

לשכת רואי חשבון בישראל

מילון מונחים (Glossary of Terms)

מועד עדכון אחרון - ספטמבר 2022

במילון מונחים זה נכללות הגדרות מונחים שנקבעו בתקנים אשר מועד אישורם המקורי היה משנת 2009 ואילך.¹ מילון המונחים כולל גם הגדרות של מונחים חדשים ותיקונים בהגדרות של מונחים קיימים שנקבעו בפרסומים אשר טרם נכנסו לתוקף מחייב.

מילון המונחים מתפרסם ככלי עזר לשימוש בתקנים והוא אינו מהווה תקן, הוראה או הנחיה כשלעצמו. מילון המונחים אינו מתייחס לכלל ההיבטים הנכללים בתקנים ואין להשתמש בו כתחליף לתקנים עצמם.

פרקי מילון המונחים הם כלהלן:

- א. הגדרות החלות בהקשר לכל תקני הביקורת (כולל הגדרות המשותפות לתקני הביקורת ולתקן בקרת איכות (ישראל) 1)
 - ב. הגדרות נוספות החלות בהקשר לתקן בקרת איכות (ישראל) 1
 - ג. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 250
 - ד. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 560
 - ה. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 690
 - ו. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 920
- ההגדרות מוצגות לפי סדר א-ב (בנפרד לכל פרק).

¹ למעט הגדרות שנקבעו בתקן ביקורת (ישראל) 910.

א. הגדרות החלות בהקשר לכל תקני הביקורת (לפי סדר א-ב)

1. אדם חיצוני לפירמה בעל הכשרה הולמת (Suitably qualified external person)²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

אדם חיצוני לפירמה בעל כשירות ויכולות לפעול כשותף התקשרות, לדוגמה, שותף בפירמה אחרת או עובד (בעל ניסיון מתאים) של גוף ראיית חשבון מקצועי שחבריו יכולים לבצע ביקורת של מידע כספי היסטורי, או עובד כאמור של ארגון המספק שירותים רלוונטיים של בקרת איכות.

2. בדיקה (Inspection)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7

בהקשר של התקשרויות ביקורת שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.

3. דוחות כספיים (Financial statements)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

הצגה מובנית של מידע כספי היסטורי, לרבות גילויים, שמיועדת להעביר מידע על המשאבים או המחויבויות הכלכליים של ישות בנקודת זמן, או על השינויים בהם בתקופת זמן, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי. המונח "דוחות כספיים" מתייחס, בדרך כלל, למערכת שלמה של דוחות כספיים כפי שנקבע בהוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, אך יתכן שיתייחס גם לדוח כספי בודד. גילויים כוללים דברי הסבר או מידע תיאורי, אשר מוצגים כפי שנדרש או כפי שמותר במפורש על ידי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, על גבי דוח כספי, או בביאורים, או שהם נכללים בדרך של הפניה.

4. דוחות כספיים של קבוצה²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

הדוחות הכספיים המאוחדים של הקבוצה.

5. דירקטוריון (Board of Directors)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 10

הגוף המופקד על ממשל תאגידי בהתאם לחוק החברות, תשנ"ט-1999 ("חוק החברות"). על פי חוק זה, הדירקטוריון אחראי, בין השאר, לעריכת הדוחות הכספיים ולאישורם. סמכויות אלו אינן ניתנות להאצלה מהדירקטוריון.³

² הגדרה זו חלה גם בהקשר לתקן בקרת איכות (ישראל) 1.

³ ר' סעיף 92 בחוק החברות.

בתקני ביקורת רבים נעשה שימוש במונח "דירקטוריון" במשמעות מקבילה למונח "המופקדים על ממשל תאגידי".

6. דירקטוריון והנהלה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13; תקן ביקורת (ישראל) 580, סעיף 7

כאשר הישות אינה חברה או שאינה חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש לייחס את המונח "דירקטוריון והנהלה" לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון והנהלה בחברה רגילה.

באשר להגדרות נפרדות של המונח "דירקטוריון" ושל המונח "הנהלה", ר' סעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

לעניין תקן ביקורת (ישראל) 580 – המונח "דירקטוריון והנהלה" כולל את הדירקטוריון ואת הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים.⁴

7. דרישות אתיקה רלוונטיות (Relevant ethical requirements)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

דרישות אתיקה אליהן כפופים צוות ההתקשרות וסוקר בקרת האיכות של ההתקשרות, כגון חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 והתקנות מכוחו.

8. הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 580, סעיף 7

הגורמים שקיבלו את הסמכות בישות על ידי הדירקטוריון,⁵ לחתום בשמה על הדוחות הכספיים.⁶ בישויות רשומות⁷ זהות החותמים נקבעת על פי תקנות

⁴ בישות קטנה (ר' הגדרה נפרדת של מונח זה) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) וייתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרה בכתב פעם אחת בציון תפקידיו השונים.

⁵ כאשר הישות אינה חברה או שאינה חברה רגילה (הפועלת על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה), יש לייחס את המונח "דירקטוריון" לגופים ו/או לאנשים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון בחברה רגילה.

⁶ בישות קטנה (ר' הגדרה נפרדת של מונח זה) ייתכן כי אותם גורמים (ולעיתים אף אדם אחד בלבד) מכהנים הן בתפקיד בהנהלה והן בתפקיד בדירקטוריון, לרבות כיו"ר (כגון בעלים-מנהל) וייתכן גם כי לא מכהן בישות אדם בתפקיד של מנהל כספים. במצב דברים זה, הדרישה לקבל הצהרות בכתב תותאם לנסיבות ואותו אדם עשוי לחתום על ההצהרה בכתב פעם אחת בציון תפקידיו השונים.

⁷ תקנה 9 (ה) בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל – 1970 קובעת כי "הדוחות ייחתמו, בשם התאגיד, בידי יושב ראש הדירקטוריון, המנהל הכללי או מי שממלא בתאגיד תפקיד כאמור אף אם תוארו שונה, לרבות ממלא מקומו של המנהל הכללי בהיעדרו, ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים, או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך במקום כל אחד מאלה לצורך חתימה על הדוחות הכספיים במועד מסוים".

ניירות ערך. גורמים אלה יהיו, בדרך כלל, יו"ר הדירקטוריון, מנהל כללי ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים של הישות, או מקביליהם בישויות שאינן משתמשות בתארים אלה.

9. המופקדים על ממשל תאגידי (Those charged with governance)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 10

האנשים או הארגונים (לדוגמה, נאמן תאגידי או דירקטור) האחראים להתוות את, ולפקח על יישום, האסטרטגיה של הישות והמחויבויות הקשורות לנשיאה באחריות ומתן דין וחשבון (accountability) על פעולותיה של הישות. בכך נכללות חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי.⁸ בחלק מהישויות, המופקדים על ממשל תאגידי עשויים לכלול סגל ניהולי, לדוגמה, חברי הנהלה החברים גם בגוף המופקד על ממשל תאגידי או בעלים-מנהל. לדיון בשונות של מבני ממשל תאגידי, ר' סעיפים א1–א8 לתקן ביקורת (ישראל) 260.

10. הנחת היסוד באשר לחובות הדירקטוריון וההנהלה המהווה בסיס לביקורת

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

שהדירקטוריון וההנהלה הכירו בכך, והם מבינים, כי יש להם את החובות המפורטות להלן שהינן בסיסיות לעריכת ביקורת בהתאם לתקני הביקורת. חובות אלה הן:

- (1) להכין את הדוחות הכספיים, וכאשר מדובר במסגרת של הצגה נאותה - גם להציג את הדוחות באופן נאות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה;⁹
- (2) לקיים בקרה פנימית כזו אשר הדירקטוריון וההנהלה קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית; וכן
- (3) לספק לרואה החשבון המבקר:¹⁰

א. גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים, כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים;

⁸ המונח "חובות בנוגע לדוחות הכספיים ולתהליך הדיווח הכספי" מוסבר בסעיף א3-1.

⁹ אין באמור בסעיף זה איסור על רואה החשבון המבקר להיות מעורב בעריכת הדוחות הכספיים ו/או בפעולות אחרות כאשר אלה לא נאסרו בדרישות אתיקה רלוונטיות המתייחסות להתקשרות לביקורת הדוחות הכספיים (ר' גם סעיף 14 וסעיף 14 לתקן ביקורת (ישראל) 200).

¹⁰ הוראות בהקשרים אלה קיימות גם בדיני התאגידיים, כגון בסעיף 168(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999: "רואה החשבון המבקר רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם".

ב. מידע נוסף שרואה החשבון המבקר עשוי לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לצורך הביקורת; וכן

ג. גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בישות, ליועצים או מומחים חיצוניים של הישות וכן לגורמים המבצעים תפקידים בישות בדרך של מיקור חוץ, כאשר רואה החשבון המבקר סבור כי נחוץ להשיג מהם מידע ו/או ראיות ביקורת.

11. הנהלה (Management)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 260, סעיף 10

האנשים בעלי אחריות ביצועית לניהול פעולות הישות. בחלק מהישויות, הנהלה כוללת את חלק, או את כל, המופקדים על ממשל תאגידי, לדוגמה, חברי הנהלה החברים גם בגוף המופקד על ממשל תאגידי או בעלים-מנהל.

12. הצגה מוטעית (Misstatement)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13; תקן ביקורת (ישראל) 450, סעיף 4

הבדל בין הסכום, הסיווג, ההצגה, או הגילוי המדווחים של פריט בדוחות הכספיים לבין הסכום, הסיווג, ההצגה או הגילוי שנדרש לגבי הפריט בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מטעות או מתרמית.

כאשר מסגרת הדיווח הכספי היא מסגרת של הצגה נאותה ורואה החשבון המבקר מחווה דעה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות, הצגות מוטעות כוללות גם את אותן התאמות של סכומים, סיווגים, הצגה, או גילויים, אשר לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר נחוצות כדי שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות מכל הבחינות המהותיות.

13. הצגות מוטעות שלא תוקנו (uncorrected misstatements)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 450, סעיף 4

הצגות מוטעות שרואה החשבון המבקר צבר במהלך הביקורת ואשר לא תוקנו.

14. הצהרות בכתב

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 580, סעיף 7

דיווח בכתב של הדירקטוריון וההנהלה לרואה החשבון המבקר כדי לאשר עניינים מסוימים או כדי לתמוך בראיות ביקורת אחרות. הצהרות בכתב בהקשר זה אינן כוללות דוחות כספיים, המצגים הכלולים בהם או ספרי עזר ורשומות תומכים.

בתקני ביקורת קודמים נעשה לעתים שימוש במונח "הצהרת מנהלים" או מונחים אחרים שמשמעותם הצהרה בכתב כמוגדר לעיל, ולכן ייחשבו כהצהרה בכתב.

15. **ישות מאוחדת**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

ישות או פעילות אשר עבורה נערכים דוחות כספיים המאוחדים בדוחות הכספיים של קבוצה.

בחלק מתקני הביקורת נעשה שימוש במונח "חברה בת" או "חברת בת" במובן מקביל לזה של "ישות מאוחדת".

16. **ישות קטנה**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 580, סעיף 7

כמשמעותה בסעיפים 64-66 לתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

17. **ישות רשומה (Listed entity)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

ישות שהיא "תאגיד מדווח" כהגדרתו בחוק ניירות ערך תשכ"ח-1968, ישות המצויה בתהליך שעם השלמתו היא תהיה "תאגיד מדווח" וכן ישות שניירות ערך שלה רשומים או מצוטטים בבורסה מוכרת (לרבות בחו"ל) או שהם נסחרים תחת תקנות או כללים של בורסה מוכרת או גוף מקביל אחר.

18. **כללים מקצועיים (Professional standards)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7

תקני בקרת איכות, תקני ביקורת ודרישות אתיקה רלוונטיות.

19. **מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (performance materiality)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 320, סעיף 9

הסכום או הסכומים שנקבעו על ידי רואה החשבון המבקר, ברמה נמוכה ממהותיות לדוחות הכספיים בכללותם, וזאת על מנת להפחית לרמה נמוכה קבילה את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו יעלה על מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. כאשר רלוונטי, מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת מתייחסת גם לסכום או לסכומים שנקבעו על ידי רואה החשבון המבקר ברמה נמוכה מסף או ספי המהותיות לסוגי עסקאות, יתרות חשבון או גילויים ספציפיים.¹¹

¹¹ בהתאם לסעיף 13 בתקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר "דגימה בביקורת", "טעות נסבלת" משמעותה הטעות המרבית באוכלוסייה שהמבקר מוכן לקבל. "טעות נסבלת" היא היישום של "מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת" לנוהל דגימה ספציפי. תקן ביקורת (ישראל) 530 מספק הנחיות יישום נוספות בהקשר זה.

