות בחינת האפקטיביות התפעולית של בקורות, כאשר הדבר רלבנטי או נדרש, ונהלים מבססים, שאופיים, עיתויים והיקפם יהיו מענה לסיכונים להצגה מוטעת מהותית ברמת המצגים

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 98 בחודש דצמבר 2007.
¹ בחודש דצמבר 2006 פורסם על ידי IFAC נוסח מתוקן (Revised and Redrafted) של תקן הביקורת הבינלאומי בעניין זה. התקן הבינלאומי החדש חל על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות שתחילתן ב-15 בדצמבר 2008 או לאחר מכן.
 על אף פרסומו של תקן הביקורת הבינלאומי החדש החליטה הלשכה לפרסם תקן ביקורת זה (המבוסס על תקן הביקורת הבינלאומי שבתוקף בחודש דצמבר 2007), בשל החשיבות הרבה של עניין זה עם המעבר לדיווח כספי בהתאם לתקני IFRS.

- בדוחות הכספיים. בנוסף, כולל פרק זה נושאים אותם יביא המבקר בחשבון בקביעת אופיים, עיתויים והיקפם של נוהלי ביקורת אלה.
- הערכת נאותות ראיות הביקורת שהושגו וכמותן המספקת : על-פי פרק זה (סעיפים 66-72) נדרש המבקר להעריך אם הערכת הסיכון עודנה הולמת ולהגיע למסקנה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות ומספיקות.
 - תיעוד : על-פי פרק זה (סעיף 73) נקבעו דרישות התיעוד הרלבנטיות.

3. **כדי לצמצם את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת, על המבקר לקבוע מענה כולל לסיכונים שהוערכו ברמת הדוחות הכספיים ולתכנן וליישם נוהלי ביקורת נוספים כדי לתת מענה לסיכונים שהוערכו ברמת המצגים בדוחות הכספיים.** המענה הכולל ואופיים, עיתויים והיקפם של נוהלי הביקורת הנוספים הם נושאים הנתונים לשיקול דעתו המקצועי של המבקר. בנוסף לדרישות תקן ביקורת זה על המבקר למלא גם אחר דרישותיו והנחיותיו של תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" בבואו לתת מענה לסיכונים שהוערכו להצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית.

מענה כולל

4. **על המבקר לקבוע מענה כולל להתייחסות לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים.** מענה כזה אפשר שיכלול הדגשת הצורך לשמור על ספקנות מקצועית באיסוף ראיות ביקורת ובהערכתן בפני צוות הביקורת, מינוי אנשי צוות מנוסים יותר או כאלה שהם בעלי כישורים מיוחדים או שימוש בעבודת מומחים², הגברת הפיקוח, או הבאה בחשבון אפשרות קיומם של גורמים נוספים בלתי ניתנים לחיזוי בבחירת נוהלי ביקורת נוספים שיש לבצע. בנוסף, יוכל המבקר לבצע שינויים כלליים באופיים, עיתויים או היקפם של נוהלי הביקורת כמענה כולל, כך לדוגמא, יוכל המבקר לבצע נהלים מבססים בתום תקופה במקום בתקופת ביניים.

5. הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים תושפע מהבנת המבקר את סביבת הבקרה. סביבת בקרה אפקטיבית עשויה לאפשר למבקר להסתמך יותר על הבקרה הפנימית ועל מהימנותן של ראיות ביקורת שהופקו בתוך הגוף המבוקר וכך לאפשר לו, לדוגמא, ליישם נוהלי ביקורת אחדים במועד ביניים במקום בתום התקופה. התגלו חולשות בסביבת הבקרה, יישם המבקר, בדרך כלל, נוהלי ביקורת נוספים בתום התקופה במקום במועד ביניים, ישיג ראיות ביקורת מקיפות יותר באמצעות יישום נהלים מבססים, יתאים את אופיים של נוהלי הביקורת במטרה להשיג ראיות ביקורת משכנעות יותר, או גדיל את מספרם של האתרים (Locations) שייכללו במסגרת הביקורת.

6. לשיקולים כאלה תהיה לפיכך השלכה משמעותית על גישתו הכוללת של המבקר, כמו לדוגמא, בעניין מתן דגש לנהלים מבססים (הגישה המבססת) או לגישה בה נעשה שימוש בבדיקות של בקרות בנוסף לנהלים מבססים (הגישה המשולבת).

² מינוי אנשי צוות שיועסקו בהתקשרות מסוימת משקף את הערכת הסיכון על-ידי המבקר, המבוססת על הבנתו את הגוף המבוקר.

נוהלי ביקורת במענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים

7. על המבקר לתכנן וליישם נוהלי ביקורת נוספים שאופייים, עיתויים והיקפם יתנו מענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים. המטרה היא ליצור זיקה ברורה בין אופייים, עיתויים והיקפם של נוהלי הביקורת הנוספים שיישם המבקר להערכת הסיכונים. בתכנונו נוהלי ביקורת נוספים, ישקול המבקר נושאים כגון:

- מהותיות הסיכון.
- הסבירות שתתרחש הצגה מוטעית מהותית.
- המאפיינים של סוגי העסקאות, יתרות חשבון או הגילוי בהם מדובר.
- אופיין של הבקורות הספציפיות המיושמות בגוף המבוקר ובעיקר אם הן ידניות או ממוכנות.
- האם מצפה המבקר להשיג ראיות ביקורת כדי לקבוע אם בקורות הגוף המבוקר הן אפקטיביות במניעת הצגה מוטעית מהותית, או בגילוייה ובתיקונה.

לאופי נוהלי הביקורת מיוחסת חשיבות רבה ביותר במתן מענה לסיכונים שהוערכו.

8. הערכת המבקר את הסיכונים שזוהו ברמת המצגים תהווה בסיס לבחינת גישת הביקורת ההולמת לצורך תכנון ויישום נוהלי ביקורת נוספים. במקרים אחדים עשוי המבקר לקבוע כי רק באמצעות ביצוע בדיקות של בקורות יוכל לגבש מענה אפקטיבי לסיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית לגבי מצגים מסוימים. במקרים אחרים, עשוי המבקר לקבוע שראוי לבצע רק נהלים מבססים ביחס למצגים מסוימים, ולפיכך, לא יכלול את השפעת הבקורות בהערכת הסיכונים הרלבנטית. קביעה זו של המבקר עשויה לנבוע מכך שנוהלי הערכת הסיכונים לא זיהו בקורות אפקטיביות הנוגעות למצגים, או מכך שבחינת האפקטיביות התפעולית של הבקורות לא תהיה יעילה. יחד עם זאת, על המבקר להניח את דעתו כי עריכת נהלים מבססים בלבד למצגים הרלבנטיים תהיה אפקטיבית לצורך הפחתת הסיכון להצגה מוטעית מהותית לרמה נמוכה מקובלת. לעיתים קרובות, יוכל המבקר לקבוע כי גישה המשלבת את בדיקת האפקטיביות התפעולית של בקורות לצד נהלים מבססים תהיה גישה אפקטיבית. בהתעלם מהגישה שיבחר, יתכנן המבקר ויערוך נהלים מבססים לכל סוג מהותי של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי כפי שנדרש בסעיף 49 להלן.

9. במקרה של ישויות קטנות מאוד, ייתכן שלא תימצאנה פעילויות בקרה רבות שהמבקר יוכל לזהות. מסיבה זאת, סביר שנוהלי הביקורת הנוספים שיישם המבקר יהיו בעיקרם נהלים מבססים. במקרים כאלה, ישקול המבקר, בנוסף לנושאים שנידונו בסעיף 8 לעיל, אם בהעדר בקורות ניתן להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות.

בחירת אופיים, עיתויים והיקפם של נוהלי ביקורת נוספים

אופי נוהלי הביקורת

10. אופיים של נוהלי הביקורת הנוספים מתייחס למטרתם (בדיקות של בקרות או נהלים מבססים) וסוגם, דהיינו, פיקוח, תצפית, בירור, אימות, חישוב מחדש, ביצוע מחדש, או נהלים אנליטיים. ייתכן שנוהלי ביקורת מסוימים יהיו הולמים יותר מאחרים ביחס למצגים מסוימים. ביחס להכנסות, לדוגמא, עשויות בדיקות של בקרות להוות מענה טוב ביותר לסיכונים שהוערכו להצגה מוטעית ביחס לשלמות המצג, בעוד שנהלים מבססים עשויים להוות מענה טוב ביותר לסיכונים שהוערכו להצגה מוטעית ביחס להתרחשות המצג.

