



1024 / 15235

כ"א בטבת תשפ"ד  
02/01/2024

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 2023 (בגין שנת הביקורת 2022)**

דוח זה נכתב בזמן שישראל נמצאת במלחמה. המוסד לסקירת עמיתים (בדוח זה "המוסד") מחבק את עם ישראל בימים קשים אלה, את משפחות חללינו, הנרצחים והחטופים, מייחל לשובם של החטופים בבריאות טובה ומאחל החלמה מהירה לפצועינו.

כל הסקירות שדוח זה מתייחס אליהן נערכו לפני 7 באוקטובר 2023 וחלקן אף סוכמו לפני תאריך זה. חלק מהסקירות סוכמו בחודש נובמבר 2023. באופן כללי, המלחמה לא פגעה באיכות עבודת המוסד המתייחסת לדוח זה אך השפיעה על מועד סיכום הסקירות האחרונות.

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 ידינו. 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 או ה-PCAOB האמריקאי והמשרדים האחרים נסקרים ע"י המוסד מידי שנתיים או שלוש.

רחוב מונטיפיורי 1  
בית לשכת רואי חשבון  
ע"ש קסיר  
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 2022 נערכה ב-3 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-47% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-5 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2022 כ-5% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-31 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-5.2% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2022 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 2021.

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 יוני 2023 הגיש המוסד דיווח למועצת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך, על מקרה המתייחס לשנת ביקורת 2021 בו התגלו ליקויים מהותיים שלא תוקנו. רשות ניירות ערך מסרה לנו כי לאור ריבוי הליקויים בביקורת תאגיד מדווח זה, התאגיד מינה רואי חשבון אחרים במקום משרד רואי החשבון הקודם.

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 משמעתי וחוקרת משמעית לפי חוק רואי חשבון התשט"ו-1955. בחודש דצמבר 2021 הודיע 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.

דיווחים אלה מצטרפים 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 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 ממטרותינו 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 וממצאים שעלו מיישום תקני ביקורת חדשים אשר נכנסו לתוקף בשנת 2022 במשרדים שנסקרו בשנת 2023.
2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

### 1. דרוג הליקויים ויישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו 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 יישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף בשנת 2022

בשנת 2022 נכנסו לתוקף מספר תקני ביקורת חדשים שהם משמעותיים בביקורת של תאגידי מדווחים<sup>2</sup>. המוסד סקר את היישום של תקני ביקורת אלה בכל המשרדים שנסקרו השנה, ולהלן הממצאים:

##### 1.2.1 תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר

תקן ביקורת זה מחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידי מדווחים<sup>3</sup> לקבוע ולתקשר בדוח רואי החשבון המבקרים, איזה מבין העניינים אשר דרשו את תשומת לבם במהלך ביצוע הביקורת היו המשמעותיים ביותר ולכן הם ענייני מפתח בביקורת. על רואי החשבון המבקרים

(א) לתאר בדוח שלהם את מהות עניין המפתח בביקורת;

(ב) לתאר מדוע אותו עניין נחשב כמשמעותי ביותר בביקורת ולכן נקבע כעניין מפתח בביקורת.

<sup>1</sup> כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 31 תאגידי מדווחים ב-8 משרדי רואי חשבון.

<sup>2</sup> בנוסף לתקנים החדשים שיישומם מפורט בחלק זה של הדוח, נכנסו השנה לתוקף תיקונים לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים, שיישומם לא נסקר באופן רוחבי בהיעדר מספר משמעותי של מקרים רלוונטיים בסקירות שנערכו השנה.

<sup>3</sup> לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידי מדווחים לפי שיקול דעת רואי החשבון המבקרים של התאגידי וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

(ג) לתאר כיצד ניתן מענה לאותו עניין בביקורת; וכן  
 (ד) לכלול הפניה לסעיף/ים או לגילוי/ים הקשור/ים, ככל שישנם, בדוחות הכספיים.

