



1024 /14652

י"ח בכסלו תשפ"ג  
12/12/2022

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  
בשנת 2022 (בגין שנת הביקורת 2021)**

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

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](http://www.icpas.org.il)  
E-mail: [cpas@icpas.org.il](mailto:cpas@icpas.org.il)

הסקירה לגבי שנת הביקורת 2021 נערכה ב-3 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-58% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-7 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2021 כ-5% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-37 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-6.3% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2021 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, 5 משרדי רואי חשבון נדרשו השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצעו על 5 דוחות כספיים של שנת 2020.

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 ליקויים, 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, מתייטר 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 וחוזרים 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 ללימוד הליקויים ולתיקונם, לבקרת האיכות במשרדים ומשפר את איכות הביקורת בהם. אנחנו רואים בכך מימוש אחת ממטרותיה העיקריות של המוסד ומקווים להמשך המגמה הזאת.

בכבוד רב,



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 ותקני ביקורת חדשים אשר נכנסים לתוקף בשנת 2022 שהשפעתן על בקרת האיכות במשרדים הנסקרים צפויה להיות משמעותית.

2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

### 1. דרוג הליקויים ותקני ביקורת חדשים שנכנסים לתוקף בשנת 2022

#### 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 לציין בדוח הסקירה.

בסקירות שנערכו השנה<sup>1</sup>, 4 ליקויים שנמצאו דורגו כליקויים מהותיים. ליקויים אלה מפורטים בחלקו השני של הדוח.

#### 1.2 בקרת איכות במשרדי רואי חשבון ובקרת איכות על 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 נושאים<sup>2</sup> כגון אחריות על איכות במשרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשרויות וניטור. לגבי תאגידים מדווחים<sup>3</sup>, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

ב-3 מתוך 10 משרדים שנסקרו בשנת 2022 נמצא כי משרדים אלה לא נערכו ליישום התקן עד למועד הסקירות. 2 מתוך 3 משרדים אלה הכינו נהלים מפורטים בקשר ליישום התקן בעקבות הערות צוותי הסקירה, במהלך הסקירות.

<sup>1</sup> כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 37 תאגידים מדווחים ב-10 משרדי רואי חשבון.

<sup>2</sup> הנושאים מפורטים בסעיף 12 לתקן.

<sup>3</sup> לרבות ישויות מאוחדות של תאגידים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

**1.2.2 תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים** המחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידיים מדווחים<sup>4</sup> 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 היתר<sup>5</sup>:

- 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 המכונות לעיתים סקירות "שותף מלווה" או "שותף נוסף" (Concurring or Second Partner Reviews) ואף יזם וקידם את התקינה בנדון בישראל, כמקובל בעולם.<sup>6</sup>

לגבי תאגידיים מדווחים<sup>7</sup>, התקן החדש יחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2022 או לאחר מכן.

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, במשרד גדול שנסקר השנה, נמצאו ליקויים בתפקוד השותף המלווה במרבית התיקים שנסקרו במשרד. הליקויים שנמצאו היו, בדרך כלל, דיווח על מספר קטן במיוחד של שעות שותף מלווה ואי חתימה על חלק מניירות העבודה שעל פי נהלי המשרד מחייבים חתימת השותף המלווה, דבר המעורר ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם שותפים.

ב-3 משרדים נוספים נמצא כי כלל לא מונו שותפים מלווים (או סוקרי בקרת איכות אחרים) לגבי ביקורות שנערכו בגין שנת 2021. בעקבות הערת צוות הסקירה, אחד מהמשרדים הנ"ל מינה סוקר בקרת איכות במהלך הסקירה אשר, כפי הנמסר, יסקור את התקשרויות הביקורת של תאגידיים מדווחים במשרד בגין שנת 2022 ואילך.

### **1.2.3 המוסד מתכנן להמשיך לסקור את יישום תקנים אלה בשנת 2023 ואילך.**

<sup>4</sup> לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידיים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידיים מדווחים.

<sup>5</sup> סעיף 20 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.

<sup>6</sup> ראה בנדון סעיף 1.3 לדוח השנתי של המוסד לשנת הביקורת 2017, סעיפים 1.2 לדוחות השנתיים של המוסד לשנות הביקורת 2016, 2015 ו-2014 וסעיף 1.3 לדוח השנתי לשנת הביקורת 2013 המפורסמים באתר האינטרנט של המוסד. <https://peerreview.icpas.org.il>

<sup>7</sup> לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידיים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידיים מדווחים.

### 1.3 עדכון והכשרה מתמדת של הסגל במשרדי רואי חשבון

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.

המוסד הצביע בעבר על היעדר כללים מחייבים בנושא<sup>8</sup> כפי שמקובל בעולם<sup>9</sup>. מן הראוי שהמקצוע בישראל<sup>10</sup> ייתן את דעתו לנושא חשוב זה והמשרדים יקבעו כללים מחייבים בנדון לסגל המשרד, בהיקף נאות.

<sup>8</sup> ראה בנדון סעיף 1.3 לדוחות השנתיים של המוסד לשנות הביקורת 2016, 2020, ו-2012 באתר האינטרנט של המוסד. <https://peerreview.icpas.org.il>

<sup>9</sup> הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC) מפרסמת תקנים בנדון בשם International Education Standards (IES) המחייבים את המדינות החברות בה. תקנים אלה טרם אומצו בישראל. תשומת הלב מופנית בין היתר ל- IES 7 (Continuing Professional Development) ול- IES 8 (Professional Competence For Engagement Partners Responsible For Audits Of Financial Statements). גם ה- PCAOB האמריקאי מפרסם כללים מחייבים בנושא זה.

<sup>10</sup> מועצת רואי חשבון האמונה על חידוש רישיונות עיסוק בראיית חשבון מדי שנה על פי חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 וואו לשכת רואי חשבון בישראל המוציאה תקנים, הוראות והנחיות לרואי חשבון בישראל הנחשבים כמחייבים על פי סעיף 24 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973.

## 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".

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 הליקויים שדורגו כמהותיים השנה המפורטים להלן טרם נדונו בוועדת הדוחות של דירקטוריון המוסד.

### 2.1 ליקויים שדורגו כמהותיים השנה

#### 2.1.1 ביקורת חברות מאוחדות בחו"ל

לתאגיד מסוים 4 חברות מאוחדות בחו"ל, שאינן מבוקרות כלל ואיחוד הדוחות שלהן נעשה על סמך מאזני הבוחן הבלתי מבוקרים המתקבלים מהחברות. לחברות הנ"ל יתרות העולות על סף המהותיות של הקבוצה, ביניהן יתרת מזומנים באחת החברות בסכום העולה על 20 מיליון ₪ (פי 3 מסף המהותיות לצורכי ביקורת שנקבע) שאף היא לא בוקרה.

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 ולא ידוע לצוות ההתקשרות אם דירקטוריון התאגיד מקיים דיונים לגבי הפעילות של החברות הבנות הנ"ל, ציון לחוק וחשיפה לסיכונים בשל פעילות החברות במדינות בהן הן פועלות.

על פי ההסברים של צוות ההתקשרות, חברות אלה לא מבוקרות בהתאם למתודולוגיה המשרדית לפיה מבוקרות רק חברות באיחוד ( "רכיבים" - "components") שהנכסים ו/או ההכנסות שלהן הם 10% ומעלה מסך הנכסים המאוחדים או ההכנסות המאוחדות בדוחות הכספיים. כמו כן נשקלים גורמים איכותיים ומבוקרות יתרות חשבון (ברכיבים הלא מבוקרים) שעולות על פי 5 מהמהותיות ברמת הקבוצה.

לדעת הסקירה, חברות מאוחדות לא מבוקרות במדינות חו"ל, שאף לא נערכת בהן ביקורת פנימית, לא מתקבלות הצהרות בכתב מהדירקטוריון שלהן ולא ידוע לצוות ההתקשרות אם דירקטוריון התאגיד מקיים דיון לגבי חשיפה לסיכונים בהן למרות שיש להן יתרות מזומנים של עשרות מיליוני ₪ שהן מהותיות לקבוצה ועלולות להיות נגדן תביעות משפטיות וחשיפות רגולטוריות מהותיות שלא באות לידי ביטוי במאזני הבוחן שלהן, יש בהן סיכון להצגה מוטעית מהותית ובמסגרת השיקולים האיכותניים הן היו צריכות להיות מבוקרות אף בהתאם למתודולוגיה המשרדית, והתעלמות מהן שנה אחרי שנה מהווה ליקוי מהותי.

יצוין שגם בשנה הקודמת דורג מקרה דומה כליקוי מהותי על ידי המוסד.

#### 2.1.2 ביקורת מידע מגזרי

לתאגיד מסוים שני מגזרי פעילות שאחד מהם הוא נדלין להשקעה. בקשר לביקורת הדיווח המגזרי בדוחות הכספיים, הסקירה העלתה כדלקמן:

א. בניירות העבודה לא נמצאו ראיות לבדיקת נאותות הדיווח של התאגיד, לרבות בדיקה של אופן הקצאת הכנסות, הוצאות, נכסים והתחייבויות וכן לבדיקת העקביות בדרך הקצאת הנתונים בכל השנים המדווחות;

ב. בעוד שסכום ההשקעה בשותפות המטופלת בדוחות הכספיים כחברה כלולה (פעילות השותפות הוגדרה בדוח התקופתי כמהותית מאד) נכלל בנכסים המזוהים של מגזר נדלין להשקעה, חלק התאגיד בתוצאות השותפות סווג בביאור דיווח המגזרי כ"בלתי מיוחס". בניירות העבודה לא נמצאו ראיות לבדיקת נושא זה ולמסקנה של רואה החשבון המבקר כי ההצגה בביאור המגזרים היא נאותה.

כמו כן, בנתוני השוואה לשנים 2019-2020 הוספה הערה לתוצאות המדווחות של מגזר נדלין להשקעה שבביאור לפיה אלה כוללות את חלק החברה בעליית ערך נדלין להשקעה של השותפות, אך הערה זו לא נבדקה ע"י צוות הביקורת ובעקבות הסקירה התבררה כלא נכונה.

ג. ההתחייבות של מיסים נדחים בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2021 כוללת עתודה למס בסכום מהותי בגין שערור נדליין להשקעה של השותפות המוזכרת לעיל. כאמור, התאגיד סיווג את ההשקעה בחברה כלולה כחלק מהנכסים המזוהים של מגזר נדליין להשקעה, אשר כוללים כמובן גם את השווי ההוגן של שערור הנכסים. יחד עם זאת, העתודה למס בגין שערור הנכסים של נדליין להשקעה סווגה כהתחייבות בלתי מיוחסת במקום לסווגה כחלק מהתחייבויות מגזר נדליין להשקעה. בניירות העבודה לא נמצאו הסבר ו/או ראיות ביקורת לבחינת אופן סיווג התחייבות מזוהה זו.

לאור האמור לעיל, הסקירה סברה כי רואי החשבון המבקרים לא השיגו ראיות ביקורת מספקות ונאותות בקשר עם באור מגזרי פעילות.

### **2.1.3 ביקורת המדידה של שווי הוגן**

במחצית השנייה של 2021 רכש תאגיד 100% ממניות חברה שהנכס העיקרי שלה הוא נכס נדליין. השווי הפנקסני של הנכס זהה לסכום ההתחייבויות של החברה כך שלחברה הנרכשת הון עצמי בסכום אפסי. תמורת המניות הנרכשות שילם התאגיד 15 מיליון ₪. בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2021, הנכס הוצג בסכום השווה לשווי הפנקסני של הנכס בחברה הנרכשת בתוספת סכום התמורה ששולמה (להלן - "שווי הנדליין בדוחות הכספיים המאוחדים"). הסקירה העלתה כדלקמן:

א. השווי לפיו שולם מס רכישה בעסקה הוא כ- 73% משווי הנדליין בדוחות הכספיים המאוחדים.

ב. עובר להשלמת הרכישה, התקבלה הערכת שווי לנדליין הנרכש לפיה שווי הנדליין הנרכש הוא כ- 63% משווי הנדליין בדוחות הכספיים המאוחדים.

בניירות העבודה לא נמצא הסבר ו/או ראיות לביקורת השווי ההוגן של הנדליין בדוחות הכספיים המאוחדים.

יתר על כן, בדוחות הכספיים המאוחדים לא נרשמה התחייבות למס נדחה בגין ההפרש בין שווי הנדליין בדוחות הכספיים המאוחדים לבין ערכו של הנכס בספרי החברה הנרכשת, ובניירות העבודה לא נמצאה כל בחינה או התייחסות לצורך (או להעדר הצורך) ברישום מיסים נדחים בגין ההפרשים המיוחסים לנדליין של החברה הנרכשת.

### **2.1.4 ביקורת אומדנים בחשבונאות**

בעבר, תאגיד עסק בהשקעות בחברות עתירות טכנולוגיה. החל משנת 2016 שינה התאגיד את פעילותו והוא משקיע גם בחברות סחירות. על פי תנאי ההעסקה של המנכ"לים המשותפים, הם זכאים למענק (בשיעור משמעותי) מתקבולים שיתקבלו על ידי התאגיד כתוצאה ממימוש האחזקות בחברות המוחזקות, ואולם לא בוצעו הפרשות לסכומי מענק אלו וזאת על בסיס הבחינה שנעשתה בעבר (לפני שנת 2016) לפיה לא ניתן היה לאמוד באופן מהימן את המחויבות עד לקביעת הסכום שישולם למנכ"לים בפועל.

לאור שינוי הנסיבות בפעילות החברה משנת 2016 כאמור לעיל ומהותיות היקף ההשקעות הסחירות מסך ההשקעות היה מקום לבחון מחדש את נושא ההפרשות בגין המענקים למנכ"לים המשותפים, שכן נכון ל-2021 ובניגוד לעבר ניתן לכאורה לאמוד את ההפרשות הנדרשות. בניירות העבודה לשנת הביקורת 2021 לא נמצא תיעוד לבחינה החשבונאית כאמור ולא ברור כיצד צוות הביקורת הניח את דעתו באשר לאי יצירת ההפרשות החל בשנת 2016 ואילך, לרבות שנת הביקורת 2021, לאור שינוי מדיניות ההשקעה בשנת 2016. הסקירה סברה שיש בכך ליקוי מהותי.

## 2.2 ליקויים חוזרים אחרים

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

#### א. אי תלות וניגוד עניינים

בסקירות שנערכו בעבר נמצאו מקרים של מתן שירותים נלווים על ידי רואי חשבון מבקרים של תאגידי מדווחים, או של רואי חשבון מבקרים של חברות מוחזקות של תאגידי מדווחים, בהם נושא ניגוד עניינים אפשרי לא נשקל עד תום על ידי צוותי הביקורת<sup>11</sup>.

השנה נמצא מקרה בו רואי חשבון מבקרים של חברה כלולה מהותית (אשר רואה בתאגיד שביקורת דוחותיו הכספיים נסקרה בעלת שליטה בה) נתנו שירותים לתאגיד. רואי החשבון המבקרים של התאגיד הסתמכו על הצהרת אי התלות של רואי החשבון של החברה הכלולה. הסקירה סברה כי בנסיבות העניין, היה על רואי החשבון של התאגיד לדרוש הבהרות מרואי החשבון של החברה הכלולה בקשר לאופי השירותים שנתנו לתאגיד ולא להסתפק בהצהרה הסטנדרטית בשאלון שמולא על ידם<sup>12</sup>.

מדובר במצבים הנתונים לפרשנויות ושאלת ניגוד עניינים אפשרי בהם, כאמור, איננה נקייה מכל ספק. בנסיבות אלה מן הראוי שצוותי הביקורת ייתנו דעתם על הנושא ויתעדו אותו. בהקשר זה נציין שהנחיות אי תלות של רשות ניירות ערך מאפשרות קבלת חוות דעת מקדמית PRERULING מראש. כמו כן ניתן כמובן לקבל חוות דעת משפטית בנדון.

#### ב. מקרים אחרים

במקרה מסוים השנה נמצא שצוות הביקורת קבע בשלב תכנון הביקורת שניירות העבודה של רואי חשבון מבקרים של חברה כלולה מהותית ייסקרו אך בפועל לא נמצאו ראיות ביקורת שהדבר בוצע.

במקרה אחר, לא התקבלו דוחות כספיים חתומים ושאלונים מרואי חשבון מבקרים של מספר חברות כלולות של תאגיד למרות שרואי החשבון המבקרים של התאגיד ציינו בחוות דעתם כי חוות דעתם ככל שהיא מתייחסת לסכומים בגין אותן חברות מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

### 2.2.2 נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה חשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית

בעוד שהאחריות העיקרית למניעה וחשיפה של תרמית בגוף המבוקר חלה על הדירקטוריון והנהלה, על רואה חשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. לצורך העניין, על רואה חשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת מסוימים שנקבעו בתקינה<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> ראה בנדון סעיף 2.1 לדוח השנתי של המוסד לשנת ביקורת 2016 וכן סעיף 1.1 לדוח השנתי של המוסד לשנת ביקורת 2012.

<sup>12</sup> סעיף 13 ג. לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים קובע כי בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחובתו של מבקר החברה האם לחקור ולדרוש בדבר אמיתותן של העובדות כפי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר של חברת-בת שלה. הסקירה סברה שבנסיבות המקרה הזה התקיימו נסיבות מיוחדות.

<sup>13</sup> תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.



בסקירות שנים קודמות נמצאו ליקויים במשרדים בביצוע נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית.<sup>14</sup> גם השנה נמצאו מקרים כמפורט להלן:

#### א. קיום גישה של ספקנות מקצועית במשך הביקורת<sup>15</sup>

במקרה מסוים השנה נמצא כי לאורך תקופה של כשנה שקדמה למועד הדוחות הכספיים סיימו את העסקתם בתאגיד שני מנכ"לים, יועצת משפטית, משנה למנכ"ל וסמנכ"ל. בניירות העבודה לא מצאנו התייחסות לסיום העסקת נושאי המשרה ובחינת ההשלכות האפשריות של נושא זה על הביקורת, ככל שקיימות. לדעת הסקירה, סיום העסקתם של נושאי משרה כה רבים תוך כשנה מהווה סימן אזהרה שעל צוות הביקורת להתייחס אליו ולשקול אם אין בכך סיכון שצריך לקבל מענה במסגרת הביקורת. (בקיומם של גורמים מקלים כגון ליקוי שזוהה על ידי צוות הביקורת ודווח להנהלה, לדירקטוריון ולוועדת הביקורת על היעדר תוכנית אכיפה לזיהוי תרמית בחברה, ליקוי זה דורג כ"בינוני" ולא כ"מהותי").

במקרה אחר השנה, התאגיד ובעל השליטה המכהן כיו"ר הדירקטוריון וכמנכ"ל התאגיד נחקרו באזהרה במשטרה בנושא בו עלו חשדות לשוחד ולהלבנת הון לכאורה. עוד פורסם כי לבעל השליטה הנ"ל נמסרה הודעת שימוע שיערך לפני הפרקליטות לאחר תאריך אישור הדוחות הכספיים. אף על פי כן, נושא התרמיות וההונאות לא הוגדר על ידי צוות הביקורת כגורם סיכון, ולא ננקטו נוהלי ביקורת מיוחדים לבדיקת נושא זה.

#### ב. בירורים עם המופקדים על בקרת העל וההנהלה בכדי לקבוע אם יש להם מידע על תרמיות<sup>16</sup>

הסקירות העלו 2 מקרים בהם לא נמצאו בניירות העבודה ראיות לבירורים עם המופקדים על בקרת העל, ההנהלה, הביקורת הפנימית וגורמים אחרים בחברה לגבי זיהוי והערכה של סיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית, כנדרש.

#### ג. רישומי יומן ותיאומים אחרים

בין יתר הנהלים, על רואה החשבון המבקר לבדוק רישומי יומן ותיאומים 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.<sup>17</sup> גם השנה נמצאו 3 מקרים בהם היו ליקויים בנושא זה.

### 2.2.3 נהלים אנליטיים

על רואה החשבון המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלבי תכנון הביקורת ובשלבי הבחינה המסכמת של הביקורת.<sup>18</sup> כאשר בעקבות יישום נהלים אנליטיים המבקר מזהה תנודות או יחסים משמעותיים שאינם תואמים מידע רלוונטי אחר, עליו לערוך בדיקה ולקבל הסברים וראיות מספקים.

בסקירות שנערכו השנה נמצאו 3 מקרים בהם נמצאו ליקויים בנהלים האנליטיים שישומו בשלב תכנון הביקורת. נהלים אלה נועדו כדי לסייע בהבנת הפעילות העסקית וכן לשם סיוע בזיהוי מוקדי סיכון וקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים. במקרים שנמצאו, צוותי הביקורת ערכו מזכר אנליטי מקדמי ונרשמו הפרשים בסכומים ובאחוזים לעומת תקופת ההשוואה, אך לא נמצאו בניירות העבודה תובנות או מסקנות לגבי נוהלי ביקורת שיש לנקוט בעקבות הנתונים החריגים שעלו בניתוח האנליטי המקדמי.

<sup>14</sup> ראה לדוגמה סעיף 2.2.1 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2020 וסעיף 2.8 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2017.

<sup>15</sup> סעיף 24 לתקן הנ"ל.

<sup>16</sup> סעיפים 38 ו-46 לתקן הנ"ל.

<sup>17</sup> סעיפים 77-79 לתקן הנ"ל.

<sup>18</sup> תקן ביקורת (ישראל) 520 בדבר נהלים אנליטיים.

#### **2.2.4 אחריות כוללת של צוות הביקורת על סיוע מקצועי שמתקבל ממחלקות שירות במשרד**

לעיתים קרובות, צוותי הביקורת נעזרים בביצוע ביקורת דוחות כספיים במחלקות אחרות במשרד כגון המחלקה הכלכלית, מחלקת מיסים, מחלקת ענ"א ועוד ("מחלקות שירות"). בסקירות שערכנו השנה מצאנו 2 מקרים בהם לא הייתה הקפדה על מילוי נהלי ביקורת על ידי מחלקות השירות ו/או מקרים בהם האחריות לגבי שלימות העבודה שנעשתה על ידי מחלקת השירות ותיעודה "נפלה בין הכיסאות" בין מחלקת השירות לצוות הביקורת. להלן שתי דוגמאות על כך:

במקרה אחד בו הדוחות הכספיים של התאגיד המבוקר מושפעים באופן מהותי מהערכות שווי של עבודת שמאי מקרקעין חיצוניים, צוות הביקורת העביר לבדיקת המחלקה הכלכלית הפנימית של המשרד 6 הערכות שווי של השמאים. הבדיקה של המחלקה הכלכלית בוצעה על-ידי שותף ו-2 כלכלנים של המחלקה הכלכלית. בסקירה נמצא כי צוות המחלקה הכלכלית דיווח על מספר מועט במיוחד של שעות עבודה, היקף שעות שלדעת הסקירה אינו מספיק לאור מהותיות הנושא. כמו-כן, חברי צוות המחלקה הכלכלית לא חתמו על הצהרת אי תלות במבוקר, כנדרש על פי נוהלי המשרד. נמסר לנו כי בפועל צוות המחלקה הכלכלית לא דיווח על מלוא השעות שבוצעו לצורך בדיקת הערכות השווי, דבר שכשלעצמו מנוגד לנהלי המשרד.

במקרה אחר בו מחלקת ענ"א של משרד ביצע ביקורת ענ"א על הכנסות תאגיד נמצאו הפרשים מהותיים לעומת ההכנסות הרשומות בספרי התאגיד. מקריאת דוחות ביקורת ענ"א וניירות העבודה בתיק לא ניתן היה להסיק האם צוות ביקורת ענ"א ו/או צוות הביקורת דנו ביניהם על ההפרשים שנמצאו, מהן הבדיקות שבוצעו לבחינת הפרשים, מי מהצוותים, אם בכלל, בדק והתייחס לתשובות התאגיד, והאם היו הפרשים כה מהותיים גם בדוחות ביקורת קודמים, ולפיכך מהי המסקנה: האם קיים או לא קיים לבסוף הפרש כלשהו מול ההכנסות הרשומות בספרים, והאם ההכנסות בספרים אכן נרשמו בצורה נאותה. בעקבות הערות הסקירה, הושלמו ניירות העבודה והוספה מסקנה לפיה "החברה התייחסה לכל הממצאים וסיפקה הסברים מניחי דעת, ועל כן ניתן לומר כי התאגיד רושמת את הכנסותיה באופן תקין ונאות". כמו כן נמסר לנו שעל פי החלטת המשרד, בתוקף משנה הבאה מחלקת הביקורת תיקח אחריות מלאה על כל עבודה מקצועית פנימית שתעשה ע"י מחלקה אחרת במשרד, וכן, הוטמע טופס משרדי פנימי, אשר יחייב כל צוות ביקורת להתייחס לכל עבודה מקצועית שתעשה ע"י מחלקה אחרת במשרד ובכלל זה מחלקה כלכלית, מחלקת ביקורת ענ"א, מחלקת מחירי העברה וכיו".

גם כאשר מחלקות אחרות מעורבות בביצוע הביקורת, האחריות הכוללת על התקשרות הביקורת היא של צוות הביקורת ועליו לקחת אחריות על השלימות, סבירות ותיעוד כל עבודה מקצועית פנימית שנעשית על ידי מחלקה אחרת במשרד.

## 2.2.5 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.<sup>19</sup>

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 ליידע את ההנהלה ובמידת הצורך את יו"ר דירקטוריון התאגיד על כך ולנהוג בהתאם לכללים המחייבים את רואה החשבון המבקר.

בסקירות שנערכו בעבר נמצאו מקרים בו המידע האחר לא נקרא בחלקו, או במלואו, או שקריאה כאמור לא תועדה.<sup>20</sup>

בסקירות שנמצאו השנה נמצאו 3 מקרים בהם לא מולאו כל נהלי הביקורת המתחייבים, כדלקמן:

א. במקרה אחד לא נמצאו ראיות לקריאת הדוח התקופתי של התאגיד אלא רק דוח הדירקטוריון.

ב. במקרה אחר נמצא כי השלמת בדיקת המידע האחר בוצעה על ידי צוות הביקורת לאחר אישור הדוחות הכספיים.<sup>21</sup>

ג. במקרה אחר נמצא ששאלון התיג המשרדי מתייחס רק למצב בו מידע אחר סותר מידע מהותי הכלול בדוחות הכספיים. יש להוסיף לשאלון התיג התייחסות גם לבחינת קיומה של הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע האחר, כמתחייב על פי תקינת הביקורת.<sup>22</sup>

\* \* \*

<sup>19</sup> תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים.

<sup>20</sup> ראה לדוגמה סעיף 2.2.3 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2020 וסעיף 2.7 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2016.

<sup>21</sup> תקן ביקורת (ישראל) 720 קובע כי על המבקר לקרוא את המידע האחר כדי להיות מודע לאפשרות שקיימת אי התאמה מהותית וכי מידע זה חייב להימסר לרואה החשבון המבקר בעוד מועד, ובמקרה שמידע זה לא נמסר לו מבעוד מועד, המבקר לא ייתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים, אלא לאחר שהתייחס למידע האחר. במקרה דנן, הבדיקה של צוות הביקורת בוצעה בעיקרה לפני אישור הדוחות הכספיים, והשינויים האחרונים במידע האחר נבדקו בבוקר למחרת אישור הדוחות הכספיים, ועל כן הליקוי לא הוגדר כ"מהותי".

<sup>22</sup> סעיפים 11-15 לתקן ביקורת (ישראל) 720.