11. בחירת נוהלי ביקורת על-ידי המבקר מבוססת על הערכת סיכונים. ככל שרמת הסיכון המוערכת על-ידי המבקר תהיה גבוהה יותר, כך תידרש רמה גבוהה יותר של מהימנות ורלבנטיות ראיות הביקורת שתושגנה באמצעות נהלים מבססים. הדבר יכול להשפיע הן על סוג נוהלי הביקורת שייושמו והן על הרכבם. כך לדוגמא, עשוי המבקר לוודא שלמות תנאי חוזה עם צד שלישי, בנוסף לבחינת המסמך.

12. בקבעו את נוהלי הביקורת שיש ליישם, ישקול המבקר את הסיבות להערכת הסיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים לכל סוג של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי. קביעת הנהלים כאמור תתייחס לבחינת המאפיינים המסוימים של כל סוג עסקאות, יתרות חשבון או גילוי (דהיינו לסיכונים המובנים) ולשאלה אם הערכת הסיכונים על-ידי המבקר מביאה בחשבון את בקרות הגוף המבוקר (דהיינו את סיכון הבקרה). כך לדוגמא, אם סבר המבקר שקיים סיכוי נמוך יותר שהצגה מוטעית מהותית תתרחש בשל מאפיינים מסוימים של סוג עסקאות מבלי לשקול את הבקרות הרלבנטיות, הוא עשוי לקבוע כי נהלים אנליטיים מבססים כשלעצמם עשויים לספק ראיות ביקורת נאותות ומספיקות. מאידך, אם סבר המבקר שקיים סיכון נמוך יותר שתתרחש הצגה מוטעית מהותית משום שלגוף המבוקר בקרות אפקטיביות והוא מתכוון לתכנן נהלים מבססים בהתבסס על פעולתן האפקטיבית של אותן בקרות, יבצע המבקר בדיקות של בקרות כדי להשיג ראיות ביקורת בנוגע לאפקטיביות התפעולית שלהן. מקרה כזה עשוי להתרחש, לדוגמא, לגבי סוגי עסקאות בעלות מאפיינים אחידים ובלתי מורכבים המעובדות באופן שגרתי והמבוקרות על ידי מערכת המידע של הגוף המבוקר.

13. המבקר יידרש להשיג ראיות ביקורת בנוגע לדיוק המידע המופק באמצעות מערכת המידע של הגוף המבוקר ושלמותו, כאשר מידע זה משמש ביישום נוהלי הביקורת. כך לדוגמא, אם ישתמש המבקר במידע שאינו כספי או בנתוני תקציב המופקים על ידי מערכת המידע של הגוף המבוקר בעת שיישם נוהלי ביקורת, כגון נהלים אנליטיים מבססים או בדיקות של בקרות, עליו להשיג ראיות ביקורת בנוגע לדיוק מידע זה ולשלמותו. לצורך הנחיות נוספות בנושא, ראה תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת".

עיתוי נוהלי הביקורת

14. עיתוי נוהלי הביקורת מתייחס למועד בו ייושמו נוהלי הביקורת לתקופה או לתאריך שבקשר אליהם מתייחסות ראיות הביקורת.

15. המבקר יכול ליישם בדיקות של בקורות או נהלים מבססים במועד ביניים או בתום תקופה. ככל שהסיכון להצגה מוטעית מהותית יהא גבוה יותר, כך סביר יותר שהמבקר יחליט שיהיה זה אפקטיבי יותר לבצע נהלים מבססים במועד קרוב יותר לתום התקופה או בתום התקופה מאשר במועד מוקדם יותר, או ליישם נוהלי ביקורת ללא הודעה מראש או במועדים בלתי צפויים (לדוגמא, יישום נוהלי ביקורת באחרים נבחרים בלא התראה). מאידך, יישום נוהלי ביקורת לפני תום התקופה עשוי לסייע למבקר לזהות סוגיות מהותיות בשלב מוקדם של הביקורת, וכתוצאה מכך, למצוא להן מענה בסיוע ההנהלה או לגבש גישת ביקורת אפקטיבית כדי להתמודד עם סוגיות כאלה. אם המבקר יישם בדיקות של בקורות או נהלים מבססים לפני תום התקופה, עליו לשקול את הראיות הנוספות הדרושות ביחס לתקופה הנותרת (ראה סעיפים 37-38 וכן 56-61 להלן).

16. בבואו לשקול עיתוי יישום נוהלי ביקורת, ישקול המבקר גם נושאים כגון:

- סביבת הבקרה.
- עיתוי זמינות המידע הרלבנטי (לדוגמא, קבצים אלקטרוניים עלולים להימחק בשלב מאוחר כלשהו, או נהלים שהצפייה בהם יכולה להתקיים במועדים מסוימים בלבד).
- אופי הסיכון (לדוגמא, אם קיים סיכון לניפוח הכנסות כדי לעמוד בציפיות לרווחים באמצעות יצירת הסכמי מכירות פיקטיביים בדיעבד, עשוי המבקר לרצות לבדוק את החוזים הזמינים בתום התקופה).
- התקופה או המועד אליהם מתייחסות ראיות הביקורת.

17. נוהלי ביקורת מסוימים ניתנים לביצוע רק בתום תקופה או לאחריה, לדוגמא, בדיקת התאמת הדוחות הכספיים לרשומות החשבונאיות ובדיקת התאמות שבוצעו במהלך הכנת הדוחות הכספיים. אם קיים סיכון לעריכת הסכמי מכירות פיקטיביים על ידי הגוף המבוקר או לאי השלמת עסקאות בתום תקופה, יבצע המבקר נהלים כמענה לסיכון מסוים זה. לדוגמא, כאשר עיסקה בודדת היא מהותית או כאשר טעות בחתך עלולה להוביל להצגה מוטעית מהותית, יבדוק המבקר בדרך כלל עסקאות בסמוך לתום התקופה.

היקף נוהלי הביקורת

18. היקף נוהלי הביקורת משמעו כמות הביצוע של נוהל ביקורת מסוים, לדוגמא, גודל המדגם או מספר התצפיות על פעילות הבקרה. היקף של נוהל ביקורת ייקבע בהתאם לשיקול דעתו של המבקר לאחר שיבחן את המהותיות, את הסיכון שהוערך ואת מידת הביטחון אותה הוא מתכנן להשיג. במיוחד, יגדיל המבקר, בדרך כלל, את היקף נוהלי הביקורת ככל שיגבר הסיכון להצגה מוטעית מהותית. יחד עם זאת, הגדלת היקף נוהל ביקורת תהיה אפקטיבית רק אם נוהל הביקורת עצמו יהיה רלבנטי לסיכון המסוים; לפיכך, אופיו של נוהל הביקורת הינו השיקול החשוב ביותר.

19. השימוש בטכניקות ביקורת באמצעות מחשב (CAATs) עשוי לאפשר בדיקה מקיפה יותר של עסקאות המבוצעות באופן אלקטרוני ושל קבצי חשבון. טכניקות מעין אלו עשויות לשמש לבחירת מדגם עסקאות מתוך קבצי מפתח אלקטרוניים, למיון עסקאות בעלות מאפיינים מסוימים או לבדיקת כלל האוכלוסייה במקום מדגם.

20. שימוש בשיטות דגימה יאפשר, בדרך כלל, להסיק מסקנות בעלות תוקף. יחד עם זאת, אם כמות יחידות הדגימה שנלקחה מאוכלוסייה מסוימת הינה קטנה מדי, שיטת הדגימה שנבחרה לא תתאים להשגת מטרת הביקורת המסוימת, או אם לא נערך מעקב באופן נאות אחר חריגים, ייווצר סיכון בלתי מקובל שמסקנות המבקר שבוססו על המדגם עלולות להיות שונות מהמסקנה שהייתה מוסקת אילו נבחנה כלל האוכלוסייה באותו נוהל ביקורת. תקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת" כולל הנחיות באשר לשימוש בדגימה.
21. תקן ביקורת זה רואה בשימוש משולב בנוהלי ביקורת שונים היבט של אופי הבדיקה כנדון לעיל. יחד עם זאת, המבקר ישקול אם היקף הבדיקה הינו נאות בעת שהוא מבצע שילוב של נוהלי ביקורת שונים.

בדיקות של בקורות

22. על המבקר לבצע בדיקות של בקורות כאשר הערכת הסיכון שלו כוללת צפי באשר לאפקטיביות התפעולית של אותן בקורות או כאשר הנהלים המבססים כשלעצמם אינם יכולים לספק ראיות ביקורת נאותות ומספיקות ברמת המצגים.
23. **כאשר הערכת המבקר את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים כוללת צפי ביחס לפעילותן האפקטיבית של הבקורות, עליו לבצע בדיקות של בקורות כדי להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות לכך שהבקורות פעלו באפקטיביות במועדים רלבנטיים במהלך התקופה המבוקרת.** ראה סעיפים 44-39 להלן באשר לדיון בשימוש בראיות ביקורת בנוגע לאפקטיביות התפעולית של בקורות שהושגו בביקורות קודמות.
24. הערכת המבקר את הסיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים עשויה לכלול צפי באשר לאפקטיביות התפעולית של הבקורות, ובמקרה כזה יבצע המבקר בדיקות של בקורות כדי להשיג ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות התפעולית שלהן. בדיקת האפקטיביות התפעולית של הבקורות תיערך רק לגבי אותן בקורות שהמבקר קבע שהן תוכננו כראוי למניעת הצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים, או לזיהויה ולתיקונה. סעיפים 104-106 בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" דנים בזיהוי בקורות ברמת המצגים העשויות למנוע, או לזהות ולתקן הצגה מוטעית מהותית בסוג של עסקאות, יתרות חשבון או גילוי.
25. **כאשר יקבע המבקר, בהתאם לסעיף 115 לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", שצמצום הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים לרמה נמוכה מקובלת בהתבסס על הראיות שהתקבלו באמצעות נהלים מבססים בלבד אינו אפשרי או שאינו ניתן ליישום, עליו לערוך בדיקות של בקורות רלבנטיות כדי להשיג ראיות ביקורת בדבר האפקטיביות התפעולית שלהן.** כך לדוגמא, עשוי המבקר, כפי שנדון בסעיף 115 לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", למצוא שתכנון נהלים מבססים אפקטיביים המספקים בעצמם ראיות ביקורת נאותות ומספיקות ברמת המצגים אינו אפשרי וזאת כאשר הגוף המבוקר מנהל את עסקיו תוך שימוש בטכנולוגיית מידע, ולא נוצר ולא נשמר כל תיעוד של העסקאות, למעט באמצעות מערכת טכנולוגיית המידע.

26. בדיקת האפקטיביות התפעולית של בקורות שונה מהשגת ראיות ביקורת לכך שהבקורות אכן הופעלו. כאשר המבקר ישיג ראיות ביקורת בדבר הפעלת הבקורות באמצעות יישום נוהלי הערכת סיכונים, הוא יקבע שהבקורות הרלבנטיות קיימות ושהגוף המבוקר משתמש בהן. כאשר המבקר יערוך בדיקת אפקטיביות תפעולית של בקורות, הוא ישיג ראיות ביקורת לכך שהבקורות פועלות באופן אפקטיבי. פעולת המבקר כוללת השגת ראיות ביקורת ביחס לדרך בה פעלו הבקורות במועדים רלבנטיים במהלך התקופה המבוקרת, העקביות בה יושמו, זהות המפעיל והדרכים בהן יושמו. אם נעשה שימוש בבקורות השונות מהותית זו מזו במועדים שונים במהלך התקופה המבוקרת, על המבקר לבחון כל אחת מהן בנפרד. המבקר עשוי לקבוע שבדיקת האפקטיביות התפעולית של בקורות באותו מועד שבו הוערך תכנון ושבו הושגו ראיות ביקורת בדבר יישומן, תוכח כיעילה.

27. על-אף שחלק מהנהלים להערכת סיכונים שמיישם המבקר במטרה להעריך את תכנון הבקורות ולקבוע אם הן יושמו, אפשר שלא תוכננו במיוחד כבדיקות של בקורות אך עדיין ייתכן שהם יספקו ראיות ביקורת בדבר האפקטיביות התפעולית של הבקורות וישמשו, לפיכך, כבדיקות של בקורות. כך לדוגמא, יכול המבקר לערוך בירורים בנוגע לשימוש הדירקטוריון וההנהלה בתקציבים, לראות את השוואת התקציב החודשי אל מול ההוצאות בפועל שביצעו הדירקטוריון וההנהלה ולבחון דוחות המתייחסים לחקירת השוני בין סעיפי תקציב לסכומים שהוצאו בפועל. נוהלי ביקורת אלה יספקו מידע בדבר קביעת מדיניות התקציב של הגוף המבוקר ויישומה וכן, הם עשויים לספק גם ראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות מדיניות קביעת תקציבים במניעה או זיהוי של הצגה מוטעית מהותית בסיווג הוצאות. בנסיבות מעין אלו, ישקול המבקר אם ראיות הביקורת שהושגו באמצעות נוהלי ביקורת אלה, מספיקות.

אופיין של בדיקות של בקורות

28. המבקר יבחר בנהלי ביקורת כדי להשיג ביטחון באשר לאפקטיביות התפעולית של הבקורות. ככל שתעלה רמת הביטחון המתוכננת, כן יבקש המבקר להשיג ראיות ביקורת מהימנות יותר. בנסיבות בהן יאמץ המבקר גישה שעיקרה בדיקות של בקורות, בייחוד ביחס לאותם סיכונים שלגביהם השגת ראיות ביקורת נאותות ומספיקות כתוצאה מנהלים מבססים בלבד אינה אפשרית או שאינה ניתנת ליישום, יערוך המבקר, בדרך כלל, בדיקות של בקורות כדי להשיג רמת ביטחון גבוהה יותר ביחס לאפקטיביות התפעולית שלהן.

29. **על המבקר ליישם נוהלי ביקורת אחרים בשילוב עם עריכת בירורים כדי לבחון את האפקטיביות התפעולית של הבקורות.** למרות שבדיקת האפקטיביות התפעולית של בקורות שונות אינה מיועדת להשגת הבנה של תכנון הבקורות ויישומן, היא תכלול, בדרך כלל, נוהלי ביקורת מאותם סוגים המשמשים להערכת תכנון הבקורות ויישומן, והיא עשויה לכלול גם ביצוע מחדש של יישום הבקרה על ידי המבקר. היות שאין די בעריכת בירורים בלבד, יישם המבקר שילוב של נוהלי ביקורת שונים במטרה להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקורות. הבקורות הנתונות לבדיקה על ידי עריכת בירורים בשילוב עם בחינה או ביצוע מחדש תספקנה בדרך כלל רמת ביטחון גבוהה יותר מאשר אותן בקורות שלגביהן ראיות הביקורת נובעות מעריכת בירורים ומעריכת תצפיות בלבד. כך לדוגמא, המבקר עשוי לברר בנוגע לנוהלי הגוף המבוקר באשר לפתיחת דברי דואר ולטיפול בתקבולי מזומנים ולערוך תצפיות אודותם במטרה לבחון את האפקטיביות התפעולית של הבקורות ביחס לתקבולי מזומנים. מאחר ועריכת תצפיות מתייחסת רק לנקודת הזמן בה נערכו, ישלים

המבקר, בדרך כלל, את התצפיות בברורים עם אנשי הגוף המבוקר, והוא עשוי גם לבדוק תיעוד באשר לפעילות בקרות אלו במועדים אחרים במהלך התקופה המבוקרת כדי להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות.

30. אופייה של בקרה מסוימת ישפיע על סוג נוהל הביקורת הנדרש לצורך השגת ראיות ביקורת אם הבקרה פעלה באפקטיביות במועדים הרלבנטיים במהלך התקופה המבוקרת. לגבי בקרות מסוימות, ניתן ללמוד על האפקטיביות התפעולית שלהן מתוך תיעוד. בנסיבות מעין אלו, עשוי המבקר להחליט לבדוק את התיעוד כדי להשיג ראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית. אולם, לגבי בקרות אחרות ייתכן שלא קיים תיעוד או שהוא אינו רלבנטי. כך לדוגמא, ייתכן שאין תיעוד לפעילות בנוגע למרכיבים מסוימים בסביבת הבקרה, כמו האצלת סמכויות ואחריות, או לגבי סוגים שונים של פעילויות בקרה - כגון, שבוצעו על ידי מחשב. בנסיבות כאלו, ניתן להשיג ראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית באמצעות עריכת בירורים בשילוב עם נוהלי ביקורת אחרים כגון עריכת תצפיות או שימוש בטכניקות ביקורת באמצעות מחשב (CAATs).

31. בבואו לתכנן בדיקות של בקרות, ישקול המבקר את הצורך להשיג ראיות ביקורת שתתמוכנה בפעולתן האפקטיבית של בקרות הקשורות במישרין למצגים, כמו גם של בקרות עקיפות אחרות בהן תלויות בקרות אלו. כך לדוגמא, המבקר עשוי לזהות סקירה של משתמש על דוח מכירות באשראי שחרגו מעבר לתקרת האשראי המאושרת ללקוח, כבקרה ישירה המתייחסת למצגים. במקרים כאלה, ישקול המבקר את אפקטיביות סקירת הדוח על ידי המשתמש וכן את הבקרות הקשורות לדיוק המידע בדוח (לדוגמא, בקרות כלליות של טכנולוגיית המידע).

32. במקרה של בקרת יישום ממוכנת, הרי שבשל העקביות המובנית של עיבוד טכנולוגיית מידע, עשויות ראיות ביקורת בדבר יישום הבקרה, הנשקלות לצד ראיות הביקורת שהושגו ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקרות הכלליות של הגוף המבוקר (ובייחוד, שינוי בקרות), לספק ראיות ביקורת משמעותיות בנוגע לאפקטיביות התפעולית שלה במהלך התקופה הרלבנטית.

33. במענה להערכת הסיכונים, עשוי המבקר לתכנן בדיקה של בקרות שתיערכנה בד בבד עם בדיקת פרטי אותה עיסקה. מטרת בדיקות של בקרות היא להעריך אם הבקרה פעלה באפקטיביות. מטרת בדיקות של פרטים היא לזהות הצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים. למרות שמטרות אלו שונות, ניתן להשיג את שתיהן ביחד באמצעות עריכת בדיקה של בקרות ובדיקת פרטים באותה עיסקה, הליך המכונה גם בדיקה דו-תכליתית. כך לדוגמא, המבקר עשוי לבדוק את חשבונית העיסקה כדי לקבוע אם היא אושרה וגם כדי לספק ראיות ביקורת מבססת לעיסקה. המבקר ישקול בזהירות את תכנון הבדיקות ואת הערכתן כדי להשיג את שתי המטרות.

34. אי-חשיפת הצגה מוטעית מהותית באמצעות נוהל מבסס אינו מהווה ראיות ביקורת לאפקטיביות הבקרות המתייחסות למצגים הנבדקים. יחד עם זאת, הצגה מוטעית מהותית שהתגלתה על ידי המבקר בעקבות ביצוע נהלים מבססים תילקח בחשבון על ידו בעת שיעריך את האפקטיביות התפעולית של הבקרות הרלבנטיות. הצגה מוטעית מהותית, שזוהתה באמצעות נהלים שיושמו על-ידי המבקר ושלא זוהתה על ידי הגוף המבוקר, תעיד בדרך כלל על קיום חולשה מהותית בבקרה הפנימית ויש לדווח אודותיה כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

עיתוי עריכת בדיקות של בקרות

35. עיתוי עריכת בדיקות של בקרות תלוי במטרת המבקר וקובע את תקופת הסתמכותו על בקרות אלו. אם המבקר יבדוק בקרות בעיתוי מסוים, הוא ישיג ראיות ביקורת רק לכך שהבקות פעלו באפקטיביות באותו מועד. אולם, אם המבקר יבחן בקרות במהלך תקופה, הוא ישיג ראיות ביקורת לאפקטיביות פעולתן של בקרות אלו במהלך אותה תקופה.
36. ראיות ביקורת המתייחסות רק לנקודת זמן מסוימת עשויות להיחשב כמספיקות למטרת המבקר כמו לדוגמא, בבודקו בקרות ביחס לספירת המלאי הפיזי של הגוף המבוקר בתום התקופה. לעומת זאת, אם יבקש המבקר להשיג ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות הבקרה על פני תקופה, הרי שראיות ביקורת המתייחסות רק לנקודת זמן מסוימת עלולות להיחשב כבלתי מספיקות והמבקר ישלים את בדיקותיו אלו באמצעות בדיקות של בקרות אחרות שעשויות לספק ראיות ביקורת על אפקטיביות פעולת הבקרה במועדים הרלבנטיים במהלך התקופה המבוקרת. בדיקות אחרות מעין אלו עשויות לכלול בדיקות ביחס לפיקוח הגוף המבוקר על בקרות.
37. **כאשר ישיג המבקר ראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של בקרות במהלך תקופת ביניים, עליו לקבוע אילו ראיות ביקורת נוספות יהיה עליו להשיג ביחס לתקופה הנוותרת.** בקבעו זאת, ישקול המבקר את משמעות הסיכונים שהוערכו להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים, את הבקרות המסוימות שנבדקו במהלך תקופת הביניים, את מידת ראיות הביקורת שהושגו ביחס לאפקטיביות התפעולית של אותן בקרות, משך התקופה שנותרה, המידה בה מתכנן המבקר להפחית עריכת נהלים מבססים נוספים בהתבסס על הסתמכות על בקרות, וסביבת הבקרה. המבקר ישיג ראיות ביקורת באשר לאופיים של שינויים משמעותיים שחלו בבקרה הפנימית והיקפם, לרבות שינויים במערכת המידע, בנהלים ובאיוש צוותים שהתרחשו לאחר תקופת הביניים.
38. ניתן להשיג ראיות ביקורת נוספות לדוגמא, באמצעות הרחבת בדיקת האפקטיביות התפעולית של בקרות על פני התקופה שנותרה או בדיקות ביחס לפיקוח הגוף המבוקר על בקרות.
39. **מתכנן המבקר להשתמש בראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של בקרות שהושגו בביקורות קודמות, עליו להשיג ראיות ביקורת באשר לשאלה אם חלו שינויים בבקרות מסוימות אלו לאחר הביקורת הקודמת. על המבקר להשיג ראיות ביקורת שתתייחסנה לשאלה אם שינויים כאלה אירעו וזאת על ידי עריכת בירורים בשילוב עם תצפיות או בדיקה לביסוס הבנתו באשר לבקרות מסוימות אלו.** סעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" קובע כי על המבקר ליישם נוהלי ביקורת כדי לבדוק את הרלבנטיות המתמשכת של ראיות ביקורת שהושגו בתקופות קודמות, כאשר הוא מתכנן להשתמש בראיות הביקורת בתקופה הנוכחית. כך לדוגמא, המבקר עשוי היה לקבוע בעת שביצע את הביקורת הקודמת כי בקרה ממוכנת פעלה כמתוכנן. המבקר ישיג ראיות ביקורת כדי לקבוע אם נעשו שינויים בבקרה הממוכנת העשויים להשפיע על תפקודה האפקטיבי והמתמשך, לדוגמא, על ידי עריכת בירורים עם ההנהלה ובדיקת רשומות כדי לציין אילו בקרות שוננו. בחינת ראיות ביקורת באשר לשינויים אלה יכולה לתמוך בהגדלת או הקטנת ראיות הביקורת שצפוי להשיגן בתקופה הנוכחית באשר לאפקטיביות התפעולית של הבקרות או בהפחתתן.

40. מתכוון המבקר להסתמך על בקרות שהשתנו מאז שנבחנו לאחרונה, עליו לבחון את האפקטיביות התפעולית של בקרות אלו במהלך הביקורת הנוכחית. שינויים עשויים להשפיע על הרלבנטיות של ראיות הביקורת שהושגו בתקופות קודמות, כך שיתכן שהבסיס להמשך ההסתמכות אבד זה מכבר. לדוגמא, שינויים במערכת המאפשרים לגוף המבוקר להפיק דוח חדש לא ישפיעו, בדרך כלל, על הרלבנטיות של ראיות ביקורת מתקופות קודמות; אולם, שינוי הגורם לדרך חישוב שונה או לצבירה שונה של הנתונים ישפיע על הרלבנטיות.

41. אם בכוונת המבקר להסתמך על בקרות שלא השתנו מאז נבחנו לאחרונה, עליו לבחון את האפקטיביות התפעולית של בקרות אלו לפחות כל ביקורת שלישית. כאמור בסעיפים 40 לעיל ו- 44 להלן, אין המבקר רשאי להסתמך על ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות בקרות שהושגו בביקורות קודמות ביחס לבקרות שהשתנו מאז נבחנו לאחרונה או ביחס לבקרות המצמצמות סיכון משמעותי. החלטת המבקר אם להסתמך על ראיות ביקורת שהושגו בביקורות קודמות באשר לבקרות אחרות, היא עניין לשיקול דעתו המקצועי. בנוסף, מהווה גם פרק הזמן שבין בחינה חוזרת של בקרות אלו עניין לשיקול דעתו המקצועי, אך פרק זמן זה לא יוכל לעלות על שנתיים.

42. בבואו לשקול אם זה ראוי להשתמש בראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של בקרות שהושגו בביקורות קודמות, ואם יעשה שימוש כאמור, מהו משך התקופה שיכולה לחלוף בטרם תיערך בדיקה מחדש של הבקרה, ישקול המבקר את:

- האפקטיביות של מרכיבים אחרים בבקרה הפנימית, לרבות סביבת הבקרה, מעקב הגוף המבוקר אחר הבקרות ותהליך הערכת הסיכונים של הגוף המבוקר.
- הסיכונים הנובעים ממאפייני הבקרה, לרבות אם הבקרות הן ידניות או ממוכנות (ראה סעיפים 57-63 בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" סעיפים בנוגע לדיון בסיכונים מסוימים הנובעים ממרכיבים ידניים וממוכנים של בקרה).
- האפקטיביות של בקרות טכנולוגיית מידע כלליות.
- אפקטיביות הבקרה ויישומה על ידי הגוף המבוקר, לרבות אופיין והיקפן של סטיות ביישום הבקרה כפי שעולה מבידוקות אפקטיביות תפעולית בביקורות קודמות.
- האם שינוי בנסיבות מבלי שנעשה שינוי בבקרה מסוימת מהווה סיכון.
- הסיכון להצגה מוטעית מהותית ומידת ההסתמכות על הבקרה.

ככלל, ככל שהסיכון להצגה מוטעית מהותית יהיה גבוה יותר, או ככל שההסתמכות על בקרות תהיה רבה יותר, כך אמור פרק הזמן שחלף, להתקצר אם בכלל. גורמים המקצרים בדרך כלל את התקופה לבדיקה מחודשת של בקרה, או שגורמים לאי הסתמכות מוחלטת על ראיות ביקורת שהושגו בביקורות קודמות, כוללים:

- סביבת בקרה חלשה.
- מעקב לא מספק על בקרות.
- מרכיב ידני משמעותי בבקרות הרלבנטיות.
- שינויים באיוש המשפיעים באופן משמעותי על יישום הבקרה.

- שינויי נסיבות המעידים על הצורך בשינוי הבקרה.
- בקורות טכנולוגיית מידע כלליות חלשות.

43. **כאשר קובע המבקר כי ראוי להשתמש, לגבי מספר בקורות, בראיות ביקורת שהושגו בביקורות קודמות, עליו לבחון את האפקטיביות התפעולית של חלק מהבקורות בכל ביקורת.** מטרת דרישה זו היא למנוע את האפשרות שהמבקר עלול ליישם את גישת סעיף 41 דלעיל לכל הבקורות עליהן הוא מתכוון להסתמך, ולבחון את כל הבקורות הללו בתקופת ביקורת אחת מבלי לבחון בקורות כלל בשתי תקופות הביקורת העוקבות. בנוסף להשגת ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות התפעולית של הבקורות שנבחנו בביקורת הנוכחית, תהווה תוצאות עריכת בדיקות אלו ראיות תומכות באשר לאפקטיביות הנמשכת של סביבת הבקרה ולפיכך תתרומנה להחלטה האם ראוי להסתמך על ראיות ביקורת שהושגו בביקורות קודמות. לפיכך, כאשר יחליט המבקר בהתאם לסעיפים 39-42 שראוי להשתמש בראיות ביקורת שהושגו בביקורות קודמות לגבי מספר בקורות, עליו לתכנן לבחון חלק מספק של הבקורות באותה אוכלוסיה בכל תקופת ביקורת, ולכל הפחות, יש לבחון כל בקרה לפחות כל ביקורת שלישית.

44. **כאשר קבע המבקר, בהתאם לסעיף 108 לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", כי סיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים מהווה סיכון משמעותי והוא מתכנן להסתמך על האפקטיביות התפעולית של הבקורות שנועדו לצמצם את אותו סיכון משמעותי, עליו להשיג ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות התפעולית של אותן בקורות באמצעות בדיקות של בקורות שתבוצענה בתקופה הנוכחית.** ככל שהסיכון להצגה מוטעית מהותית יהיה גבוה יותר, כן תגדל כמות ראיות הביקורת אותן ישיג המבקר ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקורות הרלבנטיות. לפיכך, למרות שהמבקר ישקול לעיתים מידע שהושג בביקורות קודמות בתכנון בדיקות של בקורות לצמצום סיכון משמעותי, הוא לא יסתמך על ראיות ביקורת שהושגו בביקורת קודמת באשר לאפקטיביות התפעולית של בקורות לגבי סיכונים מעין אלה, אלא ישיג ראיות ביקורת באשר לאפקטיביות התפעולית של הבקורות לגבי סיכונים אלה בתקופה הנוכחית.

היקף בדיקות של בקורות

45. המבקר מתכנן בדיקות של בקורות כדי להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות לתפעולן האפקטיבי של הבקורות במהלך התקופה בה יסתמך על הבקורות. נושאים שהמבקר עשוי לשקול בקביעת היקף בדיקות של בקורות שיערוך, יכללו:

- תכיפות הפעלת הבקרה על ידי הגוף המבוקר במהלך התקופה.
- משך הזמן במהלך תקופת הביקורת בה יסתמך המבקר על האפקטיביות התפעולית של הבקרה.
- הרלבנטיות והמהימנות של ראיות הביקורת שיש להשיגן כתמיכה לכך שהבקורות מונעות, או מזהות ומתקנות הצגות מוטעות מהותית ברמת המצגים.
- היקף ראיות הביקורת שהושגו כתוצאה מבדיקות של בקורות אחרות הקשורות למצגים.
- ההיקף בו מתכנן המבקר להסתמך על האפקטיביות התפעולית של הבקרה בהערכת הסיכון (ובדרך זו להפחית בנהלים מבססים המושתתים על הסתמכות על בקרה מעין זו).

• הסטייה הצפויה מהבקרה.

46. ככל שהמבקר יסתמך יותר על האפקטיביות התפעולית של בקרות בהערכת סיכונים, כך ירחיב את היקף הבדיקות של הבקרות שיערוך. בנוסף, ככל שמידת הסטייה הצפויה מהבקרה תגדל, יגביר המבקר את מידת בדיקת אותה בקרה. אולם, המבקר ישקול אם מידת הסטייה הצפויה מצביעה על כך שאין הבקרה מספיקה כדי לצמצם את הסיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים לזה שהוערך על ידיו. אם צפוי שמידת הסטייה הצפויה תהיה גבוהה מדי, עשוי המבקר לקבוע כי בדיקות של בקרות לגבי מצגים מסוימים עלולה להיות לא אפקטיבית.

47. בשל העקביות המובנית בתהליכי עיבוד טכנולוגיית מידע, עשוי המבקר שלא להידרש להגדיל את היקף בדיקות הבקרה הממוכנת. בקרה ממוכנת חייבת לפעול בעקביות, אלא אם כן תשתנה התוכנה (לרבות הטבלאות, קבצים או נתונים קבועים אחרים בהם משתמשת התוכנה). על המבקר לשקול, החל מהמועד שקבע שבקרה ממוכנת פועלת כמתוכנן (קביעה שניתן לעשותה בעת יישום הבקרה לראשונה או במועד אחר כלשהו), עריכת בדיקות שתקבענה שהבקרה ממשיכה לפעול באפקטיביות. בדיקות מעין אלו עשויות לכלול קביעות שלא ייעשו כל שינויים בתוכנה מבלי שיהיו כפופים לבקרות ראויות לשינוי תוכנה, שגרסה מאושרת של התוכנה תשמש לעיבוד עסקאות, ושבקרות כלליות רלבנטיות אחרות תהיינה אפקטיביות. בדיקות אלו עשויות לכלול גם קביעות שלא נעשו שינויים בתוכנה, כפי שעלול לקרות אם גוף מבוקר משתמש בחבילות יישומי תוכנה מבלי לשנותן או לתחזק אותן. כך לדוגמה, המבקר עשוי לבחון רשומה ניהולית העוסקת באבטחת טכנולוגיית מידע במטרה להשיג ראיית ביקורת כי לא התבצעה גישה ללא הרשאה במהלך התקופה.

נהלים מבססים

48. נהלים מבססים יערכו במטרה לזהות הצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים, ויכללו בדיקת פרטים של סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים וכן, ביצוע נהלים אנליטיים מבססים. המבקר יתכנן ויערוך נהלים מבססים שיהוו מענה להערכה הרלבנטית לסיכון להצגה מוטעית מהותית.

49. **ללא קשר לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית, על המבקר לתכנן ולערוך נהלים מבססים לכל סוג מהותי של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי.** דרישה זו משקפת את העובדה שהערכת הסיכונים על ידי המבקר היא עניין של שיקול דעת ועלולה שלא להיות מדויקת ומספיקה לזיהוי כל הסיכונים הנובעים מהצגה מוטעית מהותית. יתר על כן, קיימות מגבלות מובנות בבקרה הפנימית, הנובעות בחלקן, מהתעלמות ההנהלה מהוראותיה. לפיכך, בעוד שהמבקר עשוי לקבוע כי ניתן לצמצם את הסיכון להצגה מוטעית לרמה נמוכה מקובלת באמצעות ביצוע בדיקות של בקרות בלבד לגבי מצגים מסוימים הקשורים לסוג עסקאות, יתרות חשבון או גילוי (ראה סעיף 8 לעיל), הוא יערוך תמיד נהלים מבססים לכל סוג עסקאות מהותי, יתרות חשבון וגילוי.

50. **הנהלים המבססים שיערוך המבקר צריכים לכלול את נוהלי הביקורת הבאים הקשורים לתהליך הסגירה (Closing Process) של הדוחות הכספיים:**

• **התאמת (Agreeing) הדוחות הכספיים לרשומות החשבונאיות שמהוות בסיס להם;**

• **בדיקת פקודות יומן והתאמות אחרות מהותיות שבוצעו במהלך הכנת הדוחות הכספיים.**

האופי וההיקף של בדיקות המבקר את רישומי פקודות היומן והתאמות אחרות תלויים באופיו ובמורכבותו של תהליך הדיווח הכספי של הגוף המבוקר ובסיכונים הנלווים להצגה מוטעית מהותית.

51. **כאשר יקבע המבקר, בהתאם לסעיף 108 בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" כי סיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים ייחשב כמשמעותי, יהיה עליו לערוך נהלים מבססים כמענה ספציפי לאותו סיכון.** כך לדוגמא, אם יזוהה המבקר שהדירקטוריון וההנהלה מצויים בלחצים לעמידה בציפיות לרווחים, הרי שעלול להיווצר סיכון ל"ניפוח" מכירות על ידי הדירקטוריון וההנהלה באמצעות הכרה בלתי נאותה בהכנסות הנובעות מהסכמי מכירות הכוללים תנאים שטרם מאפשרים הכרה בהכנסות או באמצעות הנפקת חשבוניות על מכירות בטרם בוצעו משלוחים. כך עשוי המבקר בנסיבות אלה, לנקוט ביישום נוהל של קבלת אישורים חיצוניים שיאמתו לא רק חובות פתוחים, אלא גם יוודאו את פרטי הסכמי המכירות, לרבות תאריכים, זכויות החזרה למיניהן ותנאי אספקה ללקוחות. בנוסף, עשוי המבקר למצוא תועלת בהשלמת המידע המוצג באישורים חיצוניים באמצעות עריכת בירורים עם בעלי תפקידים בגוף המבוקר שאינם עוסקים בכספים ביחס לשינויים כלשהם בהסכמי המכר ותנאי האספקה.

52. כאשר הטיפול בסיכונים משמעותיים מושתת על נהלים מבססים בלבד, נוהלי הביקורת המתאימים להתמודדות עם סיכונים משמעותיים שכאלה הם בדיקות של פרטים בלבד, או שילוב של בדיקות של פרטים ונהלים אנליטיים מבססים. המבקר ישקול את ההנחיות שבסעיפים 53-64 להלן בבואו לתכנן את אופיים, עיתויים והיקפם של נהלים מבססים כמענה לסיכונים משמעותיים. כדי להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, הנהלים המבססים המתייחסים לסיכונים משמעותיים יתוכננו לרוב כך שתושגנה ראיות ביקורת בעלות מהימנות גבוהה.

אופי הנהלים המבססים

53. נהלים אנליטיים מבססים ישימים יותר לעסקאות בעלות נפח גדול שניתן לחזות את מגמתן לאורך זמן. בדיקות של פרטים תהיינה הולמות בדרך כלל יותר לצרכי השגת ראיות ביקורת ביחס למצגים מסוימים בדבר יתרות חשבון, לרבות קיום והערכה. במצבים אחרים, עשוי המבקר לקבוע כי די בעריכת נהלים אנליטיים מבססים בלבד כדי לצמצם את הסיכון הנובע מהצגה מוטעית מהותית לרמה נמוכה מקובלת. כך לדוגמא, המבקר עשוי לקבוע כי עריכת נהלים אנליטיים מבססים בלבד תיתן מענה לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית לגבי סוג של עסקאות כאשר הערכת הסיכונים שלו נתמכת בהשגת ראיות ביקורת באמצעות עריכת בדיקות ביחס לאפקטיביות התפעולית של הבקורות. במצבים אחרים, עשוי המבקר לקבוע כי רק בדיקות של פרטים יחשבו כהולמות, או ששילוב של נהלים אנליטיים מבססים ושל בדיקות של פרטים ייתן את המענה הטוב ביותר לסיכונים שהוערכו.

54. המבקר יתכנן בדיקות של פרטים כמענה לסיכון שהוערך במטרה להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות בכדי להשיג את רמת הביטחון המתוכננת ברמת המצגים. בבואו לתכנן נהלים מבססים הקשורים למצגי הקיום או ההתרחשות,

יבחר המבקר בפריטים מתוך הסעיפים הכלולים בדוחות הכספים ושיג את ראיות הביקורת הרלבנטיות. מאידך, בבואו לתכנן נוהלי ביקורת ביחס לשלמות המצג, יבחר המבקר לבדוק ראיות ביקורת המעידות על כך שיש לכלול פריט בסכום הרלבנטי בדוחות הכספיים ויחקור את אופן הכללת אותו פריט. כך לדוגמא, המבקר עשוי לבדוק תשלומים שבוצעו לאחר תאריך המאזן כדי לקבוע אם רכישות כלשהן הושמטו מסעיף הוצאות לשלם.

55. בבואו לתכנן נהלים אנליטיים מבססים, ישקול המבקר נושאים כגון:

- האם מתאים להשתמש בנהלים אנליטיים מבססים לגבי המצגים.
- מהימנות הנתונים, בין אם פנימיים ובין אם חיצוניים, המהווים בסיס לצפי של הסכומים המדווחים או ליחסים.
- האם הצפי מדויק דיו כדי לזהות הצגה מוטעית מהותית ברמת הביטחון הרצויה.
- סבירות ההפרש בין הסכומים המדווחים בפועל לבין הסכומים שהיו צפויים להתקבל.

המבקר ישקול לבחון את הבקורות, אם ישנן, על הכנת המידע ע"י הגוף המבוקר המשמש את המבקר ביישום נהלים אנליטיים. אם בקורות אלו תהיינה אפקטיביות, יגבר ביטחון המבקר במידע, ולפיכך, גם בתוצאות הנהלים האנליטיים. לחלופין, עשוי המבקר לשקול אם המידע היה נתון לבדיקה באמצעות ביקורת בתקופה השוטפת או הקודמת. לצורך קביעת נוהלי הביקורת שיושמו לגבי המידע שעל פיו יתבסס הצפי של הנהלים האנליטיים המבססים, ישקול המבקר את ההנחות הכלולות בסעיף 11 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת".

עיתוי הנהלים המבססים

56. כאשר נהלים מבססים נערכים בתאריך ביניים, על המבקר לערוך נהלים מבססים נוספים או נהלים מבססים בשילוב בדיקות של בקורות שייתייחסו לתקופה הנותרת כדי שישפכו בסיס סביר להרחבת מסקנות הביקורת מתאריך הביניים עד לתום התקופה.

57. בנסיבות מסוימות ניתן לערוך נהלים מבססים בתאריך ביניים. הדבר יגדיל את הסיכון לכך שהצגה מוטעית בתום התקופה לא תתגלה על ידי המבקר. סיכון זה יגדל ככל שתארך התקופה הנותרת. בשוקלו אם לבצע נהלים מבססים בתאריך ביניים, ישקול המבקר גורמים כגון אלה:

- סביבת הבקרה ובקורות רלבנטיות אחרות.
- זמינות מידע שיידרש לצורך נוהלי המבקר, במועד מאוחר יותר.
- מטרת הנהלים המבססים.
- הסיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית.
- אופי סוג העסקאות או יתרות החשבון והמצגים הרלבנטיים.
- יכולתו של המבקר לערוך נהלים מבססים הולמים או נהלים מבססים בשילוב בדיקות של בקורות המתייחסות לתקופה הנותרת במטרה לצמצם את הסיכון לאי חשיפת הצגה מוטעית בתום התקופה.

58. למרות שהמבקר אינו נדרש להשיג ראיות ביקורת ביחס לאפקטיביות התפעולית של בקרות, כדי ליצור בסיס סביר להרחבת מסקנות הביקורת מתאריך ביניים עד לתום התקופה, עליו לשקול אם די בעריכת נהלים מבססים בלבד כדי להתייחס לתקופה הנותרת. אם המבקר יגיע למסקנה כי אין הנהלים המבססים כשללצמם מספיקים, תיערכנה בדיקות של האפקטיביות התפעולית של הבקרות, או שהנהלים המבססים ייערכו בתום התקופה.
59. בנסיבות בהן יזוה המבקר סיכונים להצגה מוטעית מהותית בשל תרמית, עשוי המענה שייתן המבקר לסיכונים אלה לכלול שינוי בעיתוי נוהלי הביקורת. כך לדוגמא, המבקר עשוי להסיק שבהתקיים הסיכונים להצגה מוטעית מכוונת או מניפולציה, נוהלי ביקורת להרחבת מסקנות הביקורת מתקופת ביניים לתום התקופה לא יהיו אפקטיביים. בנסיבות כאלו, עשוי המבקר להגיע למסקנה כי יש לערוך נהלים מבססים בתום תקופת הדיווח או בסמוך לה כדי לתת מענה לסיכון שזוהה להצגה מוטעית מהותית בשל תרמית (ראה תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים").
60. כדרך שגרה, המבקר ישווה ויתאים מידע המתייחס ליתרה בתום התקופה למידע בר השוואה בתאריך הביניים במטרה לזהות סכומים שנראים לא שגריים, יבחן סכומים כאלה ויישם נהלים אנליטיים מבססים או בדיקות של פרטים כדי לבדוק את התקופה שחלפה. כאשר מתכנן המבקר ליישם נהלים אנליטיים מבססים בנוגע לתקופת הביניים, עליו לשקול אם יתרות סוף התקופה של סוגי עסקאות מסוימים או יתרות חשבון ניתנים לחזוי באופן סביר וזאת ביחס לסכומיהם, לחשיבותם היחסית ולהרכבם. המבקר ישקול את נאותות הנהלים האנליטיים ופעולות ההתאמה הנערכות על ידי הגוף המבוקר באשר לסוגי עסקאות אלה או יתרות חשבון בתאריכי ביניים ולצורך יצירת חתך חשבונאי נאות. בנוסף, ישקול המבקר אם מערכת המידע הנוגעת לדיווח החשבונאי תספק מידע ביחס ליתרות בתום התקופה ולעסקאות בתקופה הנותרת במידה מספקת שתאפשר בדיקה של: עסקאות לא שגרות משמעותיות או פקודות יומן בעלות משמעות (לרבות אלו שבתום התקופה או בסמוך לה); סיבות אחרות לתנודות משמעותיות, או תנודות צפויות שלא אירעו; ושינויים בהרכב סוגי העסקאות או יתרות החשבון. הנהלים המבססים המתייחסים לתקופה שנותרה תלויים בשאלה אם ביצע המבקר בדיקות של בקרות.
61. התגלתה הצגה מוטעית בסוגי עסקאות או ביתרות חשבון בתאריך ביניים, ישנה המבקר בדרך כלל את הערכת הסיכון ביחס אליהם ואת אופיים, עיתויים או היקפם המתוכנן של הנהלים המבססים המתייחסים לתקופה שנותרה והמתייחסים לסוגי עסקאות אלו, או ליתרות חשבון, או שירחיב נוהלי ביקורת אלה בתום התקופה, או שיחזור עליהם.
62. שימוש בראיות ביקורת שהושגו באמצעות עריכת נהלים מבססים בביקורת קודמת לא יספיק כדי לתת מענה לסיכון הנובע מהצגה מוטעית מהותית בתקופה הנוכחית. במרבית המקרים, ראיות ביקורת שהושגו כתוצאה מעריכת נהלים מבססים בתקופה קודמת תספקנה ראיות ביקורת מועטות באשר לתקופה הנוכחית, אם בכלל. השימוש בראיות הביקורת שהושגו בביקורת קודמת כבראיות ביקורת מבססות בתקופה הנוכחית, מותנה בכך שראיות הביקורת והחומר המתייחס אליהן לא ישתנו באופן יסודי. דוגמא לראיות ביקורת שהושגו באמצעות עריכת נהלים מבססים בתקופה קודמת אשר עשויים להיות רלבנטיים בשנה הנוכחית היא חוות דעת משפטית הקשורה להרכב בטחונות שלא נעשה

בהם כל שינוי במהלך התקופה הנוכחית. כנדרש בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" הרי שאם יתכנן המבקר להשתמש בראיות ביקורת שהושגו כתוצאה מעריכת נהלים מבססים בביקורות קודמות, עליו ליישם נוהלי ביקורת במהלך התקופה הנוכחית כדי לברר אם הרלבנטיות של אותן ראיות ביקורת עודה נמשכת.

היקף עריכת הנהלים המבססים

63. ככל שיגדל הסיכון להצגה מוטעית מהותית, כך יורחב היקף הנהלים המבססים. מאחר שבסיכון להצגה מוטעית מהותית נלקחות בחשבון הבקורות הפנימיות, ניתן להרחיב את היקף הנהלים המבססים כתוצאה מקבלת ממצאים בלתי משביעי רצון מבדיקת האפקטיביות התפעולית של בקורות. אולם, הרחבת היקף נוהל ביקורת תיחשב כמתאימה רק אם נוהל הביקורת עצמו הוא רלבנטי לסיכון המסוים.

64. בעת תכנון בדיקות של פרטים, יש לחשוב בדרך כלל על היקף המדגם במונחי גודל המדגם המושפע מהסיכון להצגה מוטעית מהותית. אולם, על המבקר לשקול גם נושאים אחרים, לרבות אם יהיה זה אפקטיבי יותר להשתמש באמצעי בדיקה נבחרים אחרים, כגון: בחירת מדגם פריטים גדולים או לא שגרתיים מתוך אוכלוסייה בניגוד למדגם המייצג או ריבוד האוכלוסייה לתת-אוכלוסיות הומוגניות לצורך דגימה. תקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת" כולל הנחיות באשר לשימוש בדגימה ובאמצעים אחרים לבחירת פריטים לבדיקה. בתכנון נהלים אנליטיים מבססים, ישקול המבקר את מידת הסטייה מהצפי שיהיה מקובל ללא חקירה נוספת. שיקול זה יושפע בעיקר מהמהותיות והעקביות במידת הביטחון הרצויה. קביעת מידה זו תתייחס לבחינת האפשרות ששילוב של הצגה מוטעית ביתרה כלשהי בחשבונות, בסוג עסקאות או בגילוי מסוים עלול להסתכם לסכום בלתי מקובל. בתכנון נהלים אנליטיים מבססים, יעלה המבקר את רמת הביטחון הרצויה ככל שיגדל הסיכון להצגה מוטעית מהותית. תקן ביקורת (ישראל) 520 בדבר "נהלים אנליטיים" כולל הנחיות ביחס ליישום נהלים אנליטיים במהלך ביקורת.

נאותות ההצגה והגילוי

65. **על המבקר ליישם נוהלי ביקורת שמטרתם להעריך אם הצגתם הכוללת של הדוחות הכספיים, לרבות גילויים נלווים, תעלה בקנה אחד עם מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.** המבקר ישקול אם הדוחות הכספיים כשלעצמם מוצגים בדרך המשקפת את הסיווג ההולם והתיאור הנדרש של מידע כספי. הצגת דוחות כספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה תכלול גם גילוי נאות של עניינים מהותיים. עניינים אלה קשורים לצורה, לסדר ולתוכן הדוחות הכספיים ולביאורים הנלווים אליהם לרבות, לדוגמא, המינוח שנעשה בו שימוש, מידת הפירוט, סיווג סעיפי הדוחות ובסיס הסכומים שהוצגו. המבקר ישקול אם הדירקטוריון וההנהלה היו אמורים לתת גילוי לנושא מסוים לאור הנסיבות והעובדות להן היה המבקר ער באותה עת. בהעריכו את ההצגה הכוללת של הדוחות הכספיים, לרבות גילויים נלווים, ישקול המבקר את הסיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים. לתיאור המצגים הקשורים להצגה ולגילוי ראה גם תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת".

הערכת נאותות ראיות הביקורת שהושגו וכמותן המספקת

66. בהתבסס על נוהלי הביקורת שיושמו ועל ראיות הביקורת שהושגו, ישקול המבקר אם הערכות הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים עדיין מתאימות.

67. ביקורת של דוחות כספיים היא תהליך מצטבר וחוזר על עצמו. בעת יישום נוהלי הביקורת אותם תכנן המבקר, עשויות ראיות הביקורת שהושגו לגרום למבקר לשנות את אופיים, עיתויים או את היקפם של נוהלי ביקורת אחרים שתוכננו כאמור. מידע השונה באופן משמעותי מהמידע עליו בוססה הערכת הסיכון עשוי להגיע לתשומת לב המבקר. לדוגמא, היקף ההצגות המוטעות אותן זיהה המבקר באמצעות עריכת נהלים מבססים עשוי לשנות את שיקול דעתו באשר להערכת הסיכונים ועשוי להצביע על חולשה מהותית בבקרה הפנימית. בנוסף, ייתכן שנהלים אנליטיים שיושמו בשלב הסקירה הכללית של הביקורת יצביעו על סיכון להצגה מוטעית מהותית שלא זוהה קודם לכן. בנסיבות כאלו, עשוי המבקר להיאלץ להעריך מחדש את נוהלי הביקורת שתוכננו וזאת, בהתבסס על שיקול דעת מעודכן ביחס לסיכונים שהוערכו לכל סוגי העסקאות, יתרות החשבון, הגילויים והמצגים הנלווים או חלקם. לעניין הנחיות נוספות ביחס לתיקון הערכת הסיכונים על ידי המבקר, ראה סעיף 119 בתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתאימים להצגה מוטעית מהותית".

68. מושג האפקטיביות התפעולית של בקרות מכיר בכך שעלולות להתרחש סטיות אחדות מהדרך בה מפעיל אותן הגוף המבוקר. סטיות מהבקורות שנקבעו עשויות לנבוע מגורמים כגון: שינוי באנשי מפתח, תנודות עונתיות משמעותיות בנפח העסקאות וטעויות אנוש. אם תתגלנה סטיות מעין אלו בעת עריכת בדיקות של בקרות, יערוך המבקר בירורים ספציפיים כדי להבין נושאים אלה ואת השלכותיהם האפשריות, לדוגמא, על ידי עריכת בירורים באשר לעיתוי שינויים באיוש משרות מפתח בבקרה הפנימית. המבקר יקבע אם הבדיקות של בקרות שנערכו תהווה בסיס נאות להסתמכות על הבקרות, אם יש צורך בבדיקות של בקרות נוספות או אם יש להתייחס לסיכונים אפשריים להצגה מוטעית על-ידי שימוש בנהלים מבססים.

69. המבקר אינו יכול להניח כי מקרה של תרמית או של טעות מהווה אירוע בודד, ולפיכך ישקול כיצד ישפיע זיהוי הצגה מוטעית על הערכת הסיכון להצגה מוטעית מהותית. בטרם סיום הביקורת, יעריך המבקר אם צומצם סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת והאם יש לשקול מחדש את אופיים, עיתויים והיקפם של נוהלי הביקורת. כך לדוגמא, המבקר יבחן מחדש:

- את אופיים, עיתויים והיקפם של הנהלים המבססים.
- את ראיות הביקורת באשר לאפקטיביות התפעולית של בקרות רלבנטיות, לרבות תהליך הערכת הסיכונים של הגוף המבוקר.

70. על המבקר להגיע למסקנה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות ומספיקות המאפשרות לצמצם את הסיכון להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לרמה נמוכה מקובלת. בגיבוש דעתו, ישקול המבקר את כל ראיות הביקורת הרלבנטיות ללא תלות בשאלה אם נראה שהן תומכות במצגים שבדוחות הכספיים או סותרות אותם.

71. ראיות ביקורת נאותות ומספיקות התומכות במסקנות המבקר במהלך הביקורת הן עניין לשיקול דעת מקצועי. שיקול דעת המבקר באשר להיקף הראיות העשויות להוות ראיות ביקורת נאותות ומספיקות יושפע מגורמים כגון:

- משמעות ההצגה המוטעית האפשרית במצגים והסבירות שתהיה לה השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, כשלעצמה או במצטבר, עם הצגה מוטעית אפשרית אחרת.
- אפקטיביות תגובות ההנהלה והבקורות הנותנות מענה לסיכונים.
- ניסיון נצבר במהלך ביקורות קודמות ביחס להצגות מוטעות אפשריות דומות.
- תוצאות נוהלי ביקורת שיושמו, לרבות אם נוהלי ביקורת אלה זיהו מקרים מסוימים של תרמית או טעות.
- מקור המידע הזמין ומהימנותו.
- באיזו מידה ראיות הביקורת משכנעות.
- הבנת הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הבקרה הפנימית שלו.

72. לא השיג המבקר ראיות ביקורת נאותות ומספיקות באשר למצגים מהותיים בדוחות הכספיים, עליו לנסות להשיג ראיות ביקורת נוספות. אם המבקר לא יוכל להשיג די ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, עליו להימנע מלהביע דיעה, או להסתייג. להנחיות נוספות ראה תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

תיעוד

73. על המבקר לתעד את המענה הכולל שניתן לסיכונים שהוערכו להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים ואת אופיים, עיתויים והיקפם של נוהלי ביקורת נוספים, את הקשר שבין נהלים אלה לסיכונים שהוערכו ברמת המצגים ואת תוצאות נוהלי הביקורת. בנוסף, אם מתכנן המבקר להשתמש בראיות ביקורת בנוגע לאפקטיביות התפעולית של בקורות שהושגו בביקורות קודמות, עליו לתעד את המסקנות שהוסקו בנוגע להסתמכות על בקורות אלה אשר נבדקו בביקורת קודמת.

א.73. תיעוד המבקר חייב להראות שהדוחות הכספיים מושווים או מותאמים לרשומות החשבונאיות שבבסיסם.

73. הדרך בה מתועדים הנושאים המוזכרים בסעיפים 73 ו-73א מבוססת על שיקול דעתו המקצועי של המבקר. תקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר "תיעוד ביקורת" קובע כללים ומספק הנחיות בנוגע לתיעוד בהקשר לביקורת של דוחות כספיים.

כניסה לתוקף

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

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

א.74. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.