14 מבין 31 תאגידיים שהביקורת שלהם נסקרה השנה יישמו את התקן<sup>4</sup> ודיווחו על 19 ענייני מפתח שנושאייהם התפלגו כלהלן:

<u>מספר ענייני מפתח שדווחו בנושא</u>	<u>נושאי ענייני מפתח בביקורת</u>
5	שווי הוגן נדלין להשקעה
3	מלאי, לרבות מלאי בניינים בהקמה
3	הכרה בנכסים בלתי מוחשיים והפחתתם
2	הכרה בהכנסות מפרויקטים
2	הפרשה להפסדי אשראי
2	השפעת החלטות ממשלה ורשויות מנהל
2	נושאים אחרים
19	סך הכל

בכל המקרים בהם יושם התקן, הסקירה העלתה שהציות להוראות התקן כפי שעולה מתוך ניירות העבודה היה טוב, למעט:

(א) בשני מקרים לא נמצא תיעוד לנהלי הביקורת שבוצעו לכאורה כמענה לענייני המפתח בביקורת שפורטו בדוח רואי החשבון המבקרים.

(ב) בשני מקרים לא נמצא תיעוד לתקשורת עם המופקדים על הממשל התאגידי על אותם עניינים שרואה החשבון המבקר קבע כי הם ענייני מפתח בביקורת, כמתחייב על פי התקן.<sup>5</sup>

#### **1.2.2 תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשוריות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים**

התקן החליף תדריך ישן בנדון ומחייב את כל משרדי רואי חשבון בישראל להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות בשורה של נושאים<sup>6</sup> כגון אחריות על איכות במשרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשוריות וניטור. לגבי תאגידיים מדווחים<sup>7</sup>, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

בסקירות שנערכו השנה לא היו ממצאים בדבר אי יישום הוראות תקן זה.

<sup>4</sup> לגבי "תאגידיים קטנים" כמשמעותם בתקנה 5 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), תש"ל-1970, התקן נכנס לתוקף החל מביקורת הדוחות הכספיים לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2023 ואילך.

<sup>5</sup> סעיף 17 לתקן.

<sup>6</sup> הנושאים מפורטים בסעיף 12 לתקן.

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

### 1.2.3 תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים

תקן ביקורת זה שלגבי תאגידיים מדווחים<sup>8</sup> חל לראשונה על ביקורות של דוחות כספיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2022 דן בחובותיו הספציפיות של רואה החשבון המבקר בקשר עם נוהלי בקרת איכות על ביקורת של דוחות כספיים. במסגרת מערכת בקרת האיכות של המשרד<sup>9</sup>, התקן מחייב את צוותי ההתקשרות, לגבי כל התקשרות ביקורת, ליישם נוהלי בקרת איכות בנושאים הבאים:

- (א) חובות שותף ההתקשרות לאיכות של ביקורות.
- (ב) קיום דרישות אתיקה רלוונטיות לרבות אי תלות.
- (ג) קבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עימם.
- (ד) השמת צוותי ביקורת.
- (ה) נהלים בקשר להיבטים של ביצוע התקשרות:

\* הכוונה, פיקוח וביצוע.

\* סקירות.

\* התייעצות.

\* סקירת בקרת איכות של התקשרות.

\* חילוקי דעות.

(ו) ניטור.

(ז) תיעוד.

התקן מחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידיים מדווחים<sup>10</sup> למנות סוקר בקרת איכות של ההתקשרות (המכונה לעיתים "שותף מלווה" או "שותף נוסף" אף על פי שהוא אינו חייב להיות שותף)<sup>11</sup> אשר יבצע סקירת בקרת איכות של הביקורת שבוצעה, לפני הוצאת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. על סקירה כאמור לכלול, בין היתר<sup>12</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 ובחינה האם תיעוד זה משקף את העבודה שבוצעה ותומך במסקנות שגובשו;
- (ד) הערכת המסקנות של צוות הביקורת ובחינת נאותות דוח רואה החשבון המבקר המוצע;
- (ה) בחינת הערכת צוות ההתקשרות לגבי אי התלות והיעדר ניגוד עניינים של המשרד;
- (ו) בחינה האם קוימה התייעצות נאותה בנושאים שלגביהם היו חילוקי דעות או בנושאים אחרים מורכבים או שנויים במחלוקת, והמסקנות העולות מאותן התייעצויות.