20. מידה סבירה של ביטחון (Reasonable assurance)²
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7
בהקשר של ביקורת דוחות כספיים - רמה גבוהה, אך לא מוחלטת, של ביטחון.
21. מידע כספי היסטורי (Historical financial information)
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
מידע המבוטא במונחים כספיים בהתייחס לישות מסוימת, הנובע בעיקר מהמערכת החשבונאית של הישות, לגבי אירועים כלכליים שהתרחשו בתקופות זמן בעבר או לגבי מצבים או נסיבות כלכליים בנקודות זמן בעבר.
22. מסגרת דיווח כספי מתאימה (Applicable financial reporting framework)
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
מסגרת הדיווח הכספי שאומצה על ידי הדירקטוריון וההנהלה להכנת הדוחות הכספיים, שהינה קבילה בהתחשב באופי הישות ומטרת הדוחות הכספיים, או הנדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה.
מסגרת דיווח כספי מתאימה יכולה להיות מסגרת של הצגה נאותה או מסגרת של קיום הוראות.
23. מסגרת של הצגה נאותה (Fair presentation framework)
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, וכן:
(1) מכירה במפורש או במשתמע בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן שיהיה זה נחוץ לספק בדוחות הכספיים גילויים מעבר לאלה הנדרשים באופן ספציפי על פי המסגרת; או
(2) מכירה במפורש בכך שכדי להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים, יתכן ויהיה זה נחוץ לסטות מהוראה של המסגרת. סטיות כאלה צפויות להיות נחוצות רק בנסיבות נדירות ביותר.
24. מסגרת של קיום הוראות (Compliance framework)
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
מסגרת דיווח כספי הדורשת קיום של הוראות המסגרת, אך אינה מכילה הכרה באמור ב-(1) או (2) בהגדרת "מסגרת של הצגה נאותה".

25. **ניטור (Monitoring)** ²
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7
תהליך הכולל בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות בדיקה תקופתית של מבחר התקשרויות שהושלמו, המכוון לספק לפירמה מידה סבירה של ביטחון שמערכת בקרת האיכות שלה פועלת באופן אפקטיבי.
26. **סגל (Personnel)** ²
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7
שותפים וצוות מקצועי.
27. **סוקר בקרת איכות של התקשרות (Engagement quality control reviewer)** ²
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7
שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח.
28. **סיכון אי-זיהוי (Detection risk)** ^(*)
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
הסיכון שהנהלים המבוצעים על ידי רואה החשבון המבקר כדי להקטין את סיכון הביקורת (ר' הגדרה נפרדת של מונח זה) לרמה נמוכה קבילה לא יזהו הצגה מוטעית שקיימת ושיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות.
(*) בתקני ביקורת שפורסמו בעבר נעשה שימוש במונח "סיכון חשיפה" כתרגום למונח "Detection risk" (המונח באותם תקנים תוקן ל"סיכון אי-גילוי").
29. **סיכון ביקורת (Audit risk)**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13
הסיכון שרואה החשבון המבקר ייתן חוות דעת בלתי ראויה אשר אינה נותנת ביטוי לכך שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. סיכון ביקורת הוא פונקציה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית (ר' הגדרה נפרדת של מונח זה) ולא-זיהוי (ר' הגדרה נפרדת של מונח זה).

30. סיכון להצגה מוטעית מהותית (Risk of material misstatement)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

הסיכון שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית טרם ביצוע הביקורת. סיכון זה מורכב משני מרכיבים, המתוארים להלן ברמת המצג (at the assertion level):

(1) **סיכון מובנה (Inherent risk)** - הרגישות של מצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי, להצגה מוטעית שיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות, לפני שמובאות בחשבון בקרות קשורות כלשהן.

(2) **סיכון בקרה (Control risk)** - הסיכון לכך שהצגה מוטעית שיכולה להיות במצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי, ושיכולה להיות מהותית, בין כשהיא נשקלת בנפרד ובין כשהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות, לא תימנע במועד, או שלא תזוהה ותתוקן במועד, על ידי הבקרה הפנימית של הישות.

31. ספקנות מקצועית (Professional skepticism)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

גישה הכוללת דרך חשיבה חקרנית (questioning mind), ערנות למצבים שיכולים להצביע על הצגה מוטעית אפשרית עקב טעות או תרמית, והערכה ביקורתית של ראיות ביקורת.

