



1920/43358

ט"ו טבת תשע"ח  
2 ינואר 2018

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 2016**

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 ב-5 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. כפועל יוצא של האמור לעיל, 5 המשרדים הגדולים נבדקים למעשה מידי שנה ע"י המוסד ו/או ה-PCAOB האמריקאי ומשרד אחד נוסף נבדק חמש פעמים מידי שש שנים ע"י המוסד ו/או ה-PCAOB האמריקאי.

מסגרת הפעילות המפורטת והמעודכנת של המוסד מפורסמת באתר המוסד:  
[https://www.icpas.org.il/upload/saNews/ALIQNM7206skirat\\_amitim.pdf](https://www.icpas.org.il/upload/saNews/ALIQNM7206skirat_amitim.pdf)

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@cpas.org.il

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.

בהתאם למדיניות הני"ל, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2016 בוצעה ב-4 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-56% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-11 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2016 כ-11% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-47 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-10% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2016 הייתה נתונה לסקירתנו).

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 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 הליקויים המשמעותיים 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.

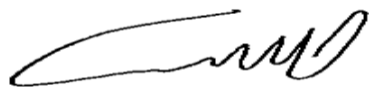
על פי האמור, ובהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, בחודש נובמבר 2016 הגיש המוסד דיווח למועצת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך, על מקרה המתייחס לשנת ביקורת 2014 בו התגלו ממצאים חריגים. דיווח זה מצטרף לדיווח ממרץ 2016 על 2 מקרים המתייחסים לשנת ביקורת 2013 בהם התגלו ממצאים חריגים אשר דווחו לרשות ניירות ערך. כמו כן, מתנהלים דיונים בדירקטוריון המוסד ועודתיו על הצורך בדיווחים כאמור בקשר למספר מקרים שהתגלו בסקירות שנערכו בשנת 2017.

במקרה אחר בו נתגלו ממצאים חריגים, המתייחס לשנת ביקורת 2014 והטיפול בו הסתיים בשנת 2016, 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.

חלק מהנושאים המפורטים בדוח המצורף הם נושאים שהערנו עליהם בעבר וטרם תוקנו על ידי המשרדים הנסקרים. יחד עם זאת, קיימת מגמה כללית של שיפור במשרדים בהם התגלו ליקויים משמעותיים בעבר. זאת, לצד מודעות גוברת מצד כל המשרדים הנסקרים לצורך בתיקון הליקויים שעלו בסקירות ולבקרת 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).

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 לא מבוטל 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. בשנתיים הקודמות, על פי החלטות דירקטוריון המוסד, נשלחו מכתבים ל- 3 משרדים בהם תיקי הביקורת הושלמו לאחר מתן הודעה על הכוונה לסקור אותם. משרדים אלה התבקשו לנקוט באמצעים על מנת שהתופעה לא תישנה.

בסקירות שנערכו השנה במשרד בו נמצאו בעבר מקרים של אי השלמת תיעוד במועד, ונשלח אליו מכתב כמפורט לעיל, נמצאו 3 תיקי ביקורת (מתוך 6 שנדגמו) שנסגרו יותר מ-60 יום ממועד החתימה על הדוחות הכספיים. 2 מהם באישור השותף המנהל על פי הנוהל המשרדי לאור היותן של ההתקשרויות אלה חדשות ומורכבות, ותיק נוסף ללא קבלת אישור כאמור. לדעת המוסד, מתן היתר לחריגה מעבר ל-60 יום מפאת היותן של התקשרויות ביקורת חדשות ומורכבות אינו מוצדק ואינו עולה בקנה אחד עם הוראות התקינה.

באפריל 2016, PCAOB האמריקאי פרסם את Staff Audit Practice Alert No. 14<sup>2</sup> 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.

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

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

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

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 נוקט 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.<sup>3</sup>

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 משביע 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 הנהלת המוסד ממלא את מטרותיו. כך לדוגמא, בסקירת משרד מסוים השנה עלה כי 2 שותפים משמשים כ"שותף נוסף" בהיקף גדול יחסית של תיקי ביקורת של חברות נסחרות, דבר המעורר ספק לגבי יכולת אותם שותפים למלא תפקיד זה כנדרש. (יצוין כי בשנה האחרונה חל שיפור משמעותי – בשיעור של כשליש- בנושא זה במשרד הנ"ל, אך הנושא טעון שיפור נוסף).

בהתאם לפנייתנו, לשכת רואי חשבון החלה בשנת 2016 בהכנת תקן בנושא המבוסס על התקן הבינלאומי ISA 220<sup>4</sup> בדבר בקרת איכות בביקורת דוחות כספיים. תקן סופי בנושא זה צפוי להתפרסם בשנת 2018.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> סעיפים 35-42 ל-1 International Standard on Quality Control

<sup>4</sup> ISA 220 Quality Control For An Audit Of Financial Statements

<sup>5</sup> [http://www.icpas.org.il/upload/Manifesto/auditing\\_standards\\_workplan\\_2016-2017-july2016.pdf](http://www.icpas.org.il/upload/Manifesto/auditing_standards_workplan_2016-2017-july2016.pdf)

### 1.3 השתלמויות והדרכות לשותפים ועובדים

בהיעדר הנחיות מחייבות בישראל, קיימת אי אחידות בנושא זה בין המשרדים השונים. במשרדים מסוימים נראה שהיקף ההשתלמויות השנתי לשותפים ולעובדים נמוך. כמו כן, לא תמיד מקוימת בקרה על השתתפות הסגל בהשתלמויות והדרכות הנערכות במשרד.

לצוותי ביקורת של חברות הנסחרות בארה"ב הכפופות לפיקוח של ה-PCAOB, נערכות השתלמויות והדרכות בהיקף המחויב בארה"ב. לעיתים נוצר מצב באותו משרד בו עובדים מסוימים מחויבים לעבור השתלמויות והדרכות יותר מאשר עובדים אחרים.

מן הראוי שהמקצוע בישראל ייתן את דעתו לנושא חשוב זה וייקבעו כללים מחייבים בנדון, בהיקף נאות. המוסד לסקירת עמיתים העלה את הנושא הזה בעבר<sup>6</sup> ומתכוונת לפנות למועצת רואי חשבון על מנת שזו תפעל לקביעת כללים מחייבים בנדון.

<sup>6</sup> ראה דוח המוסד בגין שנת ביקורת 2012 מיום 15.5.2014 :

## 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. ליקויים, גם אם הם משמעותיים, אינם מקבלים ביטוי במסגרת ממצאים רוחביים אלה אם הם לא חזרו במספר סקירות שנערכו.

### 2.1 אי תלות וניגוד עניינים

נמצאו השנה מספר מקרים בהם פעלו משרדי רואי חשבון, לכאורה, בניגוד להנחיות מחייבות בנדון, כדלקמן:

#### 2.1.1 סיוע בהכנת ועריכת דוחות כספיים עבור המבוקר

נמצא מקרה בו חישוב המיסים הנדחים בדוחות הכספיים נערך על ידי רואי החשבון המבקרים וזאת בניגוד להוראות רשות ניירות ערך בנדון האוסרות סיוע בהכנת דוחות כספיים עבור המבוקר<sup>7</sup> מאחר ורואה החשבון המבקר מצוי במקרה זה במצב שהוא מבקר את עצמו ("self audit").

#### 2.1.2 ביקורת תוך קיום חוב שכר טרחה משמעותי שמועד פירעונו עבר

נמצא מקרה בו הביקורת לשנת 2016 נערכה כאשר היה קיים חוב של המבוקר לרואה החשבון המבקר בשיעור של 40% משכר הטרחה המקורי עבור שנת 2015 (כולל קיום הפרשה לחוב זה בדוחות הכספיים לשנת 2016), וזאת בניגוד לתקנות רואי חשבון<sup>8</sup> והוראות רשות ניירות ערך<sup>9</sup> בנדון.

#### 2.1.3 שימוש ברואה חשבון חיצוני בלתי תלוי במבוקר כמחלקה מקצועית/שותף מלווה

נמצא מקרה בו משרד רואה חשבון השתמש ברואה חשבון חיצוני כמחלקה מקצועית, מעין שותף מלווה אשר ליווה את המשרד לאורך הביקורת. מאידך, אותנו רואי חשבון חיצוני קשור בהסכם עם המבוקר לפיו הוא מעניק (באמצעות חברת יועצים) "ליווי מקצועי לחברה ולרואה החשבון המבקר שלה". רואה החשבון החיצוני קיבל את שכרו מהחברה המבוקרת אשר הגיע בשנת 2016 לכדי 65% משכר הטרחה שקיבל המשרד עבור ביקורת החברה המבוקרת. לדעת המוסד, יש בנסיבות אלה משום חשש לניגוד עניינים והפרת חובת האי-תלות החלה על משרד רואי החשבון המבקרים.

<sup>7</sup> ראה הבהרת רשות ניירות ערך להחלטה משפטית 18-105 בעניין אי תלות רואה החשבון המבקר: סיוע בהכנת ועריכת דוחות כספיים עבור המבוקר.

<sup>8</sup> סעיף 2 (ב) (4) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008.

<sup>9</sup> סעיף ג. 2.5 להחלטת רשות ניירות ערך בדבר אי תלות המבקר לפי סעיף 9 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

## 2.2 תיעוד הביקורת

תקינת הביקורת קובעת את הצורה, התוכן, וההיקף של תיעוד הביקורת<sup>10</sup>: היא קובעת שעל רואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת במידה מספקת שיאפשר לרואה החשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת דוחותיה הכספיים של הישות, להבין את:

- 2.2.1 האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שבוצעו
- 2.2.2 תוצאות נהלי הביקורת שבוצעו, וראיות הביקורת שהושגו
- 2.2.3 נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, המסקנות בקשר אליהן ושיקול דעת משמעותי שהופעל.

בתיעוד האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שבוצעו, על רואה החשבון המבקר לציין:

- 2.2.4 את המאפיינים המזהים של הפריטים הספציפיים שנבדקו
- 2.2.5 זהות של מי שביצע את עבודת הביקורת ותאריך סיום העבודה האמורה
- 2.2.6 זהות של מי שסקר את עבודת הביקורת שבוצעה ותאריך והיקף הסקירה האמורה.

בסקירות שנערכו השנה ניתן דגש מיוחד לנושא זה ונמצא שבחלק משמעותי מהתיקים שנדגמו התיעוד אינו עומד ברמה הנדרשת כמפורט לעיל:

במקרים רבים חסר פירוט הנושאים המשמעותיים שעלו במהלך הביקורת, המסקנות בקשר אליהן ושיקול דעת משמעותי שהופעל כאמור ב- 2.2.3 לעיל, שצריכים לבוא לידי ביטוי במסמך סיכום הידוע לעיתים כ"מזכר סיום הביקורת"<sup>11</sup>.

כמו כן, במקרים רבים חסר פירוט תיעוד האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שבוצעו כאמור ב- 2.2.4-2.2.6 לעיל. הדבר נובע לעיתים משימוש בניירות עבודה שהופקו על ידי המבוקר, דבר שהינו לגיטימי ונפוץ, אך במקרים אלה יש צורך בהשלמת הפרטים הנדרשים בדבר הביקורת שבוצעה כמפורט לעיל.

המוסד לסקירת עמיתים ימשיך לעקוב אחרי נושא חשוב זה, לרבות מעקב על תיקון הליקויים במקומות שנמצאו.

## 2.3 קביעת סף המהותיות והערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת

### 2.3.1 אי קביעת סף מהותיות

נמצאים עדיין לא מעט מקרים שבהם צוותי הביקורת כלל לא קובעים רמות מהותיות בביקורת דוחות כספיים.

בהקשר זה נציין שבמקרים הנדונים לעיל אין המדובר בקביעת "רמת מהותיות לצורכי ביקורת" שהוא מושג חדש שנכנס לתקינת הביקורת בישראל בשנה האחרונה<sup>12</sup> אלא באי קביעת רמת מהותיות לצורכי הדוחות הכספיים בכללותם.

טענת הנסקרים במקרים אלו היא שהביקורת שנערכת על ידיהם במקרים שנמצאו היא כמעט מלאה ועל כן אין צורך, לכאורה, בקביעת רמות מהותיות.

<sup>10</sup> סעיפים 8-10 לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת".

<sup>11</sup> סעיף 11א לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת".

<sup>12</sup> סעיף 11 לתקן ביקורת 114 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

ואולם, כאשר מדובר בביקורת תאגידיים מדווחים, תקינה הביקורת בישראל אינה מאפשרת אי קביעת רמות מהותיות, גם כאשר הביקורת שנערכת היא מלאה.<sup>13</sup>

במקרה אחד נמצא שלצורכי ביקורת הדוחות הכספיים של חברות מאוחדות נעשה שימוש באותן רמות המהותיות שנקבעו לצורכי ביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים בניגוד להוראות התקינה בנדון המחייבות הקצאת רמות מהותיות נמוכות יותר בחברות המאוחדות כך שההסתברות להצגות מוטעות מהותיות בדוחות הכספיים המאוחדים תקטן לרמה נמוכה קבילה.

### 2.3.2 אי יישום נהלי ביקורת לפי תקן ביקורת 115

בשנה הנסקרת נכנס לתוקף תקן ביקורת 115 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת". לצורך הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת, ואת ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו על הדוחות הכספיים, תקן זה מחייב, בין היתר, צבירת ההצגות המוטעות שזוהו במהלך הביקורת (למעט כאלה שהינן זניחות בעליל). כמו כן, התקן מחייב את רואה החשבון המבקר לדווח לגורמים המופקדים על בקרת העל, על כלל ההצגות המוטעות שנצברו (בין אם תוקנו או לאו).<sup>14</sup>

נמצאו מספר מקרים השנה שצוותי הביקורת כלל לא יישמו את הוראות התקן הנ"ל.