בסקירות שנערכו השנה נמצאו ליקויים רבים ביישום הוראות תקן זה ובכלל אלה ליקוי שהוגדר כ"מהותי", וראה בנדון 2.1.3 להלן.

הליקויים (שלא דורגו כמהותיים) היו בנושאים אלה:

<sup>8</sup> לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידיים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידיים מדווחים.

<sup>9</sup> ראה 1.2.2 לעיל.

<sup>10</sup> לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידיים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידיים מדווחים.

<sup>11</sup> בתנאי שהוא בעל ניסיון וסמכות מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר, כאמור בסעיף 7 (ג) לתקן.

<sup>12</sup> סעיפים 20-21 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.

(א) נמצאו 4 מקרים בהם, לדעת הסקירה, מספר השעות שדיווח סוקר בקרת איכות של ההתקשרות היו מעטות במידה המעוררת ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם סוקרים. באחד מהמקרים הנ"ל הסוקר דיווח על 6 שעות עבודה, בהסתמך על קביעת המשרד כי היקף מעורבותו בביקורת של התאגיד הנ"ל לא יפחת מ-6 שעות. במקרה הנ"ל, צוות הסקירה סבר כי בהתחשב בסיכון ומורכבות התיק מספר שעות זה הינו נמוך וללא מעורבות המשרד היה צריך להיות גבוה יותר. הנהלת המוסד בדעה כי מעורבות המשרד באופן הקובע את מספר השעות הנדרשות מסוקר בקרת האיכות/השותף המלווה עלולה להשפיע על מילוי המטלות של סוקר בקרת האיכות ומן הראוי להימנע ממנה. כמות העבודה הנדרשת לצורך מילוי מטלות אלה צריכה להיקבע על ידי סוקר בקרת האיכות בהתאם לנסיבות, ובהתאם לתוצאות העיון של הסוקר בפועל שאין לחזותן מראש.

(ב) נמצא מקרה נוסף על זה שדווח כליקוי מהותי בו סוקר בקרת איכות של ההתקשרות/השותף הנוסף כלל לא דיווח על שעות העבודה שלו (באותו משרד).<sup>13</sup>

(ג) נמצאו 4 מקרים בהם סוקר בקרת איכות של ההתקשרות לא חתם על רשימת התיג או המזכר בעניין המטלות שהיה עליו לבצע, או שחתם עליהם ללא ציון תאריך החתימה. בהקשר זה יש לציין כי יש להשלים את סקירת בקרת איכות ההתקשרות לפני החתימה על חוות הדעת של רואה החשבון המבקר.<sup>14</sup>

(ד) ב- 2 מקרים לא נמצא תיעוד כלשהו להתייעצויות שנערכו על ידי צוות הביקורת בינו לבין עצמו (לרבות עם שותף ההתקשרות או עם סוקר בקרת איכות ההתקשרות) או עם גורמים הרלוונטיים במשרד, בסוגיות ביקורת משמעותיות ובגורמי סיכון שזוהו, בניגוד להוראות התקן.<sup>15</sup>

(ה) נמצא מקרה בו המחלקה המקצועית לא סקרה את הדוחות הכספיים בניגוד לנוהל המשרדי.

המוסד מתכנן להמשיך לסקור את יישום תקן זה ולנהל מעקב אחר תיקון הליקויים שנמצאו.

