

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 300 (*)

ב ד ב ר

תכנון הביקורת

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

תוכן עניינים

| סעיפים | |
|----------|--|
| 8 - 1 | מבוא |
| א8 | פעולות מקדמיות להתקשרות |
| 10 - 9 | התכנון הכולל של הביקורת |
| 12 - 11 | תוכנית הביקורת |
| 14 - 13 | שינויים בתכנון הכולל של הביקורת ובתוכנית הביקורת |
| א15 - 15 | 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 74** בדבר תכנון הביקורת.
- **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.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2-2020.

1A. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 300 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)^(*), תוך התאמה לישראל:

PLANNING

2. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות לגבי תכנון הביקורת של דוחות כספיים. המסגרת של תקן ביקורת זה נקבעה בהקשר של ביקורת חוזרת ונשנית. בביקורת שנערכת לראשונה, המבקר עשוי להידרש להרחיב את תהליך תכנון הביקורת מעבר לעניינים הנדונים להלן.

3. **על המבקר לתכנן את עבודת הביקורת כך שהביקורת תבוצע ביעילות.**

4. "תכנון" משמעותו פיתוח אסטרטגיה כללית וגישה מפורטת בגין האופי, העיתוי וההיקף הצפויים של הביקורת. המבקר מתכנן לבצע את הביקורת ביעילות ובעיתוי המתאים.

5. תכנון של הביקורת מסייע להבטיח שמוקדשת תשומת לב נאותה לתחומים חשובים של הביקורת, שמוזהות בעיות אפשריות ושהעבודה תושלם במועד המתוכנן. תכנון מסייע גם בהקצאה נאותה של העבודה לעוזרים וכן מסייע בתיאום העבודה הנעשית על ידי מבקרים אחרים ומומחים.

6. היקף התכנון ישתנה בהתאם לגודלו של הגוף המבוקר, המורכבות של הביקורת, הניסיון וההיכרות של המבקר עם הפעילות של הגוף המבוקר.

7. הכרה והבנה של פעילות הגוף המבוקר מהווה חלק חשוב של תכנון הביקורת. הידע של המבקר אודות פעילות הגוף המבוקר מסייע בזיהוי אירועים, עסקאות ונהלים שעשויים להיות להם השפעות מהותיות על הדוחות הכספיים.

8. במקרים מסוימים עשוי המבקר למצוא לנכון לדון במרכיבי התכנון הכולל של הביקורת ובנהלי ביקורת מסוימים עם ועדת הביקורת, ההנהלה וצוות העובדים של הגוף המבוקר, כדי לשפר את המועילות (האפקטיביות) והיעילות של הביקורת ולתאם את נהלי

(*) כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 74 בחודש נובמבר 2001.

הביקורת עם צוות העובדים של הגוף המבוקר. עם זאת, התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת נשארים באחריותו של המבקר.

פעולות מקדמיות להתקשרות

א8. על רואה החשבון המבקר לבצע את הפעולות שלהלן בתחילת התקשרות הביקורת השוטפת (ובמקרה של התקשרות ביקורת המבוצעת לראשונה - לפני התחלת אותה ביקורת):

(א) ביצוע נהלים הנדרשים על ידי תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" לגבי המשך הקשר עם הלקוח והתקשרות הביקורת הספציפית (ובמקרה של התקשרות ביקורת המבוצעת לראשונה - לגבי קבלת הלקוח והתקשרות הביקורת הספציפית)¹;

(ב) הערכת קיום דרישות אתיקה רלוונטיות, לרבות אי תלות והעדר ניגוד עניינים, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"²; וכן

(ג) השגת הסכמה עם המבוקר לגבי תנאי ההתקשרות, כנדרש על ידי תקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

התכנון הכולל של הביקורת

9. על המבקר לערוך ולתעד את התכנון הכולל של הביקורת המתאר את ההיקף והביצוע הצפויים של הביקורת. קיים צורך שהרישומים המתייחסים לתכנון הכולל של הביקורת יהיו מפורטים דיים וכוללים הנחיות לגבי תהליך הפיתוח של תוכנית הביקורת, אך צורתה ותוכנה המדויקים ישתנו בהתאם לגודל הגוף המבוקר, מורכבות הביקורת והשיטה (המתודולוגיה) והטכנולוגיה הספציפיות בהן משתמש המבקר.

10. הנושאים בהם על המבקר להתחשב בעת עריכת התכנון הכולל של הביקורת, כוללים, בין היתר:

הכרת הפעילות

- גורמים כלכליים כלליים ומאפיינים ענפיים המשפיעים על פעילותו של הגוף המבוקר.
- מאפיינים חשובים של הגוף המבוקר, עסקיו, ביצועיו הכספיים ודרישות הדיווח שלו, כולל שינויים שחלו ממועד הביקורת הקודמת.
- הרמה הכללית של כישורי ההנהלה.

הבנת מערכות החשבונאות והבקרה הפנימית

- המדיניות החשבונאית המיושמת על ידי הגוף המבוקר ושינויים שחלים בה.
- ההשפעה של פרסומים חדשים בחשבונאות או ביקורת.

¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 12-13.

² ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 9-11.

- הידע הכולל שנצבר בידי המבקר לגבי מערכות החשבונאות ומערכות הבקרה הפנימית והדגש שיש לתת לבחינתן של בדיקות בקרה (TEST OF CONTROL) ובדיקות מבססות (SUBSTANTIVE PROCEDURES).

סיכון ומהותיות

- ההערכות הצפויות של הסיכון המובנה (INHERENT RISK) ואלה הקשורים לבקרה והזיהוי של תחומי ביקורת משמעותיים.
- הקביעה של רמות מהותיות לצורכי ביקורת.
- האפשרות של הצגה מוטעית מהותית, כולל ניסיון העבר בקשר לכך, או מעשי מרמה.
- הזיהוי של תחומי חשבונאות מורכבים, כולל אלה הכרוכים באומדנים בחשבונאות.

האופי, העיתוי וההיקף של נהלים

- שינוי אפשרי בדגש על תחומי ביקורת ספציפיים.
- ההשפעה של מידע טכנולוגי על הביקורת.
- העבודה המבוצעת במסגרת ביקורת פנימית והשפעתה הצפויה על נהלי ביקורת חיצונית.

תיאום, הכוונה, פיקוח וסקירה

- המעורבות של מבקרים אחרים בביקורת של מרכיבים מסוימים, לדוגמה, חברות בנות, סניפים ואגפים.
- המעורבות של מומחים.
- מספר האתרים.
- הדרישות לגבי השמת צוותי התקשרות.
- ההנחיות בעניין הכוונה, פיקוח וסקירה לגבי עבודת ביקורת הנכללות בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים"³.

נושאים אחרים

- האפשרות שמוסכמת העסק החי עשויה לעורר סימני שאלה.
- מצבים המחייבים תשומת לב מיוחדת, כגון קיומם של צדדים קשורים.
- תנאי ההתקשרות ואחריות חוקית כלשהי הקשורה בכך.
- האופי והעיתוי של דיווחים או תקשורת אחרת עם הגוף המבוקר הצפויים במסגרת ההתקשרות.

תוכנית הביקורת

11. על המבקר לפתח ולתעד תוכנית ביקורת הקובעת את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת מתוכננים הנדרשים כדי ליישם את התכנון הכולל של הביקורת. תוכנית הביקורת משמשת כמערכת של הוראות לעוזרים המעורבים בביקורת וכאמצעי בקרה ורישום של הביצוע הנאות של העבודה. תוכנית הביקורת עשויה גם לכלול את מטרות הביקורת בגין כל תחום וכן משך הזמן שבו מתקצבות השעות בגין תחומי הביקורת או הנהלים השונים.

³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים", סעיפים 15-17.

12. בהכנת תוכנית הביקורת, המבקר מתחשב בהערכות הספציפיות של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה ושל רמת הביטחון הנדרשת אשר תסופק על ידי בדיקות מבססות. המבקר יתחשב בעיתוי של בדיקות בקרה ובדיקות מבססות, את התיאום של סיוע כלשהו הצפוי להתקבל מהגוף המבוקר, הזמינות של עוזרים והמעורבות של מבקרים אחרים או מומחים. יתכן ויהיה צורך להתחשב ביתר פירוט גם בנושאים האחרים שצוינו בסעיף 10 במשך תקופת הפיתוח של תוכנית הביקורת.

שינויים בתכנון הכולל של הביקורת ובתוכנית הביקורת

13. **התכנון הכולל של הביקורת ותוכנית הביקורת יבחנו מחדש, כפי שידרש, במהלך הביקורת.** התכנון הוא תהליך מתמשך על פני תקופת ההתקשרות, בשל שינויים בתנאים או בשל תוצאות בלתי צפויות של נהלי ביקורת. בהתאם לתוצאות הבחינה מחדש יתכנו לעיתים שינויים בתוכנית הביקורת.

14. [בוטל].

כניסה לתוקף

15. 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.

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