



1920/37132

י"ט באדר תשע"ה
10 במרץ 2015

לכבוד
הדירקטוריון של
המוסד לסקירת עמיתים
ליד לשכת רואי חשבון בישראל בע"מ

נכבדי,

**הנדון: דוח על סקירת עמיתים במשרדי רואי חשבון
המבקרים דוחות כספיים של תאגידי מדווחים
בגין שנת הביקורת 2013**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים חברות שניירות הערך שלהן נסחרים בישראל (להלן - "תאגידי מדווחים"), לרבות חברות דואליות. הסקירה מתייחסת למערך הפעילות המקצועית במשרד בתחום הביקורת של דוחות כספיים, תוך התמקדות בביקורת התאגידי המדווחים באותם משרדים. הסקירה אינה כוללת חברות שניירות הערך שלהן נסחרים בארה"ב, שהביקורת שלהן נתונה לפיקוח ה-PCAOB, וכן, חברות זרות שניירות הערך שלהן נסחרים בישראל, המבוקרות על ידי משרדי רואי חשבון מחוץ לישראל.

בביצוע הסקירה אנו מתייחסים לשורה של נושאים העוסקים בעיקרם בציות להוראות חוק ורגולציה בתחום הביקורת, לתקני ביקורת מחייבים בישראל ולנהלים שאימצה המשרד, אם בצורה עצמאית או במקרים בהם המשרד מסונף לרשת בינלאומית, לנהלי הרשתות הבינלאומיות המחייבים את המשרד. עבודת הסקירה נחלקת לשניים: בחלקה הראשון אנו סוקרים את מערך הפעילות המקצועית הכללית במשרד הרלוונטי לכלל התאגידי המדווחים המבוקרים על ידיו. בחלקו השני של הסקירה, לצורך אימות היישום של הכללים המקצועיים, אנו סוקרים את עבודת הביקורת שנערכה על ידי המשרד במדגם של תיקי ביקורת, האמורים לייצג, ככל שניתן, את התאגידי המדווחים המבוקרים על ידי המשרד.

בהתאם למחזוריות שנקבעה על ידי דירקטוריון המוסד, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2013 תוכננה ל-5 משרדים שביקרו באותה שנה כ-83% מכלל התאגידי המדווחים ואשר נקבע לגביהם כי הסקירה אצלם תבוצע מדי שנה ול-13 משרדים אחרים שביקרו בשנת 2013 כ-7% מכלל התאגידי המדווחים, שמביניהן משרד אחד נסקר אחת לשנתיים והשאר נסקרים אחת לשלוש שנים. התכנית בוצעה במלואה. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו המשרדים ב-62 תאגידי מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-11% מכלל התאגידי המדווחים בישראל שהביקורת שלהן בגין שנת 2013 הייתה נתונה לסקירתנו) ובכללם נסקרה, כמידי שנה, ביקורת תאגידי בנקאי אחד, בתיאום עם המפקח על הבנקים. זוהי השנה התשיעית בה בוצעה סקירת עמיתים על ידי המוסד לסקירת עמיתים ובכל המשרדים הנסקרים קיים מעקב אחר תיקון ליקויים שדווחו בסקירות קודמות.

דוח זה מפרט הערות רוחביות העולות מהסקירות שנערכו. דיווח פרטני לגבי כל אחד מהמשרדים שנסקרו מוגש לכל משרד בנפרד. הדוחות המוגשים למשרדים מתחלקים אף הם לממצאים רוחביים המאפיינים את העבודה המקצועית באותו משרד העולים מסקירת מערך הפעילות המקצועית בתחום ביקורת דוחות כספיים ולהערות פרטניות המתייחסות לסקירת הביקורת שנערכה בתיקי התיעוד (ניירות עבודה) של התאגידים המדווחים שנדגמו בסקירות. ממצאים חריגים מובאים לדיון לדירקטוריון המוסד על מנת לשקול נקיטת אמצעים כגון פנייה למועצת רואי חשבון, לרשות ניירות ערך או למפקח על הבנקים.

