



1920 / 39668

כ"ח אדר ב' תשע"ו  
7 באפריל 2016

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

נכבדי,

**הנדון: דוח על סקירת עמיתים במשרדי רואי חשבון  
המבקרים דוחות כספיים של תאגידי מדווחים  
בגין שנת הביקורת 2014**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים תאגידי שניירות הערך שלהם 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 תאגידי שניירות הערך שלהם נסחרים בארה"ב, שהביקורת שלהם נתונה לפיקוח ה-PCAOB.

בביצוע הסקירה אנו מתייחסים לשורה של נושאים העוסקים בעיקרם בציות להוראות חוק ורגולציה בתחום הביקורת, לתקני ביקורת מחייבים בישראל ולנהלים שאימץ 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. בחלק 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 2014 תוכננה ל-5 משרדים שביקרו באותה שנה כ-82% מכלל התאגידי המדווחים (שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו) ואשר נקבע לגביהם כי הסקירה אצלם תבוצע מדי שנה ול-10 משרדים אחרים שביקרו בשנת 2014 כ-9% מכלל התאגידי המדווחים, שמביניהן שלושה משרדים נסקרים אחת לשנתיהם והשאר נסקרים אחת לשלוש שנים. התכנית בוצעה במלואה. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו המשרדים ב-57 תאגידי מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-11% מכלל התאגידי המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2014 הייתה נתונה לסקירתנו). זוהי השנה העשירית בה בוצעה סקירת עמיתים על ידי המוסד לסקירת עמיתים ובכל המשרדים הנסקרים קיים מעקב אחר תיקון ליקויים שדווחו בסקירות קודמות.

רחוב מונטיפיורי 1  
בית לשכת רואי חשבון  
ע"ש קסיר  
ת.ד. 29281  
תל אביב 6129201  
טל. 03-5116666  
פקס. 03-5116665  
אתר: www.icpas.org.il  
E-mail: cpas@icpas.org.il

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 התייעוד (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.

על פי האמור, ובהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, בחודש מרץ 2016 הגיש המוסד דיווח לרשות ניירות ערך, על שני מקרים פרטניים בהם התגלו ממצאים חריגים.

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.

הנהלת המוסד מציינת בסיפוק מגמה של שיפור מהותי במספר משרדים בהם התגלו ליקויים משמעותיים בעבר. זאת, לצד מאמצים ניכרים מצד כל המשרדים הנסקרים לתיקון הליקויים שעלו בסקירות קודמות יחד עם מודעות גוברת לבקרת איכות בעבודתם המקצועית ברמת המשרד בכלל ובהתקשרויות לביקורת תאגידים מדווחים בפרט. אנחנו רואים בכך מימוש אחת ממטרותיה העיקריות של המוסד ומקווים להמשך המגמה הזאת.

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. בהתאם לתקינה<sup>1</sup>, על 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).

בשנה הקודמת דיווחנו בדוח זה שבסקירות שנערכו 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 נמצא שצוותי הביקורת השלימו תיעוד ביקורת, או ביצעו בו שינויים, בתקופה שמעבר ל- 60 יום האמורים בלא כל דיווח ואישור משרדי על כך. לעיתים, 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.

בסקירות שנערכו השנה נמצא שיפור משמעותי בנושא זה. מודעות בקרת האיכות במשרדים לנושא עלתה והוספו נהלים.

עם זאת, נמצאו עדיין מקרים בהם הושלמו ניירות העבודה לאחר תום 60 הימים האמורים, לרבות מקרים בהם השלמת ניירות העבודה 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. על משרדים בהם קיימים כללים, לנהל מעקב על עמידה בנהלים אלה על ידי צוותי הביקורת. מומלץ, כפי שמקובל במשרדים מסוימים, להשתמש במידת האפשר באמצעים טכנולוגיים של "נעילת" תיקי התיעוד בתום 60 הימים האמורים.