32. סקירת בקרת איכות של התקשרות (Engagement quality control review)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7

תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ושל המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר. תהליך סקירת בקרת איכות של ההתקשרות חל על התקשרויות המפורטות בסעיף 19 לתקן ביקורת (ישראל) 220.

33. ענייני מפתח בביקורת (key audit matters)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 701, סעיף 8

כל עניינים העולים מביקורת הדוחות הכספיים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי ואשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. (ר' סעיפים א9, א10 לתקן ביקורת (ישראל) 701)

34. עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 701, סעיף 8

העניינים שנקבעו בהתאם לסעיף 10 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

על עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת לכלול, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר לגביו היה מאתגר (challenging), סובייקטיבי או מורכב במיוחד. (ר' סעיפים א-9, 1-29 לתקן ביקורת (ישראל) 701)

35. **עריכת ביקורת (Conduct of an audit)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

תכנונם, הובלתם וניהולם של תהליכי הביקורת וביצועם של נהלי הביקורת הרלוונטיים.

36. **פירמה (Firm)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

רואה חשבון יחיד (Sole Practitioner), שותפות או תאגיד או ישות אחרת של רואי חשבון.

37. **פירמה ברשת (Network firm)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

פירמה או ישות המשתייכות לרשת.

38. **צוות התקשרות (Engagement team)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7

כל השותפים והצוות המקצועי המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי פירמה ברשת המבצעים נוהלי ביקורת בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עמו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".

39. **צוות מקצועי (Staff)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

אנשי מקצוע, להוציא שותפים, לרבות כל מומחה שהפירמה מעסיקה, בין אם הם מועסקים כעובדים שכירים ובין אם הם מועסקים כנותני שירותים שאינם שכירים.

40. **קבוצה**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

ישות שעבורה נערכים דוחות כספיים מאוחדים יחד עם כל הישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באותם דוחות (לרבות ישויות שדוחותיהן הכספיים מאוחדים באיחוד יחסי).

41. **ראיות ביקורת (Audit evidence)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

מידע המשמש את רואה החשבון המבקר בהסקת המסקנות עליהן מבוססת חוות דעתו. ראיות ביקורת כוללות הן את המידע הכלול ברשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות הכספיים והן מידע אחר. הנאותות של ראיות ביקורת נובעת מכמותן ואיכותן.

42. **רואה חשבון מבקר (Auditor)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

האדם או האנשים המופקדים על עריכת הביקורת, בדרך כלל שותף ההתקשרות או חברים אחרים בצוות ההתקשרות או, לפי העניין, הפירמה. כאשר תקן ביקורת מתכוון במפורש שהוראה או חובה תקוים על ידי שותף ההתקשרות, נעשה שימוש במונח "שותף התקשרות" ולא במונח "רואה חשבון מבקר".

בחלק מתקני הביקורת המוקדמים יותר נעשה שימוש במונח "מבקר" במובן מקביל לזה של "רואה חשבון מבקר".

43. **רואה חשבון מבקר בעל ניסיון**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 230, סעיף 6

רואה חשבון מבקר יחיד (בין אם פנימי או חיצוני לפירמת רואי החשבון) בעל ניסיון מעשי בביקורת ובעל הבנה סבירה של:

- (1) תהליכי ביקורת;
- (2) תקני ביקורת ודרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות;
- (3) הסביבה העסקית בה פועלת הישות; וכן
- (4) נושאי ביקורת ודיווח כספי הרלבנטיים לענף בו פועלת הישות.

44. **רשת (Network)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

מבנה עסקי גדול יותר של פירמות:

- (1) המכוון לשיתוף פעולה, וכן
- (2) המכוון בבירור לשיתוף ברווח או בעלויות או החולק בעלות, שליטה או ניהול משותפים, מדיניות ונוהלי בקרת איכות משותפים, אסטרטגיה עסקית משותפת, שימוש בשם מותג משותף, או חלק משמעותי של משאבים מקצועיים.

45. **שותף (Partner)**²

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

כל אדם בעל סמכות לחייב את הפירמה בקשר לביצוע של התקשרות למתן שירותים מקצועיים.

46. **שותף התקשרות (Engagement partner)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7

השותף, או אדם אחר בפירמה האחראי על התקשרות הביקורת ועל ביצועה, ועל דוח רואה החשבון המבקר הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.

47. **שיקול דעת מקצועי (Professional judgement)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

היישום של הכשרה, ידע וניסיון רלוונטיים, בהקשר הנדון בתקני ביקורת, חשבונאות ואתיקה, בקבלת החלטות מושכלות לגבי דרכי הפעולה שהינן ראויות בנסיבות של התקשרות הביקורת.

48. **תיעוד ביקורת**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 230, סעיף 6

הרישום של נוהלי ביקורת שבוצעו, ראיות ביקורת רלבנטיות שהושגו, ומסקנות שרואה החשבון המבקר הגיע אליהן (לעיתים משתמשים גם במונח "ניירות עבודה").

49. **תיק ביקורת**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 230, סעיף 6

אמצעי אחסון קשיחים או אלקטרוניים, המכיל את הרישומים המהווים את תיעוד הביקורת של התקשרות מסוימת.

50. תקני הביקורת

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13

תקני הביקורת המקובלים בישראל.

ב. הגדרות נוספות החלות בהקשר לתקן בקרת איכות (ישראל) 1¹² (לפי סדר א-ב)

51. בדיקה (Inspection)

מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

בהקשר של התקשרויות שהושלמו - נהלים המכוונים לספק ראיות שצוותי התקשרות קיימו את המדיניות והנהלים של בקרת איכות של הפירמה.

52. ההנהלה הבכירה של הפירמה

מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

צוות שותפים, הכולל את השותף המנהל, אשר בידיו סמכויות-העל בתחומי הניהול והממשל התאגידי של הפירמה.¹³

53. השותף המנהל של הפירמה

מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

השותף בעל התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה, גם אם כינוי התפקיד שונה מזה.¹⁴

54. כללים מקצועיים (Professional standards)

מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

תקני בקרת איכות, תקני ביקורת וסקירה של מידע כספי היסטורי, תקנים החלים על התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ועל שירותים קשורים וכן דרישות אתיקה רלוונטיות.

55. סקירת בקרת איכות של התקשרות (Engagement quality control review)

מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

תהליך המכוון לספק הערכה אובייקטיבית, בתאריך הדוח או לפניו, של שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ושל המסקנות שהוא

¹² תקן בקרת איכות (ישראל) 1 כולל עוד 15 הגדרות שהינן זהות להגדרות של אותם מונחים בתקן ביקורת (ישראל) 220. ההגדרות האמורות נכללות בפרק א. של מילון המונחים, ר' גם הערת שוליים 2 לעיל.

¹³ כאשר התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה מבוצע יחד על ידי יותר מאדם אחד, המונח "ההנהלה הבכירה של הפירמה" יתייחס לכל האנשים המבצעים תפקיד זה יחד.

¹⁴ כאשר התפקיד הניהולי הבכיר ביותר בפירמה מבוצע יחד על ידי יותר מאדם אחד, המונח "ההנהלה הבכירה של הפירמה" יתייחס לכל האנשים המבצעים תפקיד זה יחד.

גיבש לגבי ניסוח הדוח. תהליך סקירת בקרת איכות חל על כל התקשרויות הביקורת המפורטות בסעיף 19 (א)-(ד) בתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר "בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים" ועל התקשרויות אחרות, אם ישנן, אשר לגביהן הפירמה קבעה כי נדרשת סקירת בקרת איכות של ההתקשרות.

56. **צוות התקשרות (Engagement team)**
מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

כל השותפים והצוות המקצועי המבצעים את ההתקשרות, וכן אנשים כלשהם המועסקים על ידי הפירמה או על ידי פירמה ברשת המבצעים נהלים בקשר להתקשרות. המונח "צוות התקשרות" אינו כולל מומחה חיצוני מטעם רואה החשבון המבקר שהפירמה או פירמה ברשת התקשרו עמו. מונח זה אינו כולל גם אנשים שבמסגרת פונקציית הביקורת הפנימית של הלקוח, אשר רואה החשבון המבקר מסתייע בעבודתם על פי תקן ביקורת (ישראל) 610 "התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית".

57. **רואה חשבון יחיד (Sole practitioner)**
מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

רואה חשבון שאין לו שותפים או צוות מקצועי.

58. **שותף התקשרות (Engagement partner)**
מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

השותף, או אדם אחר בפירמה האחראי על ההתקשרות ועל ביצועה, ועל הדוח הניתן מטעם הפירמה, ואשר יש לו (כאשר הדבר נדרש) את ההסמכה החוקית הראויה לכך.

59. **שירותים קשורים**
מקור: תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

התקשרויות לביצוע נהלים מוסכמים והתקשרויות לביצוע הכנה ועריכה של מידע כספי (compilation).

התקשרות לביצוע הכנה ו/או עריכה ו/או הצגה של מידע כספי (Compilation)

התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מיישם מומחיות בחשבונאות ודיווח כספי כדי לסייע לדירקטוריון ולהנהלה בהכנה ו/או בעריכה ו/או בהצגה של מידע כספי של ישות בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה, ומדווח כנדרש לפי כללים המתייחסים להתקשרות כזאת (לרבות תקן שירותים קשורים (ישראל) 4410 בדבר "דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים").

התקשרות לביצוע נהלים מוסכמים

התקשרות שבמסגרתה רואה חשבון מבקר מתקשר לביצוע נהלים ספציפיים בעלי אופי של ביקורת אשר לגביהם הסכימו רואה החשבון המבקר, הישות

וצדדים שלישיים רלוונטיים, וכן לדיווח על ממצאים עובדתיים העולים מביצוע אותם נהלים (לרבות התקשרות שעליה חלה הנחיית שירותים קשורים (ישראל) 4405 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר על דוח המוגש לרשות ניירות ערך על ידי חברה שהיא יועץ השקעות או מנהל תיקים"). הצדדים שמקבלים את הדוח של רואה החשבון המבקר מגבשים בעצמם את מסקנותיהם על בסיס הממצאים העובדתיים שבדוח.

ג. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 250 (לפי סדר א-ב)

60. אי קיום (הוראות חוק ורגולציה)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 250, סעיף 12

פעולות של מעשה או מחדל על ידי הישות, או על ידי הדירקטוריון, על ידי ההנהלה או על ידי עובדים של הישות או הפועלים תחת ניהולה, בין אם במכוון ובין אם לאו, העומדות בסתירה להוראות חוק או רגולציה קיימות. אי קיום אינו כולל התנהגות אישית פסולה (שאיננה נוגעת לפעילותה העסקית של הישות) (ר' סעיפים א9-10 לתקן ביקורת (ישראל) 250).

61. הוראות חוק ורגולציה אחרות

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 250, סעיף 12

הוראות חוק ורגולציה שאינן בעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים כמתואר בסעיף 6(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 250.

ד. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 560 (לפי סדר א-ב)

62. אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 560, סעיף 5

אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר או עובדות שנודעו לרואה החשבון המבקר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר.

63. תאריך אישור הדוחות הכספיים

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 560, סעיף 5

התאריך בו כל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והגורמים המוסמכים אישרו דוחות כספיים אלה ובכך הם נוטלים על עצמם אחריות על הדוחות הכספיים. (ר' סעיף א2 בתקן ביקורת (ישראל) 560).

64. **תאריך דוח רואה החשבון המבקר**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 560, סעיף 5
התאריך בו רואה החשבון המבקר מתארך (Dates) את הדוח שלו על הדוחות הכספיים. (ר' סעיף 2 וסעיף 3 בתקן ביקורת (ישראל) 560).
65. **תאריך הוצאת הדוחות הכספיים**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 560, סעיף 5
התאריך בו דוח רואה החשבון המבקר והדוחות הכספיים המבוקרים נעשים זמינים לצדדים שלישיים. (ר' סעיף 4 בתקן ביקורת (ישראל) 560).
66. **תאריך המאזן**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 560, סעיף 5
תאריך סיום התקופה האחרונה הכלולה בדוחות הכספיים.
- ה. **הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 690** (לפי סדר א-ב)
67. **דוח ביקורת משותפת**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 690, סעיף 3
כל אחד מהדוחות שלהלן הנחתם במשותף על ידי רואי חשבון מבקרים משותפים: דוח על ביקורת של דוחות כספיים לתקופה מסוימת, דוח על ביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי למועד מסוים, דוח על ביקורת של דוח התאמה לצרכי מס לשנה מסוימת, או דוח על סקירה של מידע כספי לתקופה מסוימת.
68. **עבודת ביקורת משותפת**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 690, סעיף 3
כל עבודה אשר בעקבותיה נחתם דוח ביקורת משותפת לתקופה מסוימת או למועד מסוים.
69. **רואי חשבון מבקרים משותפים**
מקור: תקן ביקורת (ישראל) 690, סעיף 3
רואי חשבון שמונו לבקר או לסקור במשותף דוחות כספיים ו/או בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי ו/או דוח התאמה לצרכי מס ו/או מידע כספי לתקופות ביניים או תקופות אחרות.

