



1920/41533

י"ז שבט תשע"ז
13 פברואר 2017

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 תאגידיים מדווחים
בגין שנת הביקורת 2015**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים תאגידיים שניירות הערך שלהם נסחרים בישראל (להלן - "תאגידיים מדווחים"). הסקירה מתייחסת למערך הפעילות המקצועית במשרד בתחום הביקורת של דוחות כספיים, תוך התמקדות בביקורת התאגידיים המדווחים באותם משרדים. הסקירה אינה כוללת תאגידיים שניירות הערך שלהם נסחרים גם בארה"ב, שהביקורת שלהם נתונה לפיקוח ה-PCAOB האמריקאי.

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 התאגידיים 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 התאגידיים המדווחים המבוקרים על ידי המשרד.

תדירות הסקירה של כל משרד אינה פוחתת מפעם אחת לפחות כל 3 שנים, כאשר הסקירה בחמשת המשרדים הגדולים מתבצעת מדי שנה ובמשרדים שהיקף התאגידיים המדווחים המבוקרים על ידם הוא רב (בהיקף שנקבע) מתבצעת הסקירה פעם בשנתיים. על אף האמור לעיל, משרד לא נסקר בשנה בה נערכת בו סקירה של ה-PCAOB האמריקאי.

בהתאם למדיניות הנ"ל, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2015 תוכננה ל-2 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-47% מכלל התאגידיים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו ול-5 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2015 כ-3% מכלל התאגידיים האמורים. התכנית בוצעה במלואה. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-28 תאגידיים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-6% מכלל התאגידיים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2015

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

הייתה נתונה לסקירתנו). ההיקף הנמוך יחסית של הסקירות שבוצעו על ידי המוסד בגין שנת 2015 בהשוואה לשנים קודמות נבע בעיקר מהחלטת דירקטוריון המוסד לא לערוך סקירות במשרדים בהם נערכת סקירת ה- PCAOB האמריקאי באותה שנה, ומסקירות שנערכו השנה ע"י ה- PCAOB האמריקאי ב-3 המשרדים הגדולים שלא נסקרו השנה על ידי המוסד. לגבי שנת ביקורת 2016 מתוכננת חזרה להיקף סקירות של כ-10% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם נתונה לסקירתנו, כבשנים קודמות.

זוהי 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 העולות מסקירת ביקורת הדוחות הכספיים של התאגידים המדווחים שנדגמו באותה סקירה.

במקרים בהם מתגלים ממצאים חריגים, המשרד הנסקר נדרש להמציא תוכנית לתיקון הליקויים להנחת דעת המוסד. כמו כן, בכל הסקירות הנערכות מקוים מעקב אחר תיקון ליקויים (שאינם חריגים) שדווחו בסקירות קודמות. 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 נובמבר 2016 הגיש המוסד דיווח למועצת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך, על מקרה המתייחס לשנת ביקורת 2014 בו התגלו ממצאים חריגים. דיווח זה מצטרף לדיווח ממרץ 2016 על 2 מקרים המתייחסים לשנת ביקורת 2013 בהם התגלו ממצאים חריגים אשר דווחו לרשות ניירות ערך.

במקרה אחר בו נתגלו ממצאים חריגים, המתייחס לשנת ביקורת 2014 והטיפול בו הסתיים השנה, המשרד הנסקר הגיש תוכנית תיקון ליקויים נרחבת, תיקן את הליקויים בהשקעה ניכרת להנחת דעת המוסד, ובכך התייתר הצורך בדיווח לרשויות.

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.

באוקטובר 2016 פרסם המוסד את מסגרת הפעילות המעודכנת שלו :

https://www.icpas.org.il/upload/saNews/ALIQNM7206skirat_amitim.pdf

מסגרת הפעילות נקבעה לראשונה עם הקמת המוסד בשנת 2004 ועודכנה מעת לעת על ידי החלטות דירקטוריון המוסד. פרסום זה מהווה את הנוסח המעודכן של מסגרת הפעילות ל-1.9.2016.