<sup>1</sup> סעיף 21א לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת".

## 1.2 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 בקשר לעריכת 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.<sup>2</sup>

בשנה שעברה הצבענו על כך שהתקינה 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, ואילו במשרדים אחרים הנושא אינו מכוסה כלל או שלוקה בחסר.

בהתאם לפנייתנו, לשכת רואי חשבון כללה בתוכנית העבודה שלה שפורסמה בינואר 2016, קביעת תקן בנושא המבוסס על התקן הבינלאומי ISA 220 בדבר בקרת איכות בביקורת דוחות כספיים. על פי התוכנית, הכנת התקן תתחיל במחצית הראשונה של 2016.

---

<sup>2</sup> סעיפים 35-42 ל-ISA 1. ISQC1

## 2. הערות רוחביות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת

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

תקן ביקורת 9 בדבר "הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים" קובע מספר נהלים כלליים, הכוללים בין היתר קבלת שאלונים ומכתבי נוחות, 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 בתייעוד 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.

בשנה הקודמת דיווחנו בדוח זה על 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.

על פי קווי היסוד שלו, המוסד לסקירת עמיתים קבע כי יעדכן את רשות ניירות ערך, בנוסף לממצאים הרוחביים המדווחים מידי שנה בדוח זה, במקרים פרטניים בהם התגלו ממצאים חריגים במהלך סקירת העמיתים הנערכת על ידו. בהתאם לאמור, בחודש מרץ 2016 הגיש המוסד דיווח לרשות ניירות ערך, על שני מקרים פרטניים בהם התגלו ממצאים חריגים, המהווים לדעת המוסד חשש לעבירות כאמור וזאת בהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, ולאחר שממצאי שתי סקירות אלה נידונו בהנהלת המוסד וועדות הדירקטוריון השונות שהוקמו לצורך כך, ובהמלצותיהן.

השנה נמצא מקרה נוסף בו 100% מהרווח בדוחות הכספיים המאוחדים מקורו בחברה בת בחו"ל. רואה חשבון המבקר של התאגיד המדווח ציין בחוות דעתו שהדוחות הכספיים של החברה הבת בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים בחו"ל ושחוות דעתו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין החברה הבת, מבוססת על דוחות רואי חשבון האחרים. הסקירה העלתה שלא ננקטו נהלי ביקורת כלשהם המפורטים לעיל. יתר על כן, נמצא שהדוחות הכספיים של החברה הבת אינם ערוכים בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים והמכתב של רואי החשבון בחו"ל שצורף לדוחות הכספיים הנ"ל אינו מהווה חוות דעת רואה חשבון מבקר בהתאם לכללי הביקורת המקובלים בארץ או בחו"ל.

המוסד לסקירת עמיתים ממשיך לשים דגש מיוחד על סוגיה זו בסקירות הנערכות על ידו.

## 2.2 הסתמכות על רואי חשבון מבקרים של חברות כלולות מהותיות

בעוד שקיימים בארץ כללי ביקורת ברורים ומפורטים באשר להסתמכות על רואי חשבון מבקרים של חברות בנות מאוחדות בדוחות הכספיים המאוחדים כמפורט ב- 2.1 לעיל, לא קיימים כללי ביקורת באשר להסתמכות על רואי חשבון מבקרים של חברות כלולות.<sup>3</sup> לעיתים, השפעת הסכומים בגין חברות כלולות שנכללו בדוחות הכספיים עשויה להיות מהותית יותר מאשר הסכומים שנכללו בגין חברות בנות מאוחדות.

