

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 501 (*)

ב ד ב ר

ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים

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 - 18	תצפית המבקר על ספירת מלאי
19 - 25א	בירורים ביחס להתדיינויות משפטיות ולתביעות
26 - 29	הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך
30 - 33	מידע מגזרי
35-35א	כניסה לתוקף

נספח - רשימת תיוג לנוכחות המבקר בעת מפקד מלאי (אינו מהווה חלק מתקן הביקורת)

(*) 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 83** בדבר ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים.
- **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.

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.

1A. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 501 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

AUDIT EVIDENCE - ADDITIONAL CONSIDERATIONS FOR SPECIFIC ITEMS

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בנוסף לאלה שנכללו בתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" בקשר לסעיפים מסוימים הנכללים בדוחות הכספיים ולגילויים הנדרשים בגינם.

3. תקן הביקורת מתייחס לנושאים הבאים:

- (א) תצפית המבקר על ספירת מלאי;
- (ב) בירורים ביחס להתדיינות משפטיות ולתביעות;
- (ג) הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך;
- (ד) מידע מגזרי.

תצפית המבקר על ספירת מלאי

4. הנהלת הגוף המבוקר קובעת בדרך כלל נהלים שעל-פיהם נערכת ספירת מלאי המתקיימת לפחות אחת לשנה, כדי לשמש בסיס להכנת הדוחות הכספיים או, כדי לוודא את מהימנות מערכת המלאי המנוהלת לפי שיטת המלאי התמידית.

5. **כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על-ידי תצפית על ספירת המלאי, אלא אם הדבר אינו מעשי.** תצפית כזאת תאפשר למבקר לבחון את תהליך ספירת המלאי, לוודא שהנהלים לרישום תוצאות הספירה והבקרה עליהן, מופעלים בהתאם לנהלים שנקבעו על-ידי ההנהלה, וכן כדי לספק ראיות באשר למהימנותם של נהלים אלה.

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 83 בחודש נובמבר 2003.

6. אם המבקר אינו יכול להיות נוכח בספירת המלאי במועד שתוכנן מחמת נסיבות בלתי צפויות, עליו לבצע מספר ספירות מלאי, במועד חלופי או לפקח עליהן, ולפי הצורך לערוך בדיקות לגבי עסקאות שבוצעו בין שני המועדים.
7. כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו האופי והמיקום של המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום המלאי ומצבו. לדוגמה, תיעוד של מכירה לאחר ספירת פריטי מלאי מסוימים שהושגו או נרכשו לפני ספירת המלאי, עשוי לספק ראיות ביקורת נאותות.
8. בתכנון תצפית המבקר על ספירת מלאי או ביישום נהלים חלופיים, עשוי המבקר לשקול:
- את אופי המערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית בקשר למלאי.
 - את הסיכון המובנה, סיכון הבקרה וסיכון אי-הזיהוי בקשר למלאי ואת מהותיות המלאי.
 - האם צפוי שיקבעו נהלים מתאימים וינתנו הוראות מתאימות לספירת המלאי.
 - עיתוי הספירה.
 - האתרים שבהם מוחזק המלאי.
 - אם נחוצה עזרת מומחה.
9. במקרים בהם יש לקבוע את הכמויות על-פי ספירת המלאי והמבקר נוכח במפקד כזה, או כאשר הגוף המבוקר מנהל מערכת מלאי תמידי והמבקר נוכח בספירה פעם אחת או יותר במשך השנה, הרי שבדרך כלל על המבקר יהיה לפקח על נהלי הספירה ולבצע ספירות מדגמיות.
10. אם הגוף המבוקר משתמש בנהלים לאומדן הכמות בפועל, כמו אומדן תבואה בתפזורת, על המבקר להניח את דעתו באשר לסבירות הנהלים שנקטו.
11. כאשר מלאי ממוקם במספר אתרים, על המבקר לשקול באילו אתרים עדיפה נוכחותו, כאשר הוא מביא בחשבון את מהותיות המלאי והערכת הסיכון המובנה וסיכון הבקרה באתרים השונים.
12. על המבקר לסקור את הוראות ההנהלה בנוגע:
- (א) ליישום נהלי בקרה, לדוגמה, איסוף של גיליונות ספירה שנעשה בהם שימוש, התחשבות בגיליונות ספירה שלא נעשה בהם שימוש ונהלי ספירה וספירה חוזרת;
 - (ב) לזיהוי מדויק של שלב הגמר של עבודות בתהליך ביצוע, של פריטים שתנועתם איטית, פריטים שהתיישנו או פריטים פגומים, וכן זיהוי מלאי הנמצא אצל הגוף המבוקר אך בבעלותו של צד שלישי לדוגמה, מלאי במשגור; וכן
 - (ג) להיערכות מתאימה בקשר לתנועת מלאי ממקום למקום ומשלוח של מלאי וקבלתו לפני תאריך המאזן ולאחריו (נהלי חתך - cutoff).
13. על המבקר לשקול ביצוע הנהלים על-ידי הפוקדים ולבצע ספירות מדגמיות כדי להשיג ביטחון שנהלי ההנהלה מבוצעים במידה מספקת. בעת ביצוע ספירות אלה על המבקר לבדוק הן את השלמות והן את הדיוק של רשומות הספירה וזאת על-ידי מעקב אחר פריטים שנבחרו מתוך רשומות אלו והשוואתם למלאי בפועל וכן אחר פריטים שנבחרו מתוך המלאי בפועל והשוואתם לרשומות הספירה.