#### **1.2.4 תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי**

תקן ביקורת זה פורסם בפברואר 2022, החליף תקן ישן בנדון והרחיב אותו. תחילתו מביקורת הדוחות הכספיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2022.

התקן מחייב את רואה החשבון המבקר, בין היתר, לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי בנושאים אלה:

- (א) חובות רואה החשבון המבקר בקשר לביקורת הדוחות הכספיים<sup>16</sup>;
- (ב) היקף ועיתוי מתוכננים של הביקורת, לרבות הסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר<sup>17</sup>;
- (ג) ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת<sup>18</sup>;
- (ד) הצהרה כי צוות ההתקשרות וגורמים אחרים במשרד כנדרש, וכן, כאשר רלוונטי, פירמות ברשת קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות בנוגע לאי תלות.

<sup>13</sup> במקרה זה נמצאו בניירות העבודה ראיות אחרות למעורבות השותף הנוסף בביקורת, על כן הליקוי לא דורג כמהותי.

<sup>14</sup> סעיף 19 לתקן.

<sup>15</sup> סעיף 18 לתקן.

<sup>16</sup> סעיף 14 לתקן לפיו על רואה החשבון המבקר לתקשר כי הוא אחראי לגבש ולהביע חוות דעת בלתי תלויה על הדוחות הכספיים שהאחריות על הכנתם הינה של המופקדים על ממשל תאגידי, וכן העובדה שביקורת הדוחות הכספיים אינה פוטרת את המופקדים על ממשל תאגידי ו/או ההנהלה מחובותיהם.

<sup>17</sup> סעיף 15 לתקן.

<sup>18</sup> ראה פירוט בסעיף 16 לתקן.

גם ביישום תקן זה נמצאו ליקויים, כדלהלן:

- (א) נמצאו 3 מקרים בהם כלל לא נמצא תיעוד לתקשורת עם המופקדים על ממשל התאגידי כנדרש בתקן, לפני תחילת הביקורת ו/ או עם סיום הביקורת. יצוין כי התקן מחייב עריכה ושמירת תיעוד התקשורת גם כאשר היא נעשית בעל פה.<sup>19</sup>
- (ב) נמצא מקרה בו התקשורת היחידה שתועדה הייתה במועד אישור הדוחות הכספיים. מאידך נמצא מקרה אחר בו התקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי על היקף ועיתוי המתוכננים של הביקורת לרבות הסיכונים המשמעותיים שזוהו התקיימה חודשיים לפני שדיון כזה התקיים בין חברי צוות הביקורת בו הועלו סיכונים משמעותיים נוספים שזוהו שלא תוקשרו למופקדים על ממשל תאגידי כנדרש.
- (ג) נמצאו מקרים רבים בהם התקשורת לא כסתה את כל הנושאים הנדרשים על פי התקן כמצוין לעיל וכמפורט בתקן, בהם חובות רואה החשבון המבקר<sup>20</sup>, הסבר לגבי דוח רואה החשבון המבקר והפניית תשומת הלב בו<sup>21</sup>, היבטים של ביקורת קבוצה כאשר נערכים דוחות כספיים מאוחדים<sup>22</sup>, ועוד.

---

<sup>19</sup> סעיף 23 לתקן

<sup>20</sup> ראה הערת שוליים 16.

<sup>21</sup> סעיף 16 (ו) לתקן.

<sup>22</sup> סעיף 1-22 לתקן

## 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 המדידה של שווי הוגן וביקורת אומדנים בחשבונאות

תאגיד הינו חברת החזקות ועיקר פעילותו מתמקדת בהחזקות חברה כלולה. חלק מהמניות של התאגיד בחברה הכלולה נרכשו בספטמבר 2022 במחיר הבורסה הנמוך באופן משמעותי מהשווי המאזני של מניות אלה על פי דוחותיה הכספיים של החברה הכלולה. נכון ליום 31 בדצמבר 2022 מניות התאגיד נסחרