



1024/7148

כ"א שבט תשע"ט
27 ינואר 2019

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 2017**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים תאגידי שניירות הערך שלהם נסחרים בישראל (להלן-"תאגידי מדווחים"). 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 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 התאגידי המדווחים המבוקרים על ידי. 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.

מסגרת הפעילות של המוסד מפורסמת באתר המוסד: <https://peerreview.icpas.org.il>

תדירות הסקירה של כל משרד אינה פוחתת מפעם אחת לפחות כל 3 שנים, כאשר הסקירה ב-5 המשרדים הגדולים מתבצעת מדי שנה ובמשרדים שהיקף התאגידי 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 והמשרדים האחרים נבדקים ע"י המוסד מידי שנתיים או שלוש.

בהתאם למדיניות הני"ל, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2017 בוצעה ב-4 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-62% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-8 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2017 כ-6% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-41 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-8.5% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2017 הייתה נתונה לסקירתנו).

הסקירות מידי שנה כוללות גם סקירת הביקורת שנערכה בתאגיד בנקאי אחד בתיאום עם המפקח על הבנקים, ולראשונה השנה נערכה גם סקירת הביקורת שנערכה בחברת ביטוח אחת בתיאום עם רשות שוק ההון.

דוח זה מפרט הערות רחביות העולות מהסקירות שנערכו. דיווח פרטני לגבי כל אחד מהמשרדים שנסקרו מוגש לכל משרד בנפרד. הדוחות המוגשים למשרדים מתחלקים אף הם לממצאים רחביים 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 לתקן את הליקויים, להשלים את נהלי הביקורת החסרים ולדווח למוסד תוך פרק זמן קצוב האם בעקבות ההשלמות והתיקונים, חוות דעתם על הדוחות הכספיים שבביקורת שלהם התגלו הליקויים בעינה עומדת או שיש צורך בתיקונה ("Remediation"). במקרים אלה, המוסד חוזר וסוקר את ההשלמות והתיקונים שנעשו. החל בשנת הדוח, תהליך זה מתבצע בהנחיית ועדת דירקטוריון של המוסד ("ועדת דוחות") הכוללת גם דירקטור שהוא נציג ציבור. בהתאם לתהליך זה, 4 משרדי רואי חשבון נדרשו השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצעו על דוחות כספיים מסוימים של שנת 2016. כמו כן, בכל הסקירות הנערכות מקוים מעקב אחר תיקון הליקויים המשמעותיים שדווחו בסקירות קודמות.

ממצאים חריגים שלא תוקנו, מובאים לדיון לדירקטוריון המוסד על מנת לשקול נקיטת אמצעים כגון פנייה למועצת רואי חשבון, לרשות ניירות ערך, למפקח על הבנקים או לרשות שוק ההון.

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 שלא תוקנו. מועצת רואי חשבון הקימה ועדת חקירה לבדיקת המקרה. דיווח זה מצטרף לדיווח ממרץ 2016 על 2 מקרים המתייחסים לשנת ביקורת 2013 בהם התגלו ממצאים חריגים אשר דווחו לרשות ניירות ערך.

במקרים בהם מתגלים ממצאים חריגים, והליקויים מתוקנים, מתייחר 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 וממצאים העולים מהסקירות, בנוסף לתוכנית העבודה המפורטת.

חלק מהנושאים המפורטים בדוח המצורף הם נושאים שהערו 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.

ב ב ר כ ה,



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

הערות רוחביות העולות מהסקירה

אנו מחלקים את הממצאים לשני חלקים :

1. המערך המקצועי הכללי במשרדים. חלק זה כולל השנה גם ממצאים בקשר לבדיקה רוחבית שנערכה השנה במשרדים שנסקרו לגבי יישום לראשונה של תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף השנה.
2. יישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

1. הערות רוחביות המתייחסות למערך המקצועי הכללי ויישום תקני ביקורת חדשים:

1.1 הצהרות בכתב

בשנה אליה מתייחס דוח זה, נכנס לתוקף תקן ביקורת חדש בנושא הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר¹ שהחליף תקן ישן בנדון משנת 1979. התקן החדש יישר קן עם התקינה הבינלאומית ונתן ביטוי הולם יותר לחוק בישראל בדבר אחריות הדירקטוריון² וההנהלה על הדוחות הכספיים. התקן החדש מחייב קבלת שתי הצהרות: מדירקטוריון החברה ומהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים³, במקום ההצהרה שנתקבלה מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים בלבד על פי התקן הישן, תוך התאמת נוסח ההצהרות.