### 2.4 ביקורת סיווג נכסים והתחייבויות לזמן ארוך בקצרה בהתאם ל- IAS 1

בסקירות שנערכו השנה נמצאו 2 מקרים בהם סווגו נכסים והתחייבויות בדוח על המצב הכספי כנכסים והתחייבויות לזמן ארוך, או כנכסים והתחייבויות שוטפים, כאשר לדעת המוסד לסקירת עמיתים צוותי הביקורת לא השיגו ראיות מספקות אשר יבססו את ההצגה החשבונאית במקרים אלה.

במקרה אחד, החברה המבוקרת הציגה התחייבויות לבנקים בסכום משמעותי כהתחייבויות לזמן ארוך ולא סיווגה אותם להתחייבויות השוטפות, על אף שנכון ליום 31/12/16 לא עמדה באמת המידה המתייחסת ליחס שירות חוב, כפי שנקבעה בהסכמי האשראי שנחתמו בעת נטילת ההלוואות מהבנק המלווה בחו"ל. הראיות עליהן התבסס צוות הביקורת היו בעיקר הסברים שסיפקה החברה המבוקרת בדבר שינוי התנאים שנערך עם הבנק בעל פה, מבלי שהתקבלה כל ראיה בכתב מהבנק לתיקון אמות המידה, לביסוס ההצגה החשבונאית שיושמה כמתחייב על פי הוראות תקן חשבונאות IAS 1 בנדון.

במקרה אחר, חברה מבוקרת הציגה ב"דוח הסולו" הלוואה לחברה בת בסכום משמעותי כנכס שוטף, כאשר יכולת החזר של החברה הבת הייתה מוטלת בספק, וגם במקרה זה צוות הביקורת לא השיג לדעתנו ראיות מספקות לביסוס ההצגה שיושמה.

<sup>13</sup> ראה הערת שוליים (6) בתקן הביקורת הנ"ל.

<sup>14</sup> סעיף 12 לתקן ביקורת 115 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".



## 2.5 ביקורת עסקאות עם צדדים קשורים

### 2.5.1 אי ביצוע נהלי ביקורת מספקים לזיהוי צדדים קשורים

תקינת הביקורת קובעת כי נוהלי הביקורת הרגילים אמנם עשויים לסייע בזיהוי קיומם של צדדים קשורים מסוימים, אך יש צורך בנוהלי ביקורת מיוחדים כדי לוודא שאין צדדים קשורים נוספים<sup>15</sup>. במספר סקירות שנערכו השנה נמצא שצוותי הביקורת לא ביצעו, ו/או לא תיעדו נהלי ביקורת כאמור.

### 2.5.2 אי ביצוע נהלי ביקורת מספקים לזיהוי עסקאות עם צדדים קשורים

נמצאו מספר מקרים בהם הביקורת שנערכה לא גילתה אי דיווח עסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים:

במקרה אחד לא נכללה בדוחות הכספיים ערבות שניתנה לטובת חברה צד קשור בסכום משמעותי מבלי שהייתה התייחסות כלשהי בניירות העבודה של רואי החשבון המבקרים להיעדר גילוי זה.

במקרה אחר לא נכללו בדוחות הכספיים החזר הוצאות מחברה כלולה ועלות העסקת בן משפחה של מנכ"ל החברה המבוקרת מבלי שהייתה התייחסות כלשהי של רואי החשבון המבקרים בניירות העבודה להיעדר גילוי זה.

## 2.6 נהלים אנליטיים

על רואה החשבון המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלבי תכנון הביקורת ובשלבי הבחינה המסכמת של הביקורת<sup>16</sup>. כאשר בעקבות יישום נהלים אנליטיים המבקר מזהה תנודות או יחסים משמעותיים שאינם תואמים מידע רלוונטי אחר, עליו לערוך בדיקה ולקבל הסברים וראיות מספקים.

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת כלל לא ביצעו נהלי ביקורת אנליטיים, ו/או לא תיעדו נהלים אלה.

### 2.7 מידע אחר<sup>17</sup>

על רואה החשבון המבקר לקרוא את המידע האחר כדי להיות מודע לאפשרות שקיימת אי התאמה מהותית בין הדוחות הכספיים עליהם הוא מחווה דיעה, לבין המידע האחר<sup>18</sup>.

נמצאו מקרים בהם צוותי הביקורת לא ביצעו נהלי ביקורת בנדון ו/או לא תיעדו נהלים אלה.

\* \* \*

<sup>15</sup> ראה סעיף 6 לתקן ביקורת 52 בדבר "נהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים"

<sup>16</sup> תקן ביקורת 79 בדבר "נהלים אנליטיים".

<sup>17</sup> מידע שעליו אין המבקר מחווה דיעה, ואשר מתפרסם על פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים. דוגמה למידע אחר הינה מידע הכלול בדוח דירקטוריון או בדוח תקופתי של תאגיד מדווח, מכוח חוק ניירות ערך, התשכ"ח – 1968.

<sup>18</sup> סעיף 5 לתקן ביקורת 75 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים".