

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 520 (*)

ב ד ב ר

נהלים אנליטיים

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

תוכן עניינים

סעיפים	
1 - 3	מבוא
4 - 7	האופי והמטרה של נהלים אנליטיים
8 - 9	נהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת
10 - 12	נהלים אנליטיים המהווים בדיקות מבססות
13	נהלים אנליטיים המשמשים בגמר הביקורת
14 - 16	היקף ההסתמכות על נהלים אנליטיים
17 - 18	בדיקה של פריטים יוצאי דופן
19 - 19א	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 79** בדבר נהלים אנליטיים.
 - **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.

- א.1 תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) מס' 520 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

ANALYTICAL PROCEDURES

2. **על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלבי תכנון הביקורת ובשלבי הבחינה המסכמת של הביקורת. ניתן גם ליישם נהלים אלה בשלבים אחרים.**
3. המשמעות של "נהלים אנליטיים" היא הניתוח של יחסים ומגמות משמעותיים, לרבות בדיקה של תנודות ויחסים שאינם עקביים עם מידע רלבנטי אחר או כאשר נתונים חורגים מנתונים שנצפו.

האופי והמטרה של נהלים אנליטיים

4. נהלים אנליטיים כוללים בחינה של השוואות בין מידע כספי שוטף של המבוקר לבין מידע אחר, לדוגמה:
 - מידע השוואתי לתקופות קודמות.
 - תוצאות חזויות של המבוקר, כמו תקציבים או תחזיות, או צפי של המבוקר, כמו הערכה של פחת.
 - מידע ענפי דומה, כמו השוואה של היחס של מכירות לחייבים של המבוקר, עם הממוצעים הענפיים או עם מבוקרים אחרים בעלי היקף דומה באותו ענף.
5. נהלים אנליטיים כוללים גם בחינה של יחסים:
 - בין מרכיבים של מידע כספי שצפוי שיהיו תואמים למתכונת חזויה על-פי הניסיון במבוקר, כמו לדוגמה: שיעורי רווח גולמי.
 - בין מידע כספי לבין מידע רלבנטי שאינו כספי, כמו לדוגמה: עלויות שכר למספר עובדים.

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 79 בחודש יולי 2003.

6. ניתן להשתמש בשיטות שונות לצורכי הביצוע של הנהלים דלעיל. שיטות אלה נעות מהשוואות פשוטות לניתוחים מורכבים המשתמשים בטכניקות סטטיסטיות מתקדמות. ניתן ליישם נהלים אנליטיים לגבי דוחות כספיים מאוחדים, לגבי מידע כספי של חברות בת, חטיבות, מגזרים וכיוצא בזה ולגבי מרכיבים בודדים של מידע כספי. הבחירה של המבקר בנהלים, שיטות ורמת היישום היא עניין של שיקול דעת מקצועי.

7. בנהלים אנליטיים משתמשים לצרכים הבאים:

- (א) כדי לסייע למבקר בתכנון האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים;
- (ב) כבדיקות מבססות כאשר השימוש בהם יכול להיות יותר אפקטיבי או יעיל מאשר בדיקה של פרטים (TESTS OF DETAILS) וזאת לצורכי הקטנה של סיכון אי-זיהוי בגין מצגים מסוימים שבדוחות כספיים; וכן
- (ג) כסקירה כוללת של הדוחות הכספיים בשלב הבחינה המסכמת של הביקורת.

נהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת

8. על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלב התכנון כדי לסייע בהבנת הפעילות העסקית וכן לשם סיוע בזיהוי מוקדי סיכון. יישום של נהלים אנליטיים עשוי להצביע על היבטים של הפעילות העסקית שלגביהם המבקר לא היה מודע וכן לסייע בקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים.

9. בנהלים אנליטיים המשמשים בתכנון הביקורת נעשה שימוש הן במידע כספי והן במידע שאינו כספי; לדוגמה - היחס שבין מכירות לבין מספר המטרים הרבועים של שטחי מכירה או לכמות המוצרים שנמכרו.

נהלים אנליטיים המהווים בדיקות מבססות

10. הסתמכות המבקר על בדיקות מבססות לצורכי הקטנת סיכון אי-זיהוי המתייחס למצגים מסוימים שבדוחות הכספיים עשויה להיגזר מבדיקה של פרטים, מנהלים אנליטיים, או משילוב של שני אלה. ההחלטה באשר לאיזה נהלים ישתמש המבקר כדי להשיג מטרת ביקורת מסוימת מבוססת על שיקול דעתו של המבקר באשר לאפקטיביות וליעילות הצפויות של הנהלים הזמינים לצורכי הפחתה של סיכון אי-זיהוי בגין מצגים ספציפיים שבדוחות הכספיים.

11. על פי רוב, יקיים המבקר בירורים עם ההנהלה אודות הזמינות והמהימנות של מידע שנדרש כדי ליישם נהלים אנליטיים. יתכן שיהיה זה יעיל להשתמש בנתונים אנליטיים ובתוצאות של נהלים אנליטיים שהוכנו על ידי המבוקר ובתנאי שהמבקר מניח את דעתו שנתונים אלה הוכנו כראוי.

12. כאשר המבקר מתכוון לנקוט בנהלים אנליטיים כבדיקות מבססות, עליו לבחון מספר גורמים כמו לדוגמה:

- היעדים של נהלים אנליטיים והמידה שבה ניתן לסמוך על תוצאותיהם (סעיפים 14-16).

- האופי של המבוקר והמידה שבה ניתן להפריד מידע למרכיבים ; לדוגמה - נהלים אנליטיים עשויים להיות יותר אפקטיביים כאשר הם מיושמים למידע כספי בתחומים בודדים של פעילות, או לדוחות כספיים של יחידות משנה של מבוקר שפעילותו מגוונת, מאשר כשהם מיושמים לדוחות הכספיים של המבוקר בכללותו.
- זמינות של מידע, הן כספי (כמו תקציבים או תחזיות) והן לא-כספי (כמו המספר של יחידות שיוצרו או נמכרו).
- המהימנות של המידע הקיים ; לדוגמה - האם תקציבים ערוכים בזהירות ראויה.
- הרלבנטיות של המידע הקיים ; לדוגמה - האם תקציבים נקבעו כתוצאות חזויות ולא כמטרות שיש להשיג.
- מקור המידע הקיים ; לדוגמה - מקורות בלתי תלויים במבוקר הינם על-פי רוב מהימנים יותר מאשר מקורות פנימיים.
- השוואתיות של המידע הקיים ; לדוגמה - יתכן שיהיה צורך להשלים מידע ענפי כללי או לבצע התאמות כדי שיהיה השוואתי לזה של מבוקר המייצר ומשווק מוצרים המחייבים התמחות.
- ידע שנצבר במהלך ביקורת של תקופות קודמות, יחד עם ההבנה שנרכשה על ידי המבקר אודות האפקטיביות של המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית וכן סוגי הבעיות שבתקופות קודמות הביאו לצורך בהתאמות חשבונאיות.

נהלים אנליטיים המשמשים בגמר הביקורת

13. **על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בגמר הביקורת או בתאריך הסמוך לכך כאשר הוא מגבש מסקנה כוללת האם הדוחות הכספיים בכללותם עולים בקנה אחד עם הכרת המבקר את העסק.** המסקנות שהמבקר מגיע אליהן על-פי התוצאות של נהלים כאלה מיועדות לתמוך במסקנות שגובשו במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים ולסייע להגיע למסקנה כוללת בנוגע לסבירותם של הדוחות הכספיים. לעיתים, מסקנות אלה עשויות לזהות גם תחומים המחייבים נקיטת נהלים נוספים.

היקף ההסתמכות על נהלים אנליטיים

14. היישום של נהלים אנליטיים מבוסס על הצפי שקיימים יחסים בין נתונים וכי הם ממשיכים להתקיים בהעדר תנאים המורים את ההיפך. הקיום של יחסים אלה מספק ראיות ביקורת באשר לשלמות, לדיוק ולתוקף של הנתונים שהופקו על ידי המערכת החשבונאית. עם זאת, בהסתמכות על התוצאות של נהלים אנליטיים על המבקר להעריך את הסיכון שנהלים אלה עשויים לזהות יחסים צפויים כאשר, למעשה, קיימת הצגה מוטעית מהותית.

15. מידת ההסתמכות שהמבקר מייחס לתוצאות של נהלים אנליטיים תלויה בגורמים הבאים:

- (א) המהותיות של הפריטים הנוגעים בדבר; לדוגמה - כאשר יתרות מלאי הן מהותיות, לא יסתמך המבקר רק על נהלים אנליטיים בגיבוש מסקנותיו. עם זאת, המבקר עשוי לסמוך אך ורק על נהלים אנליטיים לגבי פריטי הכנסות והוצאות מסוימים כאשר הם אינם מהותיים, כל אחד בנפרד.
- (ב) נוהלי ביקורת אחרים מכוונים לקראת אותן מטרות ביקורת; לדוגמה - נהלים אחרים שבוצעו על ידי המבקר לצורכי סקירת יכולת הגבייה של יתרות חייבים, כמו הסקירה של תקבולים שנעשו לאחר תאריך המאזן, עשויים לאשש או להפריך חששות שעלו בעקבות היישום של נהלים אנליטיים לגבי גיול של חשבונות לקוחות;
- (ג) הדיוק שבו ניתן לחזות את התוצאות הצפויות של נהלים אנליטיים; לדוגמה - המבקר בדרך כלל יצפה ליתר עקיבות בהשוואה של רווח גולמי מתקופה אחת לשניה מאשר בהשוואה של הוצאות הכרוכות בשיקול דעת, כמו מחקר או פרסום; וכן
- (ד) הערכות של סיכוני בקרה וסיכונים מובנים; לדוגמה - אם הבקרה הפנימית על העיבוד של הזמנות למכירה היא רופפת ולכן סיכון הבקרה הוא גבוה, יתכן שיהיה צורך בגיבוש מסקנות לגבי החייבים, להסתמך במידה רבה יותר על בדיקות פרטניות לגבי עסקאות ויתרות מאשר על נהלים אנליטיים.

16. המבקר יצטרך לשקול בדיקת הבקרות, אם יש כאלה, על ההכנה של מידע אשר משתמשים בו לצורכי יישום נהלים אנליטיים. כאשר בקרות כאלה הן אפקטיביות תהיה למבקר מידה רבה יותר של אמון במהימנות של המידע ובעקבות זאת, בתוצאות של נהלים אלה. את הבקרות על מידע שאינו כספי ניתן לעתים קרובות לבחון יחד עם בדיקות של בקרות חשבונאיות קשורות. לדוגמה - לצורכי קביעת בקרות על העיבוד של חשבונות מכירה עשוי המבוקר לכלול בקרות על הרישום של יחידות מכירה. בנסיבות אלה, יוכל המבקר לבדוק את הבקרות על הרישום של יחידות מכירה ביחד עם בדיקות של הבקרות על העיבוד של חשבונות מכירה.

בדיקה של פריטים יוצאי דופן

17. כאשר בעקבות יישום נהלים אנליטיים המבקר מזהה תנודות או יחסים משמעותיים שאינם תואמים מידע רלבנטי אחר או שונים מסכומים שנצפו, עליו לערוך בדיקה ולקבל הסברים מספקים וראיות מסייעות נאותות.

18. בשלב הראשוני של הבדיקה של תנודות ויחסים יוצאי דופן יקיים המבקר בירורים עם ההנהלה, ולאחר מכן יבצע את הדברים הבאים:

- (א) אימות של תגובות המתקבלות מההנהלה, לדוגמה - על ידי השוואתן עם הכרת העסק על ידי המבקר ועם ראיות אחרות שהושגו במהלך הביקורת; וכן
- (ב) בחינה של הצורך לנקוט בנוהלי ביקורת אחרים בהתבסס על התוצאות של בירורים כאלה, וזאת אם ההנהלה אינה מסוגלת לספק הסבר או אם ההסבר לא נחשב כמספק.

כניסה לתוקף

19. 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.

19א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.