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 לתקינה¹, 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).

בשנים קודמות 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. בשנה הקודמת, על פי החלטת דירקטוריון המוסד, נשלחו מכתבים ל- 2 משרדים בהם תיקי הביקורת הושלמו לאחר מתן הודעה על הכוונה לסקור אותם. משרדים אלה התבקשו לנקוט באמצעים על מנת שהתופעה לא תישנה.

גם השנה, במרבית המשרדים שנסקרו, נמצאו מקרים של סגירת תיקי ניירות עבודה לאחר תום 60 הימים האמורים, לעיתים אף באיחור של למעלה מחודש. לפחות במקרה אחד נמצא שהושלמו ניירות עבודה בתיק מסוים, 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. למשרד זה נשלח מכתב במתכונת השנה הקודמת.

באפריל 2016, PCAOB האמריקאי פרסם את Staff Audit Practice Alert No. 14² בו התריע על התופעה הנ"ל והודיע שבמקרים מעין אלה שיתגלו, ינקוט בצעדים משמעותיים. ה-PCAOB קבע ששינוי (לרבות הוספה) תיעוד ביקורת בנסיבות אלה אינו עולה בקנה אחד עם חובתו המקצועית של רואה חשבון המבקר לנהוג ביושרה כשומר סף בשוקי ניירות ערך סחירים.

¹ סעיף א' 21 לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת".

² PCAOB Staff Audit Practice Alert No. 14 "Improper Alteration Of Audit Documentation", April 21, 2016

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.

לאור הימשכות התופעה, וריבוי המקרים, המוסד לסקירת עמיתים ינקוט בעתיד בכל האמצעים העומדים לרשותו על מנת שמקרים כעין אלה לא יישנו.

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 ממי שעורך את הסקירה (Engagement Quality Control Reviewer- EQCR) ולתיעוד שיש לערוך בקשר לסקירות.³

סקירות בקרת איכות כאמור מכונות לעיתים סקירות "שותף מלווה" או "שותף נוסף" (Concurring or Second Partner Reviews).

בשנים קודמות 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. כמו כן, קיימת אי אחידות משמעותית בין המשרדים השונים כאשר הנושא של בקרת איכות ברמת ההתקשרות הבודדת המתייחסת לביקורת חברות נסחרות מכוסה באופן משיביע רצון במשרדים מסוימים, ואילו במשרדים אחרים הנושא אינו מכוסה כלל או שלוקה בחסר.

גם במשרדים בהם קיים נוהל סקירת "שותף מלווה" או "שותף נוסף", נוהל זה לא תמיד מקיים באופן שלדעת המוסד ממלא את מטרותיו. כך לדוגמא, בסקירת משרד מסוים השנה עלה כי שותף משמש כ"שותף נוסף" בהיקף גדול יחסית של תיקי ביקורת של חברות נסחרות, דבר המעורר ספק לגבי יכולת אותו שותף למלא תפקיד זה כנדרש. במקרה אחר נמצא ששעות העבודה הרשומות של ה"שותף הנוסף" בתיק ביקורת מסוים היו מספר שעות נמוך באופן משמעותי מתוך כמה אלפי שעות ביקורת באותו תיק, היקף שעות שאינו מספיק לדעתנו.

בהתאם לפנייתנו, לשכת רואי חשבון החלה בשנת 2016 בהכנת תקן בנושא המבוסס על התקן הבינלאומי ISA 220⁴ בדבר בקרת איכות בביקורת דוחות כספיים.

³ עיפים 35-42 ל-1 International Standard on Quality Control
⁴ ISA 220 Quality Control For An Audit Of Financial Statements

2. הערות רוחביות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת

בפרק זה רוכזו הערות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת שניתן להגדירן כ"רוחביות" בלבד. אלה הם ליקויים שכל אחד מהם נמצא בסקירה של יותר מתיק ביקורת אחד שנדגם השנה או ליקויים שדיווחנו עליהם בעבר ונתגלו גם השנה. ברור שכמות ההערות בפרק זה עומדת ביחס ישר למספר הסקירות שנערכו השנה. כמו כן, ליקויים, גם אם הם משמעותיים, אינם מקבלים ביטוי במסגרת ממצאים רוחביים אלה אם הם לא חזרו במספר סקירות שנערכו.

2.1 ביקורת מערכות מידע ממוחשבות

על רואי החשבון המבקרים לבקר לעיתים מערכות מידע של המבוקר שהן קריטיות לסעיפים מהותיים בדוחות הכספיים כמו הכרה בהכנסות, מלאי וכיו"ב. בנוסף, רואה חשבון המבקר נדרש לעיתים להעריך את אפקטיביות הבקורות הכלליות על מערכות המידע (ITGC) הרלוונטיות לדיווח הכספי של המבוקר בהתאם לתקן ביקורת 104⁵. כמו כן, רואה החשבון המבקר נדרש לעיתים לבצע ביקורת מערכות מידע כאמור במסגרת ביקורת דוחות כספיים, לצורך בחינת אפשרות קיומה של תרמית.⁶

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

2.1.1 ביקורת מערכות מידע קריטיות של המבוקר

על אף שהמודעות בנושא זה קיימת בדרך כלל בביקורת הדוחות הכספיים של מרבית החברות הנסחרות, נמצאים עדיין מקרים בהם צוותי ההתקשרות אינם מבקרים את מערכות המידע של המבוקר במידה מספקת גם כאשר מערכות אלה הן קריטיות בנסיבות של אותו מבוקר. דיווחנו בעבר על מקרים בהם תקינות הממשק בין המערכת התפעולית למערכת הפיננסית לצורכי ביקורת ההכנסות ממכירות לא נבדקה או שהבדיקה שבוצעה הייתה לא ממצה. גם השנה מצאנו מקרה בו בביקורת חברה הפועלת בתחום יבוא, שיווק והפצה של מוצרים, מערכות המידע של המבוקר לא נבדקו במידה מספקת על ידי חברי צוות הביקורת או גורם אחר מטעמו, בעלי מומחיות בביקורת מערכות מידע ממוחשבות, ולצורך ביקורת סעיפים קריטיים כמו הכנסות ממכירות ומעגל הרכש והמלאי ניתן דגש בעיקר לנוהלי ביקורת מבססים ואנליטיים.

2.1.2 הערכת אפקטיביות הבקורות הכלליות על מערכות המידע (ITGC)

הערכת הבקורות הכלליות על מערכות המידע נדרשת, בראש ובראשונה, לצורך הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים של הגוף המבוקר.⁷ כמו כן, הבקורות הכלליות על מערכות מידע הן חלק מהרכיבים המבוקרים בהתאם לתקן ביקורת 104⁵.

⁵ תקן זה לא חל על ביקורת תאגידיים מדווחים קטנים שבחרו להחיל על עצמם הקלות בנדון.

⁶ תקן ביקורת 92 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים"

⁷ ראה תקן ביקורת 93 בדבר " הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", בין היתר סעיפים 41, 43, 81, 90 עד 94 ועוד.

בכמחצית מן הסקירות שנערכו השנה, צוותי הסקירה העירו הערות המתייחסות לבדיקת הבקורות הכלליות על מערכות המידע. במקרים אלה, לדעתנו, הערכת הבקורות לא נעשתה באופן ממצה וצוותי הביקורת לא קיימו את כל הוראות התקינה או לא סווגו את הליקויים שנתגלו כליקויים משמעותיים. להלן מספר דוגמאות:

- עיתוי עריכת הבדיקות. לעיתים נמצא שהבדיקות נערכות מספר חודשים לאחר תום שנת הביקורת. בהתאם לתקני הביקורת⁸, כאשר בדיקות אלה רלוונטיות לצורך הערכת אפקטיביות הבקורות על הדיווח הכספי לסוף השנה, הן צריכות להתבצע סמוך לסוף השנה. הסיבה לכך היא שמדובר בבקורות טכנולוגיות בעיקרן, והן עלולות להשתנות מסוף השנה עד למועד עריכת הבדיקות ללא שמירת נתיב ביקורת השינויים.
- הפרדת תפקידים: במקרה מסוים, בוצעו מאות פעולות במערכת SAP של הגוף המבוקר על ידי גורמי פיתוח מערכות מידע, כאשר בהתאם לעקרון הפרדת תפקידים, לא אמורה להיות גישה לביצוע פעולות עסקיות בסביבת הייצור לגורמי מערכות המידע. ריבוי התערבויות כאלה עלול להצביע גם על כשלים במערכות החשבונאיות. הנהלים שבוצעו על ידי צוות הביקורת במקרה זה היו בלתי מספיקים לדעתנו.

2.1.3 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.
- המדגמים הנבדקים על ידי צוותי הביקורת לא תמיד נקבעים בהתאם למתודולוגיה סדורה, או שהם נשלפים על ידי המבוקר ולא נותנים מענה לסיכונים המתוארים לעיל. כך למשל במקרה מסוים השנה, שליפת המדגם נעשתה על ידי מנהלת מערכת ה-SAP של המבוקר. ניתן לבצע שליפות בדרכים שונות עם פרמטרים מוסתרים ועל ידי כך לא לשלוף סוגי פעולות מסוימות, בתום לב או בזדון. על כן, יש לבצע את השליפות על ידי צוותי הביקורת ולא באמצעות עובדי המחשב של המבוקר. ראה בנדון גם ס' 2.5.2 לדוח השנה הקודמת.
- לא תמיד נבדקות פקודות המוזנות על ידי עובדים בכירים שאינם אמורים לרשום פקודות יומן או אף מנועים מכך, כגון סמנכ"ל הכספים.

מומלץ לצורך ביקורת זו להשתמש בכלים ממוחשבים ובעובדים או גורמים אחרים מיומנים.

⁸ ראה סעיף 52 ל- AS 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements ("PCAOB AS 5") אשר אומץ בתקני ביקורת 103-ו-104 של לשכת רואי חשבון בישראל.

2.2 ביקורת הערכות שווי ואומדנים בחשבונאות

2.2.1 הערכות שווי

נושא זה חוזר על עצמו מדי שנה ומרכז ממצאים רבים.

כאשר נעשה שימוש בעבודת מומחה (מעריכי שווי נדל"ן, נכסים בלתי מוחשיים, אקטואריה וכו'), על רואה חשבון המבקר להעריך את נאותות עבודת המומחה כראיית ביקורת.⁹

הממצאים החוזרים בנושא זה הם אלה:

(א) לא תמיד מבוצע, או נמצא תיעוד על, הערכת הכישורים והאובייקטיביות של המומחה.

הנושא עלול להיות בעייתי במיוחד כשמדובר במומחים לא מוכרים 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 השנה נמצא שלצורך ביקורת נכסי מקרקעין מהותיים של המבוקר, צוות הביקורת הסתמך על הנתונים המוצגים בהערכת שווי של מעריכים מטעם החברה מבלי שנבדקו נסחי רישום מקרקעין ו/או מסמכים אחרים המעידים על זכויות המבוקר במקרקעין. (יצוין כי ממצא זה מתייחס בעיקר לעניין אימות הזכויות במקרקעין; מאידך, פגם אפשרי בזכויות אלה ישליך על שוויים של המקרקעין).

ממצא נפוץ אחר בהקשר הזה 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 בטיוטה או בנוסח בלתי חתום של עבודת המומחה והדוח הסופי אינו נמצא בניירות העבודה.

2.2.2 אומדנים בחשבונאות

אחד הממצאים הנפוצים בסקירותינו בתחום זה מתייחס לאומדן אורך החיים של רכוש קבוע. כללי חשבונאות מחייבים את הנהלת המבוקר לבחון את אורך החיים של הרכוש הקבוע לפחות אחת לשנה¹⁰. על רואה חשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לגבי אומדנים אלה של ההנהלה¹¹, אלא שהנושא לא תמיד נבחן על ידי צוותי הביקורת או לא תמיד נמצא תיעוד על כך. כך למשל במקרה אחד שנסקר השנה, לא נמצא תיעוד לבחינת אומדן אורך החיים של פרטי רכוש קבוע המהווים 70% מסך הדוח על המצב הכספי. החברה המבוקרת דיווחה בדוחותיה הכספיים כי קיימים נכסים שהופחתו במלואם ועדיין מופעלים, בעלות מקורית של כשליש מסכום הרכוש הקבוע בדוח על המצב הכספי; דבר שעשוי להצביע על טעויות באומדן אורך החיים של הרכוש הקבוע בסכומים משמעותיים. לא נמצא תיעוד בקשר לנוהלי ביקורת שצוות הביקורת יישם בעניין זה.

⁹ תקן ביקורת 96 בדבר "שימוש בעבודת מומחה".
ראה גם סעיפים 29-32 לתקן ביקורת 97 בדבר "ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן".

¹⁰ סעיף 51 ל- IAS 16, Property, Plant and Equipment.

¹¹ תקן ביקורת 81 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".

2.3 הסתמכות על בחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית במקום ביצוע נהלים מבססים

תורת הביקורת קובעת קשר ישיר בין נאותות הבקרה הפנימית (בנושא מסוים או בכללותה) ובין 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.

בעבר דיווחנו על מקרים שנמצאו בהם צוותי הביקורת התבססו על אפקטיביות הבקרה הפנימית וויתרו לחלוטין על ביצוע נהלים מבססים בביקורת סעיפים תוצאתיים מסוימים, זאת גם כאשר אותו סעיף כלל סכומים העולים על סף המהותיות שנקבע בתיק, או סך כל הסעיף עצמו עלה על הסכום האמור.

גם השנה נמצא מקרה בו בשלב תכנון הביקורת וזיהוי סיכוני הביקורת, צוות הביקורת ביצע בדיקות "Walk-Through" בסעיפי עלות המכר העולים על 200 מיליון שקל, אך בשלב ביצוע הביקורת לא ערך בדיקות מבססות ו/או לא תיעד את הבדיקות המבססות שערך, אם בכלל, ואת היקפן.

2.4 קביעת מדגמי ביקורת בלתי אפקטיביים

בעבר דיווחנו על מקרים בהם צוותי הביקורת בחרו מדגמי ביקורת לא אפקטיביים, וכתוצאה, קבוצות שלמות של פריטים, שסכומם הכולל עלה על סף המהותיות, לא נדגמו כלל בביצוע הביקורת המבססת. גם השנה נמצאו מקרים כאמור:

במקרה אחד נמצא שצוות הביקורת בדק רק חשבונות שיתרתם או הפעילות בהם עלה על 100,000 ₪ ואילו חשבונות אחרים לא נבדקו כלל. כתוצאה, נותרו מחוץ למעגל הביקורת קבוצה שלמה של חשבונות שהסתכמו בסכומים משמעותיים, מעל לספי המהותיות שנקבעו בתיק. מאחר והשיטה הזאת יושמה באופן עקבי על פני השנים, נמצא שאותם החשבונות לא נבדקו גם בעבר.

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 בנפרד¹². כך ניתן להגיע, בהתאם לתקינה, לביקורת אפקטיבית יותר מבלי להעלות את תשומות הביקורת. במקרים אלה, לדעתנו, יש לבצע לכל הפחות ביקורת מבססת אנליטית על כל הסעיפים שיתרת כל אחד מהם נמוכה מסף המהותיות שנקבעה, ולהרחיב את הביקורת, במידת הצורך, בהתאם לתוצאות הנהלים האנליטיים שיושמו.

ראה בנדון גם ס' 2.6 לדוח השנה הקודמת.

* * *

¹² ראה סעיפים 38-39 לתקן ביקורת 85 בדבר "דגימה בביקורת".