



1024 /13590

כ"ח בשבט תשפ"ב
26/01/2022

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
בשנת 2021 (בגין שנת הביקורת 2020)**

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.

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 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 נסקרים למעשה מידי שנה ע"י המוסד ו/או ה-PCAOB האמריקאי והמשרדים האחרים נסקרים ע"י המוסד מידי שנתיים או שלוש.

משבר הקורונה השפיע על עבודתו הסדירה של המוסד בשנת 2020. הסגרים הממושכים, בידוד חברי צוותי הביקורת והסקירה לעיתים תכופות, הימנעות מביקורים מיותרים במשרדים הנסקרים מחד והקושי לגשת מרחוק לתיעוד הביקורת במשרדים אלה מסיבות של אבטחת מידע מאידך, אילצו את דירקטוריון המוסד להחליט על התאמות בתוכנית העבודה של שנת 2020 (סקירת שנת ביקורת 2019).

בשנת 2021 (סקירת שנת ביקורת 2020), המוסד חזר לפעילות רגילה.

הסקירה לגבי שנת הביקורת 2020 בוצעה אפוא ב-4 משרדים גדולים (מבין ה-5 שביקרו בשנה הזו כ-67% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-5 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2020 כ-4% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-37 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-7.2% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2020 הייתה נתונה לסקירתנו). כמדי שנה, הסקירה כללה גם סקירת הביקורת בתאגיד הכפוף לפיקוח של המפקח על הבנקים ובתיאום אתו.

דוח זה מפרט ממצאים משמעותיים שעלו בסקירות שנערכו. דיווח פרטני לגבי כל אחד מהמשרדים שנסקרו מוגש לכל משרד בנפרד.

במקרים בהם מתגלים ליקויים מהותיים ("ליקוי מהותי" מוגדר בסעיף 1.1 בדוח), 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. תהליך זה מתבצע בהנחיית ועדת דירקטוריון של המוסד ("ועדת דוחות") הכוללת גם דירקטור שהוא נציג ציבור. בהתאם לתהליך זה, 3 משרדי רואי חשבון נדרשו השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצעו על 3 דוחות כספיים של שנת 2019. באחד המקרים הנ"ל, כתוצאה מתהליך ה-Remediation, התאגיד המבוקר הודיע על תיקון דוחותיו הכספיים לשנת 2019 בהם נפלה טעות מהותית המחייבת תיקון של דוחות כספיים. דוח רואי החשבון המבקרים הותאם בהתאם.

ליקויים מהותיים 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 דצמבר 2020 הגיש המוסד דיווח למועצת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך, על מקרה המתייחס לשנת ביקורת 2018 בו התגלו ליקויים מהותיים שלא תוקנו. בחודש ינואר 2021 הודיעה מועצת רואי חשבון שהתלונה תעבור להמשך בירור והשלמת פרטים של תובע משמעותי וחוקרת משמעותית לפי חוק רואי חשבון התשט"ו-1955. בחודש דצמבר 2021 הודיעה התאגיד שבביקורת דוחותיו הכספיים התגלו הליקויים, על הצגה מחדש של דוחותיו לשנים קודמות בשל טעות מהותית וקיומה של חולשה מהותית בבקרה הפנימית, נושאים אשר דווחו על ידי המוסד בחודש דצמבר 2020. דיווח זה מצטרף לדיווחים מנובמבר 2016 וממרץ 2016 על 3 מקרים אחרים בהם התגלו ליקויים מהותיים אשר דווחו למועצת רואי חשבון ו/או לרשות ניירות ערך. במקרים בהם מתגלים ליקויים מהותיים, והליקויים מתוקנים, מתייתר הצורך בדיווח לרשויות.

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

חלק מהנושאים המפורטים בדוח המצורף הם נושאים שהערנו עליהם בעבר והם חוזרים על עצמם. יחד עם זאת, הדירקטוריון והנהלת המוסד מציינים בסיפוק את הרצינות בה מתייחסים המשרדים הנסקרים לתהליך הסקירה ולתיקון הליקויים, לרבות המשאבים המשמעותיים שהמשרדים מקצים לצורך כך. לדעת כל הגורמים המעורבים, תהליך זה תורם רבות לתיקון הליקויים ולהפקת לקחים רוחבית, לבקרת האיכות במשרדים והוא משפר את איכות הביקורת בהם.

אנחנו רואים בכך מימוש אחת ממטרותיו העיקריות של המוסד ומקווים להמשך המגמה הזאת.

בברכה,



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

ממצאים משמעותיים שעלו בסקירה

ממצאי השנה מובאים בשני חלקים:

1. החלק הראשון כולל הסבר בדבר דרוג הליקויים המונהג במוסד מזה מספר שנים, תקני ביקורת חדשים אשר נכנסים לתוקף בשנת 2022 שהשפעתם על בקרת האיכות במשרדים הנסקרים צפויה להיות משמעותית, וסיכום מעקב אחר יישומם של תקנים שפורסמו בשנים אחרונות שהיו לגביהם ממצאים משמעותיים בעבר.
2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

1.1 דרוג הליקויים, תקני ביקורת חדשים שנכנסים לתוקף בשנת 2022 ומעקב אחרי יישום תקני ביקורת שפורסמו בשנים אחרונות:

1.1.1 דרוג הליקויים

החל בשנת 2019, ועל פי החלטת דירקטוריון המוסד, המוסד מדרג את הליקויים שהתגלו בסקירות הנערכות על ידו על פי חומרתם, לשלוש רמות:

ליקוי "מהותי": זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעילות המקצועית של המשרד ו/או בביקורת שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, הגורם לכך שקיימת אפשרות סבירה שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שבוקרו לא תתגלה במועד או לא תקבל ביטוי בחוות דעת רואי החשבון.

ליקוי "בינוני": זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעילות המקצועית של המשרד ו/או בביקורת שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, הגורם לכך שקיימת אפשרות נמוכה שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שבוקרו לא תתגלה במועד או לא תקבל ביטוי בחוות דעת רואי החשבון ולכן אינו עולה כדי ליקוי "מהותי".

ליקוי "קל": זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעילות המקצועית של המשרד ו/או בביקורת שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, שלא משפיע בדרך כלל על חוות דעת רואי החשבון, אך עדיין מהווה סטייה מהפרקטיקה המקובלת ו/או תקני ביקורת מחייבים בישראל, והוא משמעותי מספיק על מנת לצינון בדוח הסקירה.

בסקירות שנערכו השנה¹, 6 ליקויים שנמצאו דורגו כליקויים מהותיים. ליקויים אלה מפורטים בחלקו השני של הדוח.

1.2 בקרת איכות במשרדי רואי חשבון ועל ביקורת דוחות כספיים

בחודש אוקטובר 2020 פורסמו 2 תקני ביקורת חדשים:

1.2.1 תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים אשר החליף תדריך ישן בנדון ומחייב את כל משרדי רואי חשבון בישראל להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות בשורה של נושאים² כגון אחריות על איכות במשרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשרויות וניטור. לגבי תאגידי מדווחים³, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

¹ כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 37 תאגידי מדווחים ב-9 משרדי רואי חשבון.

² הנושאים מפורטים בסעיף 12 לתקן.

³ לרבות ישויות מאוחדות של תאגידי מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

1.2.2 תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים המחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידי מדווחים⁴ למנות סוקר בקרת איכות של ההתקשרות אשר יבצע סקירת בקרת איכות של הביקורת שבוצעה, לפני הוצאת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. על סקירה כאמור לכלול, בין היתר⁵:

- א. דיון בנושאים המשמעותיים שעלו במהלך הביקורת עם השותף האחראי על הביקורת;
- ב. סקירת 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 החשבון המבקר המוצע.

המוסד לסקירת עמיתים הצביע במשך שנים על היעדר כללים מחייבים בקשר לעריכת סקירות כאמור המכוונות לעיתים סקירות של "שותף מלווה" או "שותף נוסף" (Concurring or Second Partner Reviews) ואף יזם וקידם את התקנה בנדון בישראל, כפי שמקובל בעולם.⁶

כיום, לפני כניסתו לתוקף של התקן, קיימת אי אחידות בין המשרדים השונים כאשר הנושא מכוסה במשרדים מסוימים, ואילו במשרדים אחרים אינו מכוסה כלל או שלוקה בחסר. גם במשרדים בהם קיים הנוהל הוא לא תמיד מקוים באופן שלדעת הנהלת המוסד ממלא את מטרותיו. כך למשל, ב-4 מתוך 9 המשרדים שנסקרו השנה, נמצאו ליקויים בתפקוד השותף המלווה או כלל לא נמצאו כללים בקשר למינוי שותף מלווה/ סוקר בקרת איכות. הליקויים שנמצאו הינם, בדרך כלל, דיווח על מספר קטן במיוחד של שעות שותף מלווה, דבר המעורר ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם שותפים.

לגבי תאגידי מדווחים⁷, התקן החדש יחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.

ב-3 מתוך 9 משרדים שנסקרו בשנת 2021 נמצא כי משרדים אלה טרם נערכו ליישום 2 תקני ביקורת חשובים אלה. המוסד מתכנן לסקור את יישום תקנים אלה בשנת 2022 ואילך.

⁴ לרבות ישויות מאוחדות של תאגידי מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

⁵ סעיף 20 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.
⁶ ראה בנדון סעיף 1.3 לדוח השנתי של המוסד לשנת הביקורת 2017, סעיפים 1.2 לדוחות השנתיים של המוסד לשנת הביקורת 2016, 2015 ו-2014 וסעיף 1.3 לדוח השנתי לשנת הביקורת 2013 המפורסמים באתר האינטרנט של המוסד <https://peerreview.icpas.org.il>

⁷ לרבות ישויות מאוחדות של תאגידי מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

1.3 עדכון והכשרה מתמדת של הסגל במשרדי רואי חשבון

בהיעדר הנחיות מחייבות, 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. ב-3 מתוך 9 המשרדים שנסקרו השנה נמצאו ליקויים בנושא זה.

המוסד הצביע בעבר על היעדר כללים מחייבים בנושא⁸ והייתה ציפייה שהוא יבוא על פתרונו במסגרת תקן בקרת איכות (ישראל) 1⁹ אך הוא לא הובהר בתקן זה. מן הראוי שהמקצוע בישראל ייתן את דעתו לנושא חשוב זה והמשרדים יקבעו כללים מחייבים בנדון לסגל המשרד, בהיקף נאות.

1.4 מעקב אחר יישום תקני ביקורת שפורסמו בשנים אחרונות

בסקירות הנערכות, המוסד מנהל מעקב אחרי יישום תקני ביקורת שפורסמו בשנים האחרונות, ואלה התקנים:

1.4.1 התייחסות להוראות חוק ורגולציה¹⁰

1.4.2 הצהרות בכתב¹¹

1.4.3 מכתב התקשרות¹²

1.4.4 הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת¹³

בסקירות של יישום תקני ביקורת אלה בשנות הביקורת 2017-2018 נמצאו ליקויים רבים. בשנה הקודמת ובסקירות שנערכו בשנת 2021 (בגין שנת ביקורת 2020) מסתמן שיפור ניכר ביישום תקנים אלה למעט בנושא מכתב ההתקשרות שמרכז עדיין ממצאים לא מעטים. בשנה אליה מתייחס דוח זה נמצאו 5 ליקויים בנושא זה ב-3 משרדים שנסקרו. הליקוי הנפוץ היה חתימה על מכתב ההתקשרות אחרי ביצוע החלק הארי של הביקורת. במקרה אחד המכתב נחתם על ידי סמנכ"ל הכספים של התאגיד המבוקר במקום יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל כפי שמחייב התקן. בנושאים האחרים, נמצאו השנה ליקויים מעטים שהיו בדרך כלל ליקויים קלים.

בכפוף לאמור לעיל, אנחנו מציינים בסיפוק את השיפור שחל בנושאים חשובים אלה, המצביע על אפקטיביות הערות המוסד וההתייחסות הרצינית של המשרדים הנסקרים אליהן.

⁸ ראה בנדון סעיף 1.3 לדוח השנתי של המוסד לשנת הביקורת 2016 וסעיף 1.3 לדוח השנתי של המוסד לשנת הביקורת 2012 באתר האינטרנט של המוסד <https://peerreview.icpas.org.il>

⁹ ראה 1.2.1 לעיל.

¹⁰ תקן ביקורת (ישראל) 250 בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. התקן פורסם ביום 14 בספטמבר 2017.

¹¹ תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר. התקן פורסם ביום 20 במרץ 2017 וחל לגבי ביקורת דוחות כספיים לשנה שנסתיימה ביום 30 בספטמבר 2017 ואילך.

¹² 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.

¹³ תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

2. הערות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים

בחלק זה של הדוח רוכזו הממצאים שדורגו כ"ליקויים מהותיים" כמוגדר בסעיף 1.1 לעיל. כמו כן רוכזו הערות אחרות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת שניתן להגדירן כ"ליקויים חוזרים" (שלא פורטו בחלק הראשון של הדוח במסגרת המעקב אחר יישומם של תקנים חדשים).

ליקויים חוזרים הם כאלה שכל אחד מהם נמצא בסקירה של יותר מתיק ביקורת אחד שנדגם השנה או ליקויים שדיווחנו עליהם בעבר ונתגלו גם השנה. ליקויים, למעט אלה שדורגו כמהותיים, אינם מקבלים ביטוי במסגרת ממצאים אלה אם הם לא חזרו במספר סקירות שנערכו.

נציין כי חלק מהליקויים שדורגו כמהותיים השנה המפורטים להלן טרם נדונו בוועדת הדוחות של דירקטוריון המוסד. כמו כן יודגש כי מסקנת צוות הביקורת בדוח רואי חשבון המבקרים עשויה להיות זהה גם אחרי תיקון הליקויים שדורגו כמהותיים, ואולם לדעת המוסד, כל עוד הם לא תוקנו, והביקורת ותיעודה לא הושלמו, הליקויים הינם מהותיים כמוגדר לעיל.

2.1 ליקויים שדורגו כמהותיים השנה

2.1.1 בחינת הנחת העסק החי

במקרה דנן, לצורך בחינת הנחת העסק החי, צוות ההתקשרות בחן 3 תרחישים שכללו בין היתר את התרחיש שצורף על ידי התאגיד לדוח התקופתי. על פי תרחיש זה, פירעונות קרן וריבית האג"ח שהנפיק התאגיד בשנתיים הקרובות אמורים להיות ממומנים בעיקר על ידי חלוקות מחברות מוחזקות שמקורן במכירת נכסים בסכומים מהותיים וכן על ידי חלוקות מחברות מוחזקות שמקורן במימון מחדש (Refinancing) של נכסים אשר ישחרר עודף תזרימי.

בסקירה שנערכה, לא נמצא תיעוד לבחינת סבירות מימוש הנכסים בסכומים מהותיים בתקופה קצרה בשווים ההוגן כפי שנכללו בדוחות הכספיים, מבלי שנבחנה הפחתה בשווים כתוצאה ממימוש צפוי בזמן קצר. כמו כן לא נמצאה התייחסות להוצאות מכירה צפויות, להוצאות מימון כתוצאה מפירעון מוקדם של ההלוואות אשר מימנו את הנכסים הצפויים למכירה. וכן, לא נמצא הסבר ותיעוד לשאלה האם אין להציג את הנכסים המיועדים למימוש בשנה הקרובה ואת ההלוואות המממנות את הנכסים הנ"ל במסגרת רכוש והתחייבויות שוטפים (או בסעיפים נפרדים). כמו כן לא נמצא תיעוד לבחינת סבירות המימון מחדש (Refinancing) אשר ישחרר עודף תזרימי בחברות המוחזקות וכן תיעוד לבחינת חלק מהתרחישים האפשריים האחרים.

2.1.2 ביקורת עמידה באמות מידה פיננסיות

לצורך קבלת חלק מההלוואות שנטל, התאגיד המוזכר ב-2.1.1 לעיל התחייב לעמוד ב"יחסי תשואת חוב" בשיעורים מסוימים. במקרה של אי עמידה באמות המידה הנ"ל, התאגיד התחייב להעביר את תזרים ההכנסות הנובע מהנכסים שלצורך מימוןם התקבלו ההלוואות לחשבונות פיקדון ייעודיים בשליטת המלווה (cash sweep) ובמקרים אלה המלווה רשאי להגביל את השימוש במזומנים שינבעו בעתיד מנכסים אלה, עד להסדרת אמות המידה. התאגיד דיווח בדוח התקופתי שלגבי חלק מההלוואות הוא אינו עומד באמות המידה. לא ניתן גילוי בדוח הכספי לקיום אמות מידה פיננסיות בקשר ליחס תשואת חוב מינימלי ולכך שבחלק מהנכסים לא עומדים בהם.

לא נמצא תיעוד בניירות העבודה מדוע לא נחוץ גילוי בדוחות הכספיים לאמות מידה פיננסיות אלה ולכך שהתאגיד לא עומד בחלקם. כמו כן לא נמצא תיעוד לבדיקה מדגמית של צוות הביקורת של העמידה ביחס תשואת חוב בהלוואות הרלוונטיות. לא נמצא תיעוד לבדיקה אם יתרת המזומנים הנובעים מנכסים בהם אמת המידה לא מתקיימת הם מזומנים חופשיים ולאופן הצגתם בדוחות הכספיים. כמו כן, לא נמצא תיעוד לבדיקת השלכות אפשריות של הטלת הגבלות על ידי המלווים על תזרים המזומנים החזוי של התאגיד.

2.1.3 ביקורת שלמות והקצאת עלויות בניה

במקרה הנ"ל, לאחר אישור הדוחות הכספיים ופרסומם, התבררו טעויות מהותיות בדוחות הכספיים בנושאים של זקיפת עלויות תקורה למלאי, הכרה בעלויות השלמה שהתגבשו עד למועד הדוחות הכספיים ולאופן הצגת התחייבויות מסוימות בניכוי מהנכסים. התאגיד פרסם דוחות כספיים מתוקנים.

לאור הנסיבות, הנושאים בהם הדוחות הכספיים הוצגו מחדש, לאור העובדה שהצגות מוטעות מהותיות בדוחות הכספיים לא התגלו בביקורת התאגיד הנ"ל או לא קיבלו ביטוי בחוות דעת רואי החשבון ולאור ממצאי הסקירה, הליקויים בביקורת שבוצעה הוגדרו כמהותיים.

2.1.4 ביקורת הכנסות שמחירן נקבע בעל פה

במקרה זה, 74% מהכנסות תאגיד נבעו ממכירות שמחירן נקבע בעל פה בין התאגיד ללקוחות. נוהל הביקורת שננקט לבדיקת נאותות ההכנסות היה אימות מדגמי של התקבולים בבנק מול החשבוניות שהוצאו. הסקירה סברה שהבקרה הפנימית של תהליך ההכנסות ממכירות אלה הינה חלשה ביותר וחשופה לסיכוני תרמיות והביקורת שבוצעה לא נתנה מענה לסיכונים הקיימים. כמו כן, רואי החשבון המבקרים לא הדגישו בפני האחראים על בקרת העל בתאגיד את החשיפה הקיימת לאור חולשת הבקרה הפנימית בנושא זה.

2.1.5 עתודה למיסים בגין עלית ערך ניירות ערך

במקרה זה, לתאגיד המבוקר ניירות ערך סחירים המוצגים בשווי הוגן. לא נבחן הצורך ברישום עתודה למיסים בגין ההפרש בין שווי הנכס בספרים לבין עלותו לצרכי מס בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי מס' 12. הנושא נבדק בעקבות הסקירה, ההצגה המוטעית נמצאה מתחת לסף המהותיות, אך היא לא נצברה בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 450.

תיק זה נסקר גם בסקירה הקודמת באותו משרד המתייחסת לשנת 2017. בסקירה הקודמת הערנו על כך שרואי החשבון המבקרים לא הניחו את דעתם באשר לאי יצירת מיסים נדחים בגין הפסדים שניתן היה להכיר בגינם במיסים נדחים. מאחר ונושא זה נבדק רק בעקבות הסקירה ומכיוון שבחינת הצורך ברישום מיסים נדחים נמצאה כליקוי גם בסקירה הקודמת - דורג ממצא זה כליקוי מהותי.

2.1.6 אי ביקורת חברות מאוחדות בחו"ל

96% מהכנסות תאגיד מסוים הן מחברה מאוחדת בחו"ל המבוקרת על ידי רואה חשבון מקומי. בסקירות קודמות הערנו למשרד על ליקויים ביישום נהלי ביקורת המתחייבים לצורכי הסתמכות על רואה החשבון המקומי של החברה המאוחדת הנ"ל¹⁴ ובסקירה הנוכחית לא נמצאו ליקויים בנהלי הביקורת שבוצעו בקשר לחברה המאוחדת הנ"ל. לתאגיד הנ"ל 2 חברות מאוחדות נוספות במדינות חו"ל אחרות התורמות 4% מההכנסות בדוחות הכספיים המאוחדים. חברות אלה אינן מבוקרות כלל על ידי רואי חשבון. הנתונים הכספיים של החברות הנ"ל מאוחדות על בסיס מאזני בוחן בלתי מבוקרים. בחוות דעת רואי החשבון המבקרים של התאגיד ישנה ציון הסתמכות על רואי חשבון המבקרים של החברה המאוחדת התורמת 96% מההכנסות אך אין כל התייחסות ליתר החברות המאוחדות. במילים אחרות, המשרד הנסקר נוטל אחריות על הביקורת

¹⁴ בדבר נהלי הביקורת הנחוצים במקרה זה - ראה נספח לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים.

של שתי החברות המאוחדות האחרות. בקשר לחברות אלה, הסקירה העלתה שלא מתקבלות הצהרות מדירקטוריון החברות המאוחדות ו/או התאגיד לגבי נכונות ושלמות הנתונים של החברות הנ"ל, המבקר הפנימי של התאגיד לא ביצע ביקורת פנימית בחברות הנ"ל, לא בוצעה הערכת סיכונים לפעילותן של אותן חברות והדירקטוריון של התאגיד לא מקיים דיונים לגבי הפעילות של החברות הבנות הנ"ל, ציופן לחוק וחיפה לסיכונים בשל פעילות החברות במדינות בהן הן פועלות. למרות שמדובר בחברות לא מהותיות לכאורה (על בסיס המצגים שבמאזני הבוחן בלבד), הסקירה סברה כי קיימת חשיפה שהמצגים בדבר חוסר המהותיות עלולים להיות לא מדויקים ושמידע מהותי כגון תביעה משפטית ו/או חשיפה רגולטורית אחרת לא משתקף בדוחות הכספיים והיעדר הביקורת בסוגייה הנ"ל מהווה ליקוי מהותי.

2.2 ליקויים חוזרים אחרים

2.2.1 ביקורת רישומי יומן במסגרת הנהלים המבוצעים כדי לשקול אפשרות קיומה של תרמית

בעוד שהאחריות העיקרית למניעה וחיפה של תרמית בגוף המבוקר חלה על הדירקטוריון והנהלה, 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 בתקינה¹⁵. בין יתר הנהלים, על רואה החשבון המבקר לבדוק רישומי יומן ותאומים אחרים על מנת לתת מענה לאפשרות קיומה של מניפולציה של תהליך הדיווח הכספי בדרך של מתן ביטוי לרישומי יומן בלתי נאותים או בלתי מאושרים במשך השנה או בגמר התקופה.¹⁶ הדרך היעילה והמקובלת לביצוע נוהל זה הוא "שליפה של פקודות יומן" בטכניקות ממוחשבות.¹⁷

בסקירות שנים קודמות נמצאו ליקויים במשרדים בביצוע נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית.¹⁸ גם השנה נמצא מקרה בו לא בוצעה שליפה של פקודות יומן כאמור ועסקאות בעלות מאפיינים מיוחדים או חריגים נבחנו רק ידנית. יודגש כי במערכות קטנות גם בחינה ידנית עשויה להיות אפקטיבית, אך במערכות בהן קיימות אלפי פקודות יומן וחשבונות רבים יעילותה של בחינה ידנית מוטלת בספק.

2.2.2 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. רואה החשבון המבקר אינו חייב להסתמך על עבודת המבקר הפנימי, אך הוא אינו יכול להתעלם ממנה שכן היא עשויה לסייע לו בזיהוי והערכת סיכונים לצורכי ביקורת הדוחות הכספיים.¹⁹

¹⁵ תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

¹⁶ סעיפים 77-79 לתקן הנ"ל.

¹⁷ תקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו קובע, בין היתר, כי השימוש בטכניקות ביקורת באמצעות מחשב (CAAT's) עשוי לאפשר בדיקה מקיפה יותר של עסקאות המבוצעות באופן אלקטרוני ולמייץ עסקאות בעלות מאפיינים מסוימים או לבדיקת כלל האוכלוסייה במקום מדגם.

¹⁸ ראה לדוגמה סעיף 2.8 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2017.

¹⁹ ראה תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית.

בסקירות שנים קודמות נמצאו ליקויים במשרדים בביצוע נהלי ביקורת בנושא זה.²⁰ גם השנה מצאנו מקרה בו צוות הביקורת כלל לא התייחס לדוחות מבקר הפנים.

2.2.3 מידע אחר

"מידע אחר" הוא מידע שעליו אין המבקר מחווה דעה, ואשר מתפרסם על-פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסמך אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים. בהתאם לכך, דוח תקופתי של תאגיד מדווח מהווה מידע אחר.²¹

על המבקר לקרוא את המידע האחר כדי להיות מודע לאפשרות שקיימת אי-התאמה מהותית בין הדוחות הכספיים עליהם הוא עומד לחוות דעה לבין המידע האחר. במידה ומתגלית אי התאמה מהותית כאמור, עליו לברר את סיבת אי ההתאמה. לסיבת אי ההתאמה עלולה להיות השלכה על חוות דעתו על הדוחות הכספיים, לחילופין, אם המידע האחר הוא לא מדויק, עליו ליידיע את ההנהלה ובמידת הצורך את יו"ר דירקטוריון התאגיד על כך ולנהוג בהתאם לכללים המחייבים את רואה החשבון המבקר.

בסקירות שנערכו השנה נמצאו שני מקרים בו המידע האחר לא נקרא בחלקו, או במלואו, או שקריאה כאמור לא תועדה.

2.2.4 ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

במסגרת ביקורת רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי, על רואה החשבון המבקר לבקר את רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, המפורטים להלן:

1. בקרות ברמת הארגון (Entity Level Controls או "ELC");
2. תהליך עריכה וסגירת הדוחות;
3. בקרות כלליות על מערכות המידע ("ITGC");
4. תהליכים מהותיים מאוד לדיווח הכספי.²²

בהקשר זה, בסקירות שנערכו השנה נמצאו שני ליקויים, כדלקמן:

1. בתיק מסוים שנדגם, לא נמצא תיעוד לביקורת הבקרות ברמת הארגון.
2. בתיק אחר שנדגם במשרד אחר, לצורך קביעת התהליכים המהותיים מאד רואה החשבון המבקר התבסס על מיפוי התהליכים שנערך על ידי התאגיד לשנה הקודמת (2019). מגזר מסוים שהפך להיות מהותי מאד בשנת 2020 לא הופיע במיפוי זה וכתוצאה מכך לא נבחן על ידי התאגיד, ורכיבי הבקרה הפנימית המתייחסים לתהליך זה לא בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר.

* * *

²⁰ ראה לדוגמה סעיף 2.7 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2017.

²¹ תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים.

²² תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.