המוסד ערך סקירה רוחבית של יישום תקן ביקורת זה בכל המשרדים שנסקרו השנה ומצא ליקויים במחצית מן המשרדים שנסקרו. הליקויים נחלקו לשתיים:

- (א) סטייה מנוסחי ההצהרות המחייבים שבתקן. שינויים אלה היו בכוון של "ריכוך" הנוסחים שבאו להגביל את אחריות הדירקטוריון וההנהלה.
- (ב) התעלמות מהתקן החדש והמשך קבלת ההצהרה על פי התקן הישן.

כפי הנמסר לנו על ידי המשרדים הנסקרים, ליקויים ביישום התקן בהיקף רחב כזה נבעו בחלקם מהתנגדות המבוקרים לנוסח החדש של ההצהרות, ובחלקם מאי עדכון המערך המקצועי בחלק מהמשרדים. כך או אחרת, על המשרדים להקפיד ליישם תקן זה. המוסד ימשיך לעקוב אחרי הנושא בכלל ותיקון הליקויים במשרדים בהם התגלו הממצאים.

1.2 מכתב התקשרות

מספר תיקונים חשובים נכנסו לתוקף השנה במכתב ההתקשרות⁴, וביניהם:

- (א) החובה לציין את אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר, דבר שהיה אופציונלי לפני התיקון.
- (ב) החובה לציין את העובדה כי מכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידי רואה החשבון המבקר וקבלת מלוא התמורה בגינם.

ככל הידוע למוסד, תיקונים אלה הוכנסו לתקינה, בחלקם, בעקבות הערות שהתקבלו ממועצת רואי חשבון, כתחליף לחקיקה.

¹ תקן ביקורת (ישראל) 580 (תקן ביקורת 121 לשעבר) בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר. התקן פורסם ביום 20 במרץ 2017 וחל לגבי ביקורת דוחות כספיים לשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2017 ואילך.

² ראה סעיף 92 (א) לחוק החברות, תשנ"ט-1999.

³ בתאגידים מדווחים, גורמים אלה נקבעים על ידי תקנות ניירות ערך והם יושב ראש הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספיים.

⁴ תקן ביקורת 122 בדבר תיקון תקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים". התקן אושר לפרסום ביום 14 בספטמבר 2017 וחל על מכתבי התקשרות שייחתמו החל מיום 31 באוקטובר 2017 ואילך. התקן שולב בתקן ביקורת (ישראל) 210 לאחר הארגון מחדש של התקנים בביקורת.

ב-4 מתוך 12 המשרדים שנבדקו השנה נמצאו מקרים רבים בהם מכתבי ההתקשרות לא עודכנו כנדרש. במשרד נוסף נמצא מקרה בו מכתב ההתקשרות נחתם אחרי תחילת ביצוע הביקורת בניגוד לתקן ולפני אישור המשך ההתקשרות על ידי הנהלת המשרד.

ממצאים כה רבים בנושא זה מעיד על אי עדכון המערך המקצועי במשרדים בהם הדבר התגלה. על משרדים אלה לבדוק ולתקן את יכולת ההתאמה של המערך המקצועי שלהם לשינויים בתקינה כנדרש ובמועד.

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 בקשר לעריכת סקירת בקרת איכות משרדית ברמת ההתקשרות הבודדת (Engagement Quality Control Review) בביקורת הדוחות הכספיים של חברות נסחרות. בהתאם לתקינה הבינלאומית, 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.⁵

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 במשרדים מסוימים, ואילו במשרדים אחרים הנושא אינו מכוסה כלל או שלוקה בחסר. גם השנה נמצאו 2 משרדים בהם נוהל זה כלל לא קיים.

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 2 משרדים גדולים השנה נמצאו מקרים בהם השותפים המלווים דיווחו על מספר זניח של שעות בתיקי ביקורת של חברות נסחרות בעלי היקף גדול יחסית, או שלא דיווחו על שעות כלל, דבר המעורר ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם שותפים.

בהתאם לפנייתנו, לשכת רואי חשבון החלה בהכנת תקן בנושא המבוסס על התקן הבינלאומי ISA 220 בדבר בקרת איכות בביקורת דוחות כספיים. תקן סופי בנושא זה צפוי להתפרסם בשנת 2019.

⁵ סעיפים 35-42 ל-1 International Standard on Quality Control.

⁶ ISA 220 Quality Control For An Audit Of Financial Statements.

2. הערות רוחביות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים

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 ביקורת מוסכמת "העסק החי"

תקנות ניירות ערך מחייבות תאגידיים שקיימות להם תעודות התחייבות במחזור לפרסם תזרים מזומנים חזוי בהתקיים סימני אזהרה מסוימים כמו גרעון בהון העצמי או בהון החוזר, תזרים מזומנים שלילי מתמשך מפעילות שוטפת ועוד.⁷

הופעתם של סימני אזהרה אלה ואחרים מחייבים גם את רואה החשבון המבקר לשקול בזהירות ראויה את חשיבותם של סימנים אלה ולבחון אם הם מצביעים לכאורה על ספק ניכר (Substantial Doubt) בדבר המשך קיומו של העסק ועל הצורך בבדיקות נוספות. על רואה החשבון המבקר להביא בחשבון בשיקוליו גם סימנים המצביעים על סיכוייו של העסק להמשיך כעסק חי (גורמים מקלים) וכן עליו לשקול את תכניות ההנהלה לטיפול במצב.⁸ תזרים המזומנים החזוי שנערך על ידי הדירקטוריון וההנהלה משמש אפוא כלי חשוב והכרחי בידי רואה החשבון המבקר לבחון את הנחת העסק החי שבבסיס הדוחות הכספיים ואת הגילוי הניתן, במידת הצורך, לספקות הקיימים בקשר לכך ותוכניות ההנהלה להתמודד עם ספקות אלה.

במספר סקירות שנערכו השנה ובשנה הקודמת נמצא שצוותי הביקורת לא תמיד שקלו בזהירות הראויה את תזרים המזומנים החזוי ו/או לא תיעדו את הביקורת שהם ערכו כנדרש. יצוין כי כל תחזית, מטבעה, קשה לביקורת. עם זאת, על רואה החשבון המבקר לשקול את סבירות ההנחות ששימשו את הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר בהכנת תזרים המזומנים החזוי, ייתכנות הנחות אלה, קיום דיון רציני ומעמיק לגביהן ואישורן בדירקטוריון הגוף המבוקר וועדותיו, ותיעוד עבודת הביקורת שנעשתה על ידי רואה החשבון המבקר בקשר לכך. מומלץ בכל המקרים האלה שרואה החשבון המבקר יכין מזכר מפורט ככל האפשר בנושא והביקורת שנערכה על ידו.

2.2 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 או בכמות הנמוכה מהמקובלת. 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 מתאימה של ביצוע נהלים מבססים גם כאשר הבקרה הפנימית נאותה, היא הכרחית. בעבר דיווחנו על מקרים שנמצאו, בהם צוותי הביקורת התבססו על אפקטיביות הבקרה הפנימית ויתרו לחלוטין על ביצוע נהלים מבססים.⁹

⁷ תקנה 10 (ב) (14) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

⁸ סעיפים 6-13 לתקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר העסק החי (תקן ביקורת 58 לשעבר).

⁹ ראה בנדון סעיף 2.3 לדוח המוסד בגין שנת ביקורת 2015 <https://peerreview.icpas.org.il>

השנה, בסקירת הביקורת שנערכה ברשת שיווק קמעונאות גדולה נמצא שלצורך הבדיקה המבוססת של תמחור המלאי, צוות הביקורת בדק קליטת פריט אחד והסתמך על בדיקות הבקרה שנערכו לצורך קביעת אפקטיביות הבקרה הפנימית בנושא זה, שנמצאה נאותה; זאת, כפי הנמסר, בין היתר מאחר והביקורת שנערכה הייתה ביקורת של דוחות כספיים המשולבת עם ביקורת של בקרה פנימית, המבוססת על התקינה הישראלית והאמריקאית.¹⁰ בהקשר זה נציין כי גם התקינה האמריקאית עליה מבוססת התקינה הישראלית אינה מאפשרת וויתור על הדרישה לבצע נהלים מבססים בנסיבות אלה.¹¹

נמצאו השנה מספר מקרים נוספים של הסתמכות על בדיקות הבקרה הפנימית ללא ביצוע נהלים מבססים במידה מספקת.

2.3 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, לא קיימים כללי ביקורת מחייבים באשר להסתמכות על רואי חשבון מבקרים של חברות כלולות. לעיתים, השפעת הסכומים בגין חברות כלולות שנכללו בדוחות הכספיים עשויה להיות מהותית יותר מאשר הסכומים שנכללו בגין חברות בנות מאוחדות. בעבר הערנו על מקרים בהם הסכומים שנכללו בגין חברות כלולות היו מהותיים לדוחות הכספיים, אך לא יושמו נהלי ביקורת כלשהם פרט לקבלת דוחות כספיים וחבילות דיווח סטנדרטיות מרואי החשבון האחרים של החברות הכלולות. תשובת צוות 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".¹²

במקרה מסוים שנסקר השנה בו חלקה של החברה המבוקרת בתוצאות פעולותיה של חברה כלולה (המבוקרת על ידי רואי חשבון אחרים) היווה כ-70% מהרווח הנקי של החברה המחזיקה, רואי החשבון המבקרים של החברה המבוקרת הסתפקו בביצוע נהלים בסיסיים בלבד. המשרד הנסקר מסר לנו שצוות הביקורת היה מעורב בנושאים חשבונאיים הקשורים בחברה הכלולה ושהתיעוד בקשר לכך אכן היה חסר וטען בין היתר שבהיעדר תקינה מחייבת בנדון אין לדרוש נהלי ביקורת מבססים כמו במקרה של חברות בנות מאוחדות שהשפעתן על הדוחות כספיים המאוחדים הינה ניכרת.

במקרה אחר השנה נמצא שרואי החשבון המבקרים ציינו בחוות דעתם שהמספרים הכלולים בדוחות הכספיים המבוקרים בגין החברות הכלולות המוצגות על בסיס השווי המאזני בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים מבלי לציין את גובה הסכומים הנ"ל או כל מידע אחר בקשר אליהם שיבהיר לקורא הדוחות הכספיים את המהותיות של נתוני החברות הכלולות, גם זאת בהיעדר תקינה והנחיות מתאימות.

המוסד לסקירת עמיתים חוזר וממליץ שלשכת רואי חשבון תיתן דעתה לנושא חשוב זה, וייקבעו כללים בקשר לחובותיו של רואי חשבון מבקרים גם במקרים של חברות כלולות מהותיות.

¹⁰ תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים (תקן ביקורת 103 לשעבר). תקן זה מבוסס על תקן הביקורת האמריקאי:

AS 2201: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with An Audit of Financial Statements (PCAOB Statement 5 לשעבר)

¹¹ ראה בנדון סעיף B5 לתקן AS 2201:

"Regardless of the assessed level of control risk or the assessed risk of material misstatement in connection with the audit of the financial statements, the auditor should perform substantive procedures for all relevant assertions. Performing procedures to express an opinion on internal control over financial reporting does not diminish this requirement"

¹² ראה בנדון סעיף 2.2 לדוח המוסד בגין שנת ביקורת 2014 [/https://peerreview.icpas.org.il](https://peerreview.icpas.org.il)

2.4 הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת

בשנה הקודמת נכנס לתוקף תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".¹³ 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).¹⁴ על רואה החשבון המבקר לדרוש גם הצהרות בכתב מהדירקטוריון וההנהלה כי השפעותיהן של הצגות מוטעות שלא תוקנו אינן מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. ריכוז של פריטים כאמור ייכלל בהצהרות שבכתב ויהווה חלק בלתי נפרד מהן.¹⁵ בשנה הקודמת נמצאו מספר מקרים שצוותי הביקורת כלל לא יישמו את הוראות התקן הנ"ל.

המוסד ערך סקירה רוחבית של יישום תקן ביקורת זה בכל המשרדים שנסקרו השנה ומצא ליקויים ב-3 מבין 12 המשרדים שנסקרו: התקן כלל לא יושם בשני משרדים, ובמשרד השלישי נמצאו ליקויים כגון אי צבירה ו/או אי דיווח של הצגות מוטעות העולות על סף הזניחות.

2.5 בקשות לאישורי יתרה מלקוחות וספקים

משלוח בקשות לאישורי יתרה מלקוחות וספקים הינו נוהל ביקורת מקובל ונפוץ. עם זאת, השימוש בנוהל זה נתון לשיקול דעת רואה החשבון המבקר, בין היתר בהתחשב במאפייני הסביבה שבה פועל הגוף המבוקר והנוהג של אותם צדדים שלישיים להיענות לבקשות אלה.¹⁶

מי שהחליט רואה החשבון המבקר לשלוח בקשות לאישורי יתרה ובחר את המדגם לצורך כך, על רואה החשבון המבקר לקיים פיקוח ובקרה על ההכנה והמשלוח של בקשות אישור. התקינה אף קובעת שרואה החשבון המבקר הוא יהיה זה שישלח את הבקשות לאישור. לא נתקבלו תשובות לבקשה לאישור מסוים, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלים חלופיים מתאימים שיספקו את הראיות לגבי מצגי ההנהלה בדוחות הכספיים שבקשת האישור יועדה לספק.¹⁷

בסקירה שנערכה השנה על ביקורת הדוחות הכספיים של רשת קמעונאות גדולה נמסר כי צוות הביקורת ביקש מהמבוקר לשלוח בקשות אישור "מהספקים הגדולים" מבלי שקיים פיקוח על תהליך משלוח הבקשות ומבלי שהתקבל ו/או נשמר כל תיעוד בדבר הבקשות שנשלחו. בפועל התקבל אישור אחד בלבד ממנו עלה כי קיים הפרש בסכום משמעותי בין היתרה בספרי הספק והיתרה בספרי המבוקר, אך הסיבות להפרש לא בוררו ו/או לא תועדו.

בסקירה אחרת שנערכה השנה נמצא שצוות הביקורת שלח מספר רב של בקשות לאישורי יתרה מלקוחות שרק חלקן נענו. הצוות ביצע נהלים חלופיים לגבי בקשות שלא נענו מלקוחות גדולים בלבד ולגבי לקוחות אחרים שלא ענו לבקשות אישור כלל לא בוצעו נהלי ביקורת חלופיים.

¹³ תקן ביקורת 115 לשעבר.

¹⁴ סעיף 12 לתקן.

¹⁵ סעיף 14 לתקן.

¹⁶ סעיפים 3 ו-5 לתקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים (תקן ביקורת 84 לשעבר).

¹⁷ סעיפים 31 ו-32 לתקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים (תקן ביקורת 84 לשעבר).

2.6 הסכמי העסקה של בעלי עניין

עסקאות עם צדדים קשורים, מטבעו, הן נושא רגיש שמחייב ביקורת קפדנית. במסגרת ביקורת נושא זה, לרבות ביקורת הגילוי שניתן לו בדוחות הכספיים, רואה החשבון המבקר נדרש להתייחס להסכמי השכר עם בעלי עניין אצל המבוקר ושינויים בהסכמים אלה.

בתיק ביקורת מסוים שנסקר השנה בו עודכנו תנאי השכר של בעלי עניין, נמסר שהסכמי השכר המעודכנים לא נחתמו למרות שהם מחייבים את החברה לכל דבר ועניין וכך היא מתייחסת בכל דיווחיה. לא נמצא תיעוד התומך בקביעה זו, כגון חוות דעת משפטית מתאימה בהיעדר הסכמים חתומים.

במקרה אחר השנה בו גם עודכנו תנאי העסקה של בעלי עניין כולל מענק שנתי מבוסס רווח, לא נמצאו בניירות העבודה הסכמים חתומים. המשרד הנסקר ציין כי החברה המבוקרת הציגה לצוות הביקורת את ההסכמים אך לא עלה בידי צוות הסקירה לברר אם הסכמים אלה היו חתומים או לאו.

במקרה אחר בשנה הקודמת, עלתה הסוגיה של מענק הסתגלות לבעל השליטה והנסיבות בהן הוא זכאי למענק זה. לפי כללי חשבונאות, אם הזכאות למענק היא רק במקרה של הפסקת העסקה בשליטת החברה המבוקרת אזי אין צורך בהפרשה בספרים עד לקרות האירוע ואילו אם בעל השליטה זכאי למענק גם במקרה של פרישה מיוזמתו אזי יש ליצור הפרשה למענק בספרים על פני תקופת העסקה המשוערת. מנוסח ההסכם, הסוגיה נותרה עמומה ולא נמצא תיעוד נוסף בניירות העבודה לבחינתה על ידי צוות הביקורת וקבלת ראיות ביקורת נאותות בנדון.

2.7 התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית

במסגרת ביקורת דוחות כספיים שעורך רואה החשבון המבקר, עליו לבחון את הפעילויות של הביקורת הפנימית ואת השפעתן, אם בכלל, על נהלי הביקורת שלו. רואה החשבון המבקר רשאי להסתמך על עבודתו של המבקר הפנימי, אך אין בכך כדי לגרוע מאחריותו הבלעדית לחוות דעתו על הדוחות הכספיים ולקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת שלו.

במהלך תכנון הביקורת, כאשר נראה שביקורת פנימית רלבנטית לביקורת החיצונית בתחומי ביקורת מסוימים, על רואה החשבון המבקר לבצע הערכה מקדמית של פעילות הביקורת הפנימית. כאשר בכוונת רואה החשבון המבקר להסתייע בעבודה מסוימת של הביקורת הפנימית, עליו להעריך ולבדוק את אותה עבודה בכדי לוודא שהיא מתאימה לצורכי רואה החשבון המבקר.¹⁸

בסקירה מסוימת שנערכה השנה נמצא שלאור העובדה שמבקר הפנים ביקר באותה שנה את המלאי ואת קביעת שוויו ולא מצא ליקויים, לא נעשתה בדיקה נוספת על ידי רואה החשבון המבקר של חישוב עלות המלאי המהווה כ- 15% מסך ההון העצמי של המבוקר (נעשו בדיקות אנליטיות כגון סבירות הרווח הגולמי, ועיון בדוחות מכירה ודוחות עלות יומיים). לא בוצעו הנהלים המפורטים לעיל הנחוצים לצורך הסתמכות על עבודת המבקר הפנימי.

בסקירה אחרת שנערכה השנה לא נמצא כי נערכה קריאה או עיון בדוחות של מבקר הפנים באותה שנה.

¹⁸ ראה תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית (תקן ביקורת 88 לשעבר).

2.8 ביצוע נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית

בעוד שהאחריות העיקרית למניעה וחשיפה של תרמית בגוף המבוקר חלה על הדירקטוריון וההנהלה, על רואה החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. לצורך העניין, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת מסוימים המוסדרים בתקינת הביקורת.¹⁹ בין יתר הנהלים, על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים עם ההנהלה, צוות הביקורת הפנימית ואחרים בגוף המבוקר. כמו כן, על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים עם הדירקטוריון, בנפרד מההנהלה²⁰

הסקירות המבוצעות על ידי המוסד מצביעות בדרך כלל על יישום טוב של נהלי ביקורת אלה. עם זאת, נמצאו השנה ליקויים ב-3 משרדים בנושא זה:

- (א) בסקירת משרד אחד כלל לא נמצאו ניירות עבודה המעידים על יישום הוראות תקן זה.
- (ב) בשלושה תיקי ביקורת בשני משרדים שונים נמצא שנערכו בירורים עם סמנכ"ל הכספים בלבד.
- (ג) בשני תיקים נוספים לא נערכו בירורים עם כל הגורמים בגוף המבוקר כמתחייב על פי נהלי אותו משרד.

2.9 ביקורת מידע מגזרי

(א) בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מגזר פעילות שבגינו מובא מידע בדוחות הכספיים הוא רכיב של הישות המבוקרת שבין יתר התנאים, התוצאות התפעוליות שלו נסקרות באופן סדיר על ידי מקבל החלטות התפעוליות הראשי של הישות ("CODM") כדי לקבל החלטות לגבי משאבים שיוקצו למגזר וכדי להעריך את ביצועי המגזר.²¹

נמצאו מספר מקרים בהם צוותי הביקורת לא בחנו אם החלוקה למגזרי הפעילות לצורך מתן מידע בדוחות הכספיים הוא אכן בהתאם לקריטריון זה.

(ב) על רואה החשבון המבקר לשקול את המידע המגזרי בהתייחס לדוחות הכספיים בכללותם והוא אינו נדרש, בדרך כלל, ליישם נוהלי ביקורת אשר היו דרושים לו ניתנה חוות דעת נפרדת על המידע המגזרי כעומד בפני עצמו. לכן, נוהלי ביקורת ביחס למידע מגזרי מורכבים בדרך כלל מנהלים אנליטיים ובדיקות אחרות המתאימים לנסיבות.²²

נמצאו מקרים בהם למרות שינויים משמעותיים במידע המגזרי בהשוואה לשנה הקודמת, לא בוצע ניתוח אנליטי של שינויים אלה או שנהלים אלה, אם בוצעו, לא תועדו.

* * *

¹⁹ ראה תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים (תקן ביקורת 92 לשעבר).

²⁰ סעיפים 47-34 לתקן ביקורת (ישראל) 240.

²¹ סעיף 5 (ב) לתקן דיווח כספי בינלאומי 8 בדבר מגזרי פעילות.

²² סעיפים 31-32 לתקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים (תקן ביקורת 83 לשעבר).