14. על המבקר לשקול גם ביצוע נהלי חתך (cutoff), כולל פריטים על תנועה של מלאי סמוך לספירה, במהלכה ולאחר מכן וזאת על מנת שניתן יהיה לבדוק מאוחר יותר אם הובאו בחשבון תנועות אלה.
15. מסיבות מעשיות, ניתן יהיה לערוך את ספירת המלאי במועד שונה מתום התקופה. דבר זה עשוי, בדרך כלל, לספק את מטרות הביקורת רק אם סיכון הבקרה מוערך פחות מגבוה.
16. כאשר הגוף המבוקר מפעיל מערכת מלאי תמידי המשמשת לקביעת יתרת המלאי לתום התקופה, יעריך המבקר, על-ידי ביצוע נהלים נוספים, אם הסיבות להפרשים משמעותיים כלשהם בין הספירה בפועל לבין רשומות המלאי התמידי הובנו או, לחילופין, הרישומים תוקנו בהתאם.
17. המבקר יבדוק את עריכת רשימת המלאי הסופית כדי להעריך אם היא משקפת במדויק את ספירות המלאי.
18. כאשר המלאי נמצא במשמרת אצל צד שלישי ובשליטתו, השגת אישור על-ידי המבקר מאת הצד השלישי באשר לכמויות המלאי המוחזק עבור הגוף המבוקר ולמצבו תספק, בדרך כלל, ראיית ביקורת נאותה. יחד עם זאת, בהתייחס למהותיות מלאי זה על המבקר לשקול גם:

- את אי-התלות של הצד השלישי.
 - להיות נוכח או לבקש שמבקר אחר יהיה נוכח בספירה בפועל של המלאי.
 - לקבל דוח של מבקר אחר על כך שהמערכת החשבונאית ומערכת הבקרה הפנימית של הצד השלישי מתאימות כדי להבטיח שהמלאי נספר באופן מדויק ומאובטח באופן נאות.
 - בדיקת תיעוד בנוגע למלאי המוחזק על-ידי צדדים שלישיים לדוגמה, אישורי כניסה למחסן, או השגת אישור מצדדים אחרים כאשר מלאי כזה שועבד כבטחון.
- בנספח לתקן ביקורת זה מובאת דוגמה לרשימת תיוג לתצפית המבקר על ספירת מלאי (אינו מהווה חלק מתקן הביקורת).

בירורים ביחס להתדיינויות משפטיות ולתביעות

19. התדיינויות משפטיות ותביעות אחרות שבהן מעורב הגוף המבוקר, ייתכן שתהיה להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, ולכן יתכן שיהיה צורך לגלותן ו/או לרשום הפרשה בגיבן בדוחות הכספיים.
20. **המבקר ינקוט בנהלים כדי להיות מודע להתדיינויות משפטיות ותביעות שבהן מעורב הגוף המבוקר, ושייתכן ותהיה להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים. נהלים כאלה יכללו, בין היתר:**
- עריכת בירורים עם ההנהלה, לרבות קבלתם של מצגים רלבנטיים.
 - סקירת פרוטוקולים של הדירקטוריון והתכתבויות ההנהלה עם יועציו המשפטיים של הגוף המבוקר.
 - בחינת חשבוניות של הוצאות משפטיות.

- שימוש במידע כלשהו שהושג אודות עסקי הגוף המבוקר, כולל מידע שהושג מדיונים עם מחלקה משפטית פנימית של הגוף מבוקר, אם קיימת.
- 21. עם זיהוי התדיינויות משפטיות או תביעות או כאשר המבקר סבור שיתכן שהן קיימות, המבקר יבקש קיום תקשורת ישירה עם היועצים המשפטיים של הגוף מבוקר. תקשורת כזו תסייע למבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לעניין קיום תביעות משפטיות ותביעות ידועות, וכן אם אומדני ההנהלה לגבי השלכותיהן הכספיות, הם נאותים.
- 22. המבקר יבקש מההנהלה להכין מכתב שישלח על-ידי המבקר, שבו יתבקשו היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר לתקשר ישירות עם המבקר.
- 23. המבקר ישקול את מצבם של עניינים משפטיים עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר (או בסמוך אליו). במקרים מסוימים, יתכן שהמבקר יזדקק להשיג מידע מעודכן מיועציו המשפטיים של הגוף המבוקר.
- 24. בנסיבות מסוימות לדוגמה, כאשר הנושא מורכב או שקיימת אי הסכמה בין ההנהלה לבין היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר, יתכן שיהיה צורך שהמבקר ייפגש עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר כדי לדון בתוצאות הצפויות של תביעות משפטיות ואחרות. פגישות כאלה תתקיימנה בהרשאת ההנהלה, ורצוי - בנוכחות נציג ההנהלה.
- 25. סירבה ההנהלה להרשות למבקר לתקשר עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר, יחשב הדבר כהגבלה בהיקף הביקורת ועל המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד". כאשר מסרבים היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר להגיב בצורה הולמת לפניית המבקר והמבקר אינו מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות בדרכים חלופיות, גם בנסיבות אלה יהיה על המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705.
- 25א. על המבקר לבקש הצהרות בכתב, על פי תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר" לפיהן כל ההליכים המשפטיים והתביעות הקיימות או הפוטנציאליות, שאת השפעותיהן יש לשקול בהכנת הדוחות הכספיים, הובאו לידיעת המבקר והן טופלו וניתן להן גילוי, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

הערכה וגילוי של השקעות לזמן ארוך

- 26. כאשר השקעות לזמן ארוך הן מהותיות לדוחות הכספיים, ישיג המבקר מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות ביחס לערכן וגילויין.
- 27. נוהלי ביקורת בקשר להשקעות לזמן ארוך כוללים, בדרך כלל, בחינת ראיות לגבי השאלה אם לגוף המבוקר יש את היכולת להמשיך ולהחזיק בהשקעות לטווח ארוך, וכן קיום דיון עם ההנהלה לגבי השאלה אם הגוף המבוקר ימשיך להחזיק בהשקעות לזמן ארוך וקבלת מצגים בכתב בהקשר לכך.
- 28. נהלים אחרים עשויים לכלול, בדרך כלל, התייחסות לדוחות כספיים של הגופים בהם קיימת השקעה לזמן ארוך ומידע אחר כמו שערי שוק, שמספקים אינדיקציה לגבי ערך

ההשקעות, והשוואת ערכים אלה לסכום ההשקעות הפנקסני עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר.

29. אם הערכים כאמור אינם עולים על הסכום הפנקסני, יבחן המבקר אם יש צורך לתת ביטוי לירידת הערך. אם קיימת אי-וודאות באשר לסוגיה אם הסכום הפנקסני יחזור לסכום שלפני ירידת הערך, יבחן המבקר אם נכללו התאמות נאותות ו/או ניתן גילוי מתאים.

שיקולי המבקר במקרים אלה יתבססו על ההנחיות אשר בכללי החשבונאות והדיווח המקובלים בנושא.

מידע מגזרי

30. כאשר מידע מגזרי הוא מהותי לדוחות הכספיים, ישיג המבקר מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות ביחס לגילויים הנדרשים בדוחות הכספיים בהתאם לכללי דיווח מקובלים החלים על הגוף המבוקר.

31. המבקר ישקול את המידע המגזרי בהתייחס לדוחות הכספיים בכללותם ואינו נדרש, בדרך כלל, ליישם נוהלי ביקורת אשר היו דרושים לו ניתנה חוות דעת נפרדת על המידע המגזרי כעומד בפני עצמו. עם זאת, תפיסת המהותיות מקיפה הן גורמים כמותיים והן גורמים איכותיים ונהלי הביקורת בהם ינקוט המבקר יביאו זאת בחשבון.

32. נוהלי ביקורת ביחס למידע מגזרי מורכבים בדרך כלל מנהלים אנליטיים ובדיקות אחרות המתאימים לנסיבות.

33. על המבקר לדון עם ההנהלה לגבי השיטות ששימשו בקביעת המידע המגזרי ולשקול אם שיטות אלה יביאו לגילוי נאות בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות ודיווח מקובלים החלים על הגוף המבוקר, וכן יבחן את יישומם של שיטות אלה. על המבקר להביא בחשבון מכירות, העברות וחייבים בין מגזרים וביטול סכומים בין-מגזריים, ולהשוואות עם תקציבים ותוצאות צפויות אחרות לדוגמה, רווחים תפעוליים כאחוז ממכירות, וההקצאה של נכסים ועלויות בין המגזרים, כולל עקיבות עם תקופות קודמות ונאותות הגילויים לגבי מקרים של היעדר עקיבות.

34. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

כניסה לתוקף

31. 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.

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

נספח
(אינו מהווה חלק מתקן הביקורת)

רשימת תיוג לתצפית המבקר על ספירת מלאי

שם הלקוח: _____ מקום הספירה: _____
 המבקר: _____ מאזן ליום: _____
 יום ושעת הגעת המבקר: _____ זמן עזיבת המבקר: _____

<u>מספר</u>	<u>יום ושעה</u>	<u>כמות</u>	<u>ספק לקוח (ארץ/חו"ל)</u>
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

תעודת כניסה
אחרונה(*)

תעודת משלוח
אחרונה(*)

(*) יש לצרף צילום התעודות:

שמות <u>הסופרים</u>	תפקיד <u>הסופרים</u>	מקום <u>הספירה</u>	מועד תחילת <u>הספירה</u>	מועד סיום <u>הספירה</u>	הערות
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____

(*) מחצית הבדיקות תעשה בדרך של בדיקת התאמת הכמויות בספירת הלקוח לספירה בפועל ע"י המבקר ואלו המחצית השניה בדרך של ספירה בפועל ולאחר מכן השוואה לדשימות.

ספירת מלאי - בדיקה מדגמית של רואה החשבון^(*)

ממצאים והערות	הפרש	כמות בספירת המבקר	כמות בספירת הלקוח	במערכת מלאי תמידי		מיקום במחסן	מס' קוד	תאר הפריט	חומר גלם מוצר
				עפ"י דוח מחשב	עלות עפ"י דוח מחשב				
									.1
									.2
									.3
									.4
									.5
									.6
									.7
									.8
									.9
									.10
									.11

ערוך פרוטוקול במהלך הספירה שיכול, מלבד רשימות התיג, מספר דפי ספירות המלאי והערות כלליות בדבר הספירה.

3. סכם על נייר עבודה ממצאים על נאותות ועילות נוהלי ספירת המלאי ועל מידת היכולת להסתמך על רשימות המלאי.

(*) מחצית הבדיקות תעשה בדרך של בדיקת התאמת הכמויות בספירת הלקוח לספירה בפועל ע"י המבקר ואלו המחצית השניה בדרך של ספירה בפועל ולאחר מכן השוואה לרשימות.