1. הגדרות החלות בהקשר לתקן ביקורת (ישראל) 920 (לפי סדר א-ב)

70. אירועים

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

אירועים מסוג אלה המהווים "אירועים לאחר תקופת הדיווח" בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים, אך בהתייחס לתקופה שאליה מתייחס דוח האירועים; וכן -

כאשר קיים דוח של הדירקטוריון וההנהלה בדבר בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי - גם אירועים שאירעו לאחר תאריך החתימה על דוח זה, המשפיעים על אותה בקרה (או אותם רכיבי בקרה).

71. דוח אירועים¹⁵

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

כאשר הישות היא הישות המציעה - דוח בדבר אירועים מהותיים אשר אירעו בתקופה שמתאריך חתימת הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים או המידע הכספי האחרון לתקופות ביניים הנכללים במסמך ההצעה,¹⁶ לפי המאוחר, עד תאריך אישור מסמך ההצעה על ידי הדירקטוריון וההנהלה¹⁷ של הישות המציעה.

כאשר הישות היא ישות מוחזקת - דוח בדבר אירועים מהותיים אשר אירעו בתקופה שמתאריך חתימת הדוחות הכספיים השנתיים שלה הנכללים בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של הישות המציעה, או מתאריך חתימת המידע הכספי לתקופות ביניים שלה הנכלל במידע הכספי האחרון לתקופות ביניים של הישות המציעה, לפי המאוחר, עד תאריך אישור מסמך ההצעה על ידי הדירקטוריון וההנהלה של הישות המציעה (או סמוך למועד זה).

72. דוח הצעת מדף

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

כמשמעותו בסעיף 23א(ו) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968.

¹⁵ ר' גם סעיף 56א לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף וטיוטת התשקיף - מבנה וצורה), התשכ"ח-1969.

¹⁶ בסעיף זה מסמך ההצעה לא כולל דוח הצעת מדף.

¹⁷ לגבי משמעות המונח "דירקטוריון והנהלה" כאשר מדובר בישות שאינה חברה - ר' הגדרה נפרדת של מונח זה בפרק א לעיל.

73. דוח עיתי

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

כל אחד מאלה: דוח חצי שנתי, דוח תקופתי (שנתי) או דוח רבעוני, כמשמעותם בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), תש"ל-1970.

74. הישות המציעה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

הישות שמסמך ההצעה הוא שלה.

75. הכללה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

לרבות בדרך של הפנייה.

76. הסכמה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

כאשר הישות היא הישות המציעה או ישות שדוחותיה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה - הסכמה של רואה החשבון המבקר לרבות רואה חשבון מבקר קודם להכללת דוחות שלו במסמך הצעה של הישות המציעה;

כאשר הישות היא ישות מוחזקת שדוחותיה הכספיים אינם מצורפים לדוחות הכספיים של הישות המציעה - הסכמה של רואה החשבון המבקר לרבות רואה חשבון מבקר קודם לעשיית שימוש בדוחות שלו במסגרת הליכי ההכנה והאישור של מסמך הצעה של הישות המציעה.

77. ישות מוחזקת

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

ישות שבה יש לישות המציעה שליטה, שליטה משותפת או השפעה מהותית (כמשמעותם של מונחים אלה בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS)), בין במישרין ובין בעקיפין.

78. מידע אחר

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

מידע הנכלל במסמך ההצעה, אשר עליו אין רואה החשבון המבקר מחווה דעה, ואשר מתפרסם על פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים או מידע כספי לתקופות ביניים של הישות המציעה (בהתאם לתקנות 8 ו-38א, לפי העניין, בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970).

79. מסמך הצעה

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

תשקיף, תשקיף מדף, דוח הצעת מדף, וכן הצעה פרטית של ניירות ערך בחברה רשומה או דוח עסקה עם בעל שליטה (כמשמעותם של מונחים אלה בחוק ניירות ערך התשכ"ח-1968 ובתקנות מכוחו).

80. תקופה עוקבת

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 920, סעיף 10

התקופה שאליה מתייחס דוח אירועים.