הסוקרים המבצעים את עבודת הסקירה הם רואי חשבון, שותפים או מנהלים בכירים במשרדי רואי חשבון, הנבחרים בקפידה, העוסקים בפרקטיקה בהווה או עסקו בה בעבר הלא רחוק. הנהלת המוסד מבצעת מיון ורוטציה של הסוקרים בשים לב לשני פרמטרים עיקריים:

1. ידע וניסיון רלוונטיים ועדכניים לביקורת של תאגידים מדווחים.
2. משובים לגבי איכות ביצועיהם של הסוקרים.

בהתאם למדיניות הני"ל, חלק מהסוקרים שהשתתפו בסקירות השנה היו סוקרים חדשים שהיו עד לאחרונה שותפים או מנהלים במשרדי רואי חשבון מובילים, וזאת כדי להבטיח את הרמה המקצועית הגבוהה של הסקירות והיכולת האישית הנדרשת.

הסקירות נערכות בהתאם לקווים מנחים ותוכנית עבודה מפורטת המפורסמת גם באתר האינטרנט של המוסד. הנהלת המוסד מקיימת קשר מקצועי שוטף ורציף עם הסוקרים. כמו כן, נערכים מפגשים תקופתיים עם הסוקרים המיועדים לרענון, עדכונים מקצועיים ומסירת דגשים המתחייבים על פי התפתחויות משקיות, בנוסף לתוכנית העבודה המפורטת.

בסקירות השנה המשכנו להקדיש תשומת לב מיוחדת לתחום אבטחת מידע במשרדים - נושא שחשיבותו הולכת וגדלה; בגלל המומחיות המיוחדת הנדרשת והזמן הדרוש לתיקון ליקויים אנו מכסים נושא זה בהדרגה. נושאים נוספים שזכו לתשומת לב מיוחדת השנה היו, בין היתר, הסתמכות על רואי החשבון המבקרים של חברות בנות בחו"ל, הכרה בהכנסות, שימוש בעבודת מומחה ויישום נהלי ביקורת מערכות מידע.

לסיכום, אנו עדים למאמצים משמעותיים מצד המשרדים הנסקרים לתיקון ליקויים שעלו בסקירות קודמות יחד עם מודעות גוברת לבקרת איכות בעבודתם המקצועית ברמת המשרד בכלל ובהתקשרויות לביקורת תאגידים מדווחים, תוך קיום תהליך שיפור מתמשך.

בברכה,

יוסי בן אלטבט, רו"ח (מוסמך במשפטים)
מנהל המוסד לסקירת עמיתים

הערות רוחביות העולות מהסקירה

אנו מחלקים את הממצאים לשני חלקים:

1. המערך המקצועי הכללי במשרדים

2. יישום תקני ונהלי ביקורת

1. הערות רוחביות המתייחסות למערך המקצועי הכללי במשרדים:

1.1 עריכת תיעוד והשלמת תיקי הביקורת במועד

על רואי חשבון מבקרים לערוך תיעוד ביקורת במועד ולהשלים את התהליך המנהלי של הרכבת תיק הביקורת הסופי תוך פרק זמן סביר לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר. תקן ביקורת 101 קובע שעל משרדי רואי החשבון לקבוע מדיניות ונהלים לעניין השלמת תיקי ביקורת תוך זמן סביר שלא יעלה, בדרך כלל, על 60 יום לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (תקופה זו היא קצרה יותר בביקורת חברות נסחרות בארה"ב).

בסקירות שנערכו השנה נמצא שלא תמיד קיימים נהלים מפורטים בנושא זה במשרדים הנסקרים, לרבות נהלים בדבר הנסיבות, אם בכלל, בהן ניתן לחרוג ממועדים אלה, אופן הדיווח של צוותי הביקורת על חריגות מהמועדים ומדרג הסמכויות במשרד לאישור החריגות הנ"ל. במקרים אחרים נמצא שלא תמיד מנוהל מעקב על עמידה במועדים הנ"ל.

במספר תיקי ביקורת שנסקרו השנה נמצא שצוותי הביקורת השלימו תיעוד ביקורת, או ביצעו בו שינויים, בתקופה שמעבר ל- 60 יום האמורים בלא כל דיווח ואישור משרדי על כך. במקרה אחד השלמת תיק הביקורת נמשכה אף אחרי שניתנה הודעה על ידי צוות הסקירה מטעם המוסד לסקירת עמיתים על הכוונה לסקור את התיק, מבלי שצוות הביקורת יידע את הסוקרים על ההשלמות הנערכות.

על משרדי רואי החשבון בהם אין כללים בנדון לקבוע כללים ברורים ומפורטים בנושא זה, בהתאם לתקינה בביקורת, ולנהל מעקב על עמידה בנהלים אלה על ידי צוותי הביקורת במשרדים.

1.2 אבטחת מידע

עם התפתחות עולם הסייבר, גברו הסיכונים להם חשופים משרדי רואי חשבון בקשר לשמירה על סודיות המידע האגור במערכות המידע שלהם, הקשור לגופים המבוקרים על ידיהם. סיכון זה מתבטא גם בפגיעה אפשרית בתיעוד עבודת הביקורת הנשמר במשרדים, אשר יותר ויותר עובר למדיה אלקטרונית ופגיעה בו עלולה לגרום נזק כבד. הנזק יכול להיגרם על ידי גורמים עוינים חיצוניים, אך יכול להיגרם גם מבפנים על ידי שימוש לא זהיר של סגל המשרד. ככל שהסיכון גובר גם אמצעי ההגנה הולכים ומשתכללים, אלא שהתקנת אמצעי הגנה יעילים ומעודכנים היא לעיתים יקרה וזורשת זמן היערכות, מה שגורם למשרדים מסוימים שלא להיות ערוכים באופן מלא לסיכון של גרימת נזק למערכת המידע, בין אם הפגיעה מכוונת או שהיא נעשית באקראי.

בשנה האחרונה רבו המקרים בהם משרדי רואי חשבון נפלו קורבן להחדרת "תוכנות כופר" זדוניות למחשביהם באמצעות דואר אלקטרוני שקיבלו. בחודש מרס 2014 פורסם בעיתונות הכלכלית מקרה בו משרד רואי חשבון מוביל ומוכר המבקר חברות מהגדולות

ביותר במשק נפל קורבן להחדרת וירוס למחשב על ידי האקרים באמצעות מייל שנשלח ושתקף את קבצי המידע שבמחשבי המשרד. המשרד נדרש על ידי האקרים לתשלום כופר, ביצע את התשלום, ולמרות זאת הקבצים שנפגעו, נכון למועד הפרסום, לא שוחזרו. המשרד מסר שככל הידוע לו ההאקרים לא העתיקו את הקבצים.

המוסד לסקירת עמיתים שם דגש מיוחד על סקירת ההיערכות של המשרדים בנושא אבטחת מידע. סקירות אלה נערכות על ידי סוקרי המוסד בעלי מומחיות מיוחדת בנושא. דוח הסקירה המוגש למשרדים כולל פרק העוסק באבטחת מידע. ממצאי הסקירות מצביעים במרבית המקרים על צורך, בשיפור מערכות האבטחה, הן באבטחה במערכות אלקטרוניות והן באבטחה פיזית. מאחר ומדובר בתהליך אשר מטבעו מתמשך על פני תקופות ארוכות יחסית ודורש משאבים איכותיים ויקרים, אנו חוזרים לבדוק יישום המלצותינו לתיקון נושאים אלה לאחר דילוג על תקופת הביקורת הדרושה לתיקון הבעיה.

ניתן באופן כללי למנות את התחומים העיקריים הבאים הדורשים התייחסות, העולים מהסקירות שנערכו:

- (א) מידור בהרשאות גישה לנתוני מבוקרים, הן במערכות מידע ממוחשבות והן בגישה פיזית לתיקי התייעוד;
- (ב) אבטחת מידע למניעת דליפת מידע רגיש, באמצעות דואר אלקטרוני או באמצעות מדיה נתיקה;
- (ג) מניעת אפשרות של התקנת תוכנות זדוניות במערכות המידע ושימוש באנטי וירוס;
- (ד) אבטחת מחשבים ניידים, לרבות אפשרויות של גישה מרחוק;
- (ה) אבטחה פיזית, הן במשרדים והן לגבי מחשבים ניידים ותיקי תיעוד המוחזקים אצל המבוקרים במהלך ביצוע הביקורת.

1.3 בקרת איכות משרדית ברמת ההתקשרות הבודדת בביקורת חברות נסחרות

התקינה הבינלאומית בנושא בקרת איכות במשרדי רואי חשבון מחייבת את משרדי רואי החשבון לקבוע מדיניות ונהלים בדבר עריכת סקירת בקרת איכות משרדית ברמת ההתקשרות הבודדת (Engagement Quality Control Review) בביקורת הדוחות הכספיים של חברות נסחרות. בהתאם לתקינה, על מדיניות ונהלים אלה לקבוע שסקירה כאמור תושלם עד להוצאת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים ועליה לכלול, בין היתר:

- (א) עריכת דיון בנושאים המשמעותיים שעלו במהלך הביקורת עם השותף האחראי על הביקורת;
- (ב) סקירה של הדוחות הכספיים ודוח רואה החשבון המבקר המוצע;
- (ג) סקירה של תיעוד נבחר המתייחס לנושאים משמעותיים בהם צוות הביקורת הפעיל שיקול דעת ולמסקנות אליהן הגיע;
- (ד) הערכת המסקנות של צוות הביקורת ובחינת נאותות דוח רואה חשבון המבקר המוצע.

כמו כן, על מדיניות ונהלים אלה להתייחס לתכונות הנדרשות מהסוקר המשרדי (או הסוקרים) ולתיעוד שיש לערוך בקשר לסקירות.

(סעיפים 35-42 ל-ISQC1).

התקינה בארץ בעניין בקרת איכות במשרדי רואי חשבון אינה מפורטת ולא קיימת בה הבחנה בין חברות נסחרות לחברות פרטיות כפי שמקובל בעולם. קיימת אי אחידות

משמעותית בין המשרדים השונים כאשר הנושא מכוסה באופן משביע רצון במשרדים מסוימים, ואולם במשרדים אחרים הנושא אינו מכוסה כלל או שלוקה בחסר.

מן הראוי שהמקצוע בישראל ייתן את דעתו לנושא חשוב זה.

2. הערות רוחביות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת

2.1 הסתמכות על רואי החשבון המבקרים של חברות בנות בחו"ל

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת לא יישמו את נהלי הביקורת המתחייבים בביקורת דוחות כספיים מאוחדים באשר לעבודת רואי החשבון המבקרים של חברות בנות בחו"ל עליה הסתמכו.

תקן ביקורת 9 בדבר "הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" קובע מספר נהלים כלליים שעל רואה חשבון המבקר לנקוט בהם על מנת למלא את חובותיו לביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים. הבהרה מספר 1 לתקן זה קובע נהלים מפורטים נוספים שעל רואה החשבון המבקר של חברת האם ליישם כאשר רוב הנכסים ו/או ההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים. נהלים אלה כוללים, בין היתר:

- (א) קיום קשר עם מבקרי החברות הבנות לפני תחילת הביקורת כדי לדון איתם על תכנון הביקורת, מתן הנחיות והדגשים נוספים לעניין הביקורת ולוח זמנים לביצועה באופן שיוותר לרואה החשבון המבקר של חברת האם זמן סביר לבצע את הנהלים שעליו ליישם, המפורטים להלן.
- (ב) עיון בניירות העבודה של מבקרי חברות הבנות המתייחסים לנושאים בעלי חשיבות מרכזית לביקורת כגון הערכת סיכוני הביקורת, ביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות עיון בתיעוד המתייחס לנושאים אלה וכן תקשורת עם מבקרי החברות הבנות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים בביקורת.
- (ג) נקיטה, במידת הצורך, של נהלים נוספים, הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסוים או סיכון הטמון בו, מנקודת המבט של הדוחות הכספיים המאוחדים.

במקרה מסוים בו 95% מההכנסות ו- 74% מהנכסים בדוחות הכספיים המאוחדים בוקרו על ידי רואה חשבון מקומי בחו"ל נמצא כי נהלי ביקורת אלה לא בוצעו.

במקרה אחר בו 96% מההכנסות ו- 87% מהנכסים בדוחות הכספיים המאוחדים בוקרו על ידי רואי חשבון מקומיים בחו"ל נמצא כי חלק משמעותי מהנהלים המפורטים לעיל לא בוצעו. במקרה זה, החברה המבוקרת הציגה את הדוחות הכספיים שלה מחדש על פי דרישת הרשות לניירות ערך, בשל סוגיה הקשורה בחברה בת בחו"ל המבוקרת על ידי רואי חשבון אחרים.

2.2 שימוש בעבודת מומחה

נושא זה חוזר על עצמו מדי שנה ומרכז ממצאים רבים.

כאשר נעשה שימוש בעבודת מומחה (מעריכי שווי נדל"ן, נכסים בלתי מוחשיים, אקטואריה וכו'), תקן ביקורת 96 מחייב את רואה חשבון המבקר להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת. לצורך כך על רואה החשבון המבקר:

- (א) להעריך את כישוריו המקצועיים ואת האובייקטיביות של המומחה;
 - (ב) לשקול את נתוני המקור בהם נעשה שימוש. לצורך כך עליו לערוך תשאול לגבי נהלים שהמומחה לקח על עצמו לבצע כדי לבסס שנתוני המקור הם רלוונטיים ומהימנים, וכן, לבחון או לסקור את הנתונים שבהם המומחה עשה שימוש;
 - (ג) לשקול את ההנחות והשיטות בהן נעשה שימוש;
 - (ד) לשקול את תוצאות עבודת המומחה לאור הידע הכולל של המבקר על עסקי המבוקר ונהלי ביקורת אחרים.
- הממצאים החוזרים בנושא זה הם אלה:

- (א) לא תמיד מבוצע, או נמצא תיעוד על, הערכת הכישורים והאובייקטיביות של המומחה.
הנושא הוא בעייתי במיוחד כשמדובר במומחים בחו"ל (לדוגמה, מעריכי שווי נדל"ן במזרח אירופה).
- (ב) לא תמיד נשקלים, או נמצא תיעוד על שנשקלו, נתוני המקור, ההנחות והשיטות בהם נעשה שימוש.
במקרה אחד נמצא שבהערכת שווי של מוניטין הציג מומחה בחוות דעתו דוחות רווח והפסד היסטוריים של הפעילות הנדונה, אולם היו פערים משמעותיים בין נתוני הרווח התפעולי המוצגים בחוות הדעת לאלה שבדוחות הכספיים מבלי שהייתה התייחסות כלשהי לפערים אלה בניירות העבודה.
ממצא נפוץ אחר בהקשר הזה (לרבות במקרה המוזכר לעיל) הוא היעדר התייחסות בניירות העבודה לבחינת סבירות ההנחות בהן השתמש המומחה לצורכי עבודתו.
- (ג) ממצא אחר שחוזר על עצמו מדי שנה הוא שנעשה לעיתים שימוש בטיטה או נוסח בלתי חתום של עבודת המומחה והדוח הסופי אינו נמצא בניירות העבודה.

2.3 קבלת מכתב היועצים המשפטיים (Legal Letter)

גם נושא זה חוזר על עצמו מדי שנה ומרכז ממצאים רבים. הממצאים הנפוצים הם:

- (א) תקן ביקורת 83 קובע שעל רואה החשבון המבקר לשקול את מצבם של עניינים משפטיים עד לתאריך דוח רואה החשבון המבקר, או בסמוך אליו. עוד קובע התקן שבמקרים מסוימים יתכן שהמבקר יזדקק להשיג מידע מעודכן מיועציו המשפטיים של הגוף המבוקר (Follow-up Letter). הפרשנות המקובלת בתאגידים מדווחים, לגבי המועד הסמוך אל תאריך דוח רואה חשבון המבקר עד אליו מכתב היועצים המשפטיים צריך להיות מעודכן היא לא יותר משבוע לפני תאריך דוח רואה חשבון המבקר. ואולם קיימים מקרים רבים בהם מכתבי היועצים המשפטיים מתקבלים במועד מוקדם יותר, לעיתים אף חודש ימים ויותר לפני תאריך דוח רואה חשבון

המבקר. במקרים אלה, על צוותי הביקורת להשיג מידע מעודכן מהיועצים המשפטיים של הגוף המבוקר (Follow-up Letter) כנדרש בתקן ביקורת 83.

דוגמה להמחשת הבעיה: במקרה מסוים הוגשו נגד מבוקר שתי תביעות ייצוגיות בסמוך לתאריך המאזן. היועצים המשפטיים של החברה סרבו לתת התייחסות בכתב בטרם יוגש כתב הגנה ולכן קיים צוות הביקורת שיחה טלפונית עימם בחודש ינואר 2014 ואף תיעד אותה כהלכה. לא נמצא כל תיעוד בתיק ניירות העבודה לשיחות או מכתבים מהיועצים המשפטיים של החברה ממועד קיום השיחה הנ"ל ועד מועד חתימת הדוחות כעבור יותר מחודשיים.

(ב) במקרים מסוימים חסרה התייחסות של היועצים המשפטיים במכתביהם להערכתם בדבר סיכויי התממשות התביעות, או חוסר יכולתם להעריך את סיכויי התביעות, דבר שנדרש על מנת לאמת את נאותות הטיפול החשבונאי בדוחות הכספיים המבוקרים.

(ג) במקרים מסוימים לא מתקבל מכתב מיועצים משפטיים בטענה שהחברה לא מעורבת בתביעות משפטיות ו/או שלא מונו לה יועצים משפטיים. במקרים אלה יש לנקוט בנהלי ביקורת חלופיים כדי להיות מודע לקיומם של התדיינויות משפטיות או לאסוף ראיות ביקורת נאותות כדי לשלול את קיומם של התדיינויות כאמור, לרבות קבלת הצהרה בכתב החתומה בין היתר על ידי יו"ר הדירקטוריון כמתחייב על פי תקני ביקורת. נהלים חלופיים אלה לא תמיד ננקטים.

(ד) במקרים מסוימים, מכתב היועצים המשפטיים כולל התייחסות רק לתביעות בהן נתבע המבוקר. על מכתב היועצים המשפטיים להתייחס לכלל התביעות או התדיינויות משפטיות העלולות להסתיים בתביעות כאמור בהן מעורב המבוקר, בין כתובע ובין כנתבע.

2.4 ביקורת משותפת JOINT AUDITS

דיווחנו בעבר על מקרים בהם נערכו נהלי ביקורת בהיקף בלתי מספיק בחלק מהמשרדים המבצעים ביקורת משותפת (Joint Audit) ועל סוגיות אחרות העולות מביקורת משותפת. חלק מהבעיות מקורן בהיעדר תקינה והנחיות בנושא ואף בהיעדר פרקטיקה מקובלת אחידה בין המשרדים.

במקרה מסוים השנה נמצא שתיק ניירות העבודה של אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים המבצע ביקורת משותפת עם משרד אחר **לא כלל כל תיעוד** או התייחסות לנוהלי הביקורת שבוצעו על ידי משרד רואה החשבון המבקר השני ו/או הסוגיות והממצאים שעלו במסגרת ביצוע חלקו של המשרד האחר בביקורת המשותפת.

המוסד לסקירת עמיתים פנה ללשכת רואי חשבון על מנת שזו תתקין הנחיות מחייבות בנושא זה. מוסדות הלשכה שוקדים על הכנת תקן ביקורת בנושא זה. עם השלמת התקינה בנדון, הסוגיות הרבות שעולות בנושא זה אמורות לבוא על פתרון.

2.5 אי מיצוי נהלי ביקורת

נמצאו מקרים בהם לדעת הסקירה, צוותי הביקורת לא יישמו נהלי ביקורת מבססים במידה מספקת. להלן מספר דוגמאות:

2.5.1 ביקורת מלאי

נמצאו מספר מקרים בהם הביקורת שנערכה על סעיפי מלאי מהותיים לא היו מספיקים:

2.5.1.1 במקרה מסוים בו מלאי חלקי חילוף של מבוקר היווה 20% מההון העצמי שלו, לא נמצאה תוכנית ביקורת מלאי זה או כל תיעוד אחר לבדיקתו.

2.5.1.2 במספר מקרים בהם מלאי בתהליך היווה סכומים משמעותיים, לא נמצאו בדיקות מבססות לנאותות העלויות העקיפות (עבודה, תקורה) שהועמסו למלאי בתהליך.

2.5.1.3 במקרה אחד נמצא שמבוקר המנהל מלאי תמידי ביסס את המלאי בדוחות הכספיים על ספירות מדגמיות שנערכו על ידו במשך השנה. לדעתנו, בעוד שרואי חשבון מבקרים יכולים להסתפק בבדיקות מדגמיות, על המבוקרים לספור את המלאי במלואו, לפחות פעם בשנה.

2.5.2 הכרה בהכנסות

נמצאו מספר מקרים בהם צוותי הביקורת לא נקטו בנהלים מבססים מספיקים בנושא זה, דוגמאות:

2.5.2.1 במקרה מסוים בו סעיף ההכנסות הוא מהותי ביותר ואף הוגדר כתהליך מהותי מאד לעניין ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי, לא נמצאו בניירות העבודה תוכנית ביקורת לסעיף ההכנסות ותיעוד לעניין הכרה בהכנסה ובדיקות מבססות לרבות בדיקת חתך.

2.5.2.2 במקרה אחר נמצא שהמבוקר הכיר בחלק מההכנסות במועד בו הסחורות נופקו ממפעלו כאשר מועד העברת הסיכונים וההטבות לקונה היה מאוחר יותר. במקרה זה לא נמצא בניירות העבודה תיעוד מתאים בדבר אמידת סכום ההכנסות שהוכרו שלא בהתאם לכללי חשבונאות.

2.5.3 שימוש במסמכים לא סופיים כראיית ביקורת

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת התבססו על מסמכים לא סופיים או לא חתומים כראיית ביקורת, דוגמאות:

2.5.3.1 במקרה מסוים נמצא כי לצורך בחינת עמידת המבוקר באמות מידה פיננסיות שנקבעו עם הבנקים, קיבל צוות הביקורת כראיית ביקורת את הסכמי האשראי עם כל הבנקים במסמכי וורד פתוחים שאינם חתומים, לא על ידי הבנקים ולא על ידי החברה.

2.5.3.2 ראה ממצא (ג) ב-2.3 לעיל.

2.6 ביקורת עסקאות עם צדדים קשורים

נהלי הביקורת בקשר לעסקאות עם צדדים קשורים המפורטים בתקן ביקורת 52 כוללים בין היתר קבלת אישורים מצדדים קשורים בדבר קיום עסקאות עימם, סכומיהן ותנאיהן. במקרים מסוימים, נוהל זה לא מקוים. כמו כן, לא תמיד מתקבלים אישורי יתרות מצדדים קשורים לתאריך המאזן.

2.7 היעדר תקשורת מספקת עם הדירקטוריון וועדותיו

תקן ביקורת 76 מחייב תקשורת עם הדירקטוריון בנושאים הקשורים לבקרת העל העולים אגב הביקורת. נושאים אלה כוללים בין היתר את הגישה הכללית וההיקף של הביקורת, מדיניות חשבונאית, סיכונים, חשיפות ואי וודאויות משמעותיים, תיקונים הנובעים מהביקורת, אי הסכמות עם הנהלת הגוף המבוקר, קשיים משמעותיים שהתעוררו במהלך הביקורת ועוד.

תקשורת זו מתקיימת, בין היתר, בוועדה לבחינת הדוחות הכספיים של תאגידיים מדווחים שדנה בנושאים המפורטים בתקנות ומגבשת המלצותיה לדירקטוריון. חוק החברות קובע דרכי תקשורת נוספות בין רואה החשבון המבקר והדירקטוריון.

במקרים מסוימים נמצא כי תקשורת זו לא ממוצית ו/או לא מתועדת במידה מספקת.

2.8 חתימה על מכתב התקשרות

גם השנה נמצאו מקרים רבים בהם לא הייתה הקפדה על חתימת מכתב התקשרות לפני תחילת הביקורת, כנדרש בתקן ביקורת 91.

* * *