נמצאו מקרים בהם הסכומים שנכללו בגין חברות כלולות היו מהותיים לדוחות הכספיים, וחברות אלה על ידי צוותי הביקורת כיחידות מהותיות לביקורת, אך לא ישמו נהלי ביקורת כלשהם פרט לקבלת דוחות כספיים וחבילות דיווח סטנדרטיות מרואי החשבון האחרים. תשובת צוותי הביקורת במקרים אלה הייתה בדרך כלל, ש"תקני הביקורת בישראל אינם מתייחסים לחברות כלולות כי אם לחברות מאוחדות ועל כן, במקרים של חברות כלולות יש לבצע נהלי הסתמכות בסיסיים הכוללים שאלון ומכתב נוחות. ללא הנחיה פוזיטיבית של התקינה בביקורת, ביצוע נהלים נוספים מעבר לאלה שנערכו על ידי צוות הביקורת, אינם ישימים".

בדומה לתקן ביקורת 114<sup>4</sup>, המוסד לסקירת עמיתים ממליץ שלשכת רואי חשבון תיתן דעתה גם לנושא חשוב זה, ותפורטנה חובותיו של רואי חשבון מבקרים גם במקרים של חברות כלולות מהותיות.

## 2.3 קביעת סף המהותיות

בנושא זה, אנחנו נתקלים לעיתים בתופעות הבאות:

### 2.3.1 אי קביעת סף מהותיות

נמצאים עדיין מקרים שצוותי הביקורת כלל לא קובעים רמות מהותיות בביקורת דוחות כספיים.

בהקשר זה נציין, שעל פי תקן ביקורת 114 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת" שייכנס לתוקף בביקורת דוחות כספיים של שנת 2016, קביעת רמת מהותיות לצורכי ביקורת בעת ביקורת ישויות קטנות שאינן נסחרות עשויה לעיתים להיות בלתי רלוונטית<sup>5</sup>, אולם במקרים הנדונים לעיל אין המדובר בקביעת "רמת מהותיות לצורכי ביקורת" כהגדרתו בתקן הנ"ל אלא באי קביעת רמת מהותיות לצורכי הדוחות הכספיים בכללותם, בהתאם לתקינה הקיימת והעתידית.

<sup>3</sup> בתקן ביקורת 114 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת" שפורסם בינואר 2016, נכללה לראשונה התייחסות לחובותיו של רואי חשבון המבקר לעניין קביעת רמות מהותיות בביקורת של חברות כלולות מהותיות. עם זאת, תקן ביקורת 9 בדבר הסתמכות על רואי חשבון מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים מתייחס עדיין לרואי חשבון מבקרים של חברות בנות בלבד וראה סעיף 1 להבהרה 1 לתקן זה.

<sup>4</sup> ראה הערת שוליים (3) לעיל.

<sup>5</sup> ראה הערת שוליים (6) בתקן הנ"ל.

### 2.3.2 אי עדכון המהותיות עם התקדמות הביקורת

על פי התקינה הקיימת והעתידית, על רואה החשבון המבקר לעדכן את המהותיות שנקבעה במקור בעת תכנון הביקורת, במקרה ובמהלך הביקורת הוא מתוודע למידע השונה מהמידע שהיה לו בעת התכנון.

נמצאו מקרים בהם הדבר לא מיושם. כך לדוגמא במקרה אחד, הרווח התפעולי בעת התכנון לצורכי קביעת רמות המהותיות הוערך בסך 35 מ' ש"ח, אך רמות מהותיות שנקבעו לא שונו למרות שהרווח התפעולי בפועל היה בכ- 60% מהסכום שהוערך במקור, ואם נשקל הדבר- הוא לא תועד בניירות העבודה.

### 2.3.3 קביעת רמות מהותיות בלתי סבירות

ספי המהותיות שנקבעים לעיתים אינם עולים בקנה אחד עם הפרמטרים הרלוונטיים שבדוחות הכספיים. כתוצאה, רואה חשבון המבקר אינו מתייחס לעיתים בחוות דעתו ו/או בתקשורת שלו עם הדירקטוריון, לטעויות בדוחות הכספיים שזוהו בעת הביקורת אך לא תוקנו על ידי ההנהלה, מחוסר מהותיות לכאורה, למרות ששיקול דעת זה כאמור, בראייה אובייקטיבית, נראה להיות בלתי סביר.

### 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 תיעוד למעורבות של המשרד הנסקר בתכנון ו/או בהערכת ממצאי הביקורת שעלו במסגרת ביצוע חלקו של המשרד האחר בביקורת המשותפת. במקרה אחר השנה, לא נמצא תיעוד למעורבות של המשרד הנסקר בתכנון הביקורת של סעיף המהווה 90% מהדוח על המצב הכספי (הסעיף בוקר על ידי המשרד האחר) וכן לא תועדה בקרת האיכות שביצע המשרד הנסקר, אם בכלל, על עבודת המשרד האחר.

נציין כי בחודש אפריל 2015 פורסם תקן ביקורת 113 בדבר "עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת" שייכנס לתוקף החל בשנת 2017. תקן זה הותקן, במידה רבה, על פי פניית המוסד לסקירת עמיתים. עם היכנסו לתוקף של התקן הנדון, הסוגיות הרבות שעולות בנושא זה אמורות לבוא על פתרון.

### 2.5 ביקורת מערכות מידע ממוחשבות של המבוקר בנושאים קריטיים

בנוסף להערכת אפקטיביות הבקורות הכלליות על מערכות המידע (ITGC) הרלוונטיות לדיווח הכספי של המבוקר בהתאם לתקן ביקורת 104<sup>6</sup>, על רואי החשבון המבקרים לבקר לעיתים מערכות מידע של המבוקר שהן קריטיות לסעיפים מהותיים בדוחות הכספיים כמו הכרה בהכנסות, מלאי וכיו"ב. כמו כן, רואה החשבון המבקר נדרש

<sup>6</sup> תקן זה לא חל על ביקורת תאגידיים מדווחים קטנים שבחרו להחיל על עצמם הקלות בנדון.

לעיתים לבצע ביקורת מערכות מידע כאמור במסגרת ביקורת דוחות כספיים, לצורך בחינת אפשרות קיומה של תרמית.<sup>7</sup>

לעיתים נמצא שהביקורת בנושאים אלה היא בלתי מספקת, או בלתי אפקטיבית. להלן דוגמאות:

#### 2.5.1 אי בדיקת תקינות הממשק בין המערכת התפעולית למערכת הפיננסית לצורכי ביקורת ההכנסות ממכירות

במקרה של ביקורת חברה בעלת רשת קמעונאות גדולה בה ההכנסות ממכירות נרשמות בספרי החשבונות, בממשק אוטומטי, ממערכת הקופות הרושמות, לא נמצאה עדות לביקורת מערכת הקופות הרושמות והממשק בין מערכת הקופות הרושמות למערכת הפיננסית. צוות הביקורת לא הסתייע בעבודתו בגורם בעל מומחיות בביקורת מערכות מידע ממוחשבות ולצורך ביקורת ההכנסות ממכירות שם דגש בעיקר לנהלים אנליטיים. יצוין כי היקף שעות הביקורת בתיק זה היה נמוך באופן משמעותי בהשוואה לביקורת חברות אחרות בענף.

במקרה אחר, צוות הביקורת קבע ותיעד את הצורך בבדיקת הממשק בין שתי המערכות. אולם, מסיבות טכניות, לא ניתן היה להפיק דוח מרכז של כל ההכנסות בכל אחת מהמערכות. בהתאם לכך לא בוצעה התאמה כוללת בין שתי המערכות וצוות הביקורת הסתפק בבדיקה מדגמית צולבת של מספר רשומות בלבד. לדעתנו, בדיקה מדגמית כזאת אינה יכולה לתת מענה לכל הסוגיות העולות מקיומן של שתי המערכות כגון: שלמות רישום ההכנסות, חתך חשבונאי, הפרשי עיתוי, קיומן של פקודות יומן ידניות וכיו"ב.

#### 2.5.2 ביקורת פקודות יומן במידה בלתי מספקת

ביקורת זו מבוצעת בדרך כלל לצורך איתור רישומים שגויים או כוזבים, רישום על ידי משתמשים לא מורשים, ימים ושעות חריגות, פקודות יומן כפולות, פקודות לא שגרתיות העלולות להצביע על קיומה של תרמית וכיו"ב. הליקויים הנפוצים בביקורת נושא זה, הם:

- לא תמיד מבוצעות בדיקות על מנת לוודא שלמות פקודות היומן שהועברו לצוות הביקורת.
- הבדיקות שמבוצעות לעיתים הן מדגמיות כאשר מדגמים אלה לא נקבעים בהתאם למתודולוגיה סדורה ולא נותנים מענה לסיכונים המתוארים לעיל. כך למשל במקרה מסוים צוות הביקורת דגם פקודות יומן (אוטומטיות וידניות) לשני הימים האחרונים של השנה, באמצעות שלילת כרטסות וסינון פקודות מעל סכום מסוים. בנתונים שנשלפו לא הייתה אינדיקציה אם מדובר בפקודות ידניות או אוטומטיות. לא נכלל בהם שם מזין הפקודה, כך שלא היה ניתן לבדוק אם הפקודה הוזנה על ידי גורם מורשה. לא נכללה בהם שעת ביצוע הפקודה, באופן שניתן היה לאתר פקודות שהוזנו בשעות לא שגרתיות.
- לא תמיד נבדקות פקודות המוזנות על ידי עובדים בכירים שאין זה מתפקידם לרשום פקודות יומן, כגון סמנכ"ל הכספים.

מומלץ לצורך ביקורת זו להשתמש בכלים ממוחשבים.

<sup>7</sup> תקן ביקורת 92 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים"



### 2.5.3 הסתמכות על גיליונות אקסל המתקבלים מהישות המבוקרת ללא בדיקות נוספות

לצורך עריכת נהלי ביקורת, מקובל להסתמך על גיליונות אקסל המתקבלים מהישות המבוקרת. אולם, במקרים מהותיים, לא ניתן להסתפק בקבלת הגיליונות מבלי לבצע נהלים על מנת לוודא שהגיליונות שהתקבלו הופקו ממערכת החשבונות מבלי שנערכו בהם שינויים. וכן, יש צורך לתעד ביצוע נהלים אלה. כך לדוגמה במקרה מסוים, בבדיקת פרטי מלאי המהווים כ-36% מנכסי החברה המבוקרת, השתמש צוות הביקורת ברשימת מלאי בפורמט של קובץ אקסל שהועברה אליו על ידי החברה (לאחר יצוא של דוח ערך המלאי מתכנת הנהלת החשבונות לקובץ אקסל), מבלי לבצע נהלים לבחינת אמינות הרשימה. במקרים אלה, על צוות הביקורת להיות נוכח בעת הפקת רשימת המלאי והעברתה לאקסל, ולתעד זאת בניירות העבודה, על מנת להבטיח שלא נעשים בדרך שינויים, במזיד או בשוגג.

### 2.6 שימוש מוטעה במתודולוגיית ביקורת לצורכי קביעת מדגמי ביקורת

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת בחרו מדגמי ביקורת לא אפקטיביים, תוך הסתמכות שגויה לדעתנו על מתודולוגיית ביקורת משרדית. להלן דוגמאות:

2.6.1 בעת ביצוע ביקורת מבססת על אוכלוסיות גדולות (כגון הוצאות שיווק, עלות המכירות וכיו"ב), נלקחים לעיתים מדגמים סטטיסטיים מכלל האוכלוסייה מבלי להתחשב בשונות שקיימת בין הפריטים הנמצאים באוכלוסייה, מבחינת גודלם. כך קורה שלעיתים, באוכלוסיות שכוללות פריטים העולים על סף המהותיות בתיק ופריטים קטנים, אף לא אחד מהסכומים המהותיים אינו עולה במדגם ואינו נבדק כלל.

כך למשל במקרה מסוים, בביקורת מבססת של עלות מכירות בסך 100 מ' ש, נדגמו 68 פריטים שערכם הכולל כ-3 מ' ש, וזאת בהתאם לתוכנת דגימה סטטיסטית. למרות שבתוך 100 מ' ש היו מספר פריטים שכל אחד מהם עלה על סף המהותיות שנקבע בתיק, אף לא אחד מהם לא נכלל במדגם. בהתאם לאמור בס' 38-39 לתקן ביקורת 85 בדבר "דגימה בביקורת", במקרים אלה יש לנקוט בריבוד לפי ערך כספי ולהתייחס לשני הרבדים של האוכלוסייה- הרובד הכולל את הפריטים העולים על סף המהותיות והרובד הכולל את היתרה- כשתי אוכלוסיות נפרדות ולדגום כל אחד מהרבדים הנ"ל בנפרד. כך ניתן להגיע, בהתאם לתקינה, לביקורת אפקטיבית יותר מבלי להעלות את תשומות הביקורת.

2.6.2 לעיתים, אוכלוסיות מסוימות לא נדגמות כלל, מתוך מחשבה שכל אחד מתתי הסעיפים המרכיבים את האוכלוסייה הם מתחת לסף המהותיות לצורכי הביקורת שנקבע בתיק, גם אם האוכלוסייה כולה עולה על סף המהותיות הנ"ל. כך למשל במקרה מסוים, אוכלוסיה מסוימת בסך 23 מ' ש לא נבדקה כלל מאחר וכל אחד מתתי הסעיפים המרכיבים את הסך 23 מ' ש היה מתחת לסף המהותיות למרות שהסכום של 23 מ' ש עלה על סף המהותיות לצורכי הביקורת. במקרים אלה, לדעתנו, יש לבצע לכל הפחות ביקורת מבססת אנליטית על כל תתי הסעיפים, ולהרחיב את הביקורת, במידת הצורך, בהתאם לתוצאות הנהלים האנליטיים שיושמו.

## 2.7 הסתמכות על בחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית במקום ביצוע נהלים מבססים

תורת הביקורת קובעת קשר ישיר בין נאותות הבקרה הפנימית (בנושא מסוים או בכללותה) לבין ההיקף, האופי והעיתוי של נהלי הביקורת המבססים שעל רואי חשבון המבקר ליישם בעת ביקורת דוחות כספיים: ככל שהבקרה הפנימית נאותה יותר, כך רשאי רואה חשבון המבקר להסתמך עליה ולנקוט בפחות נהלים מבססים.

עם זאת, נאותות הבקרה הפנימית אינה יכולה לשמש עילה לאי ביצוע נהלים מבססים בכלל. הסיבה לכך היא שהבקרה הפנימית, מטבעה, מכסה את המקרים הנפוצים באוכלוסייה, אך לא תמיד מתייחסת למקרי קצה. יתר על כן, הביקורת שרואה חשבון המבקר מבצע לצורך בחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית היא ביקורת תהליכית, היא מוודא את קיום הבקורות הנחוצות להלכה, ואת הפעלתן למעשה. עם זאת תמיד קיימת אפשרות שגורמים בישות המבוקרת יעקפו את הבקורות, ועל כן מידה מסוימת של ביצוע נהלים מבססים גם כאשר הבקרה הפנימית נאותה, היא הכרחית.

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת התבססו על אפקטיביות הבקרה הפנימית וויתרו לחלוטין על ביצוע נהלים מבססים בביקורת סעיפים תוצאתיים מסומים (לרבות נהלים מבססים אנליטיים), זאת גם כאשר אותו סעיף כלל סכומים העולים על סף המהותיות שנקבע בתיק, או סך כל הסעיף עצמו עלה על הסכום האמור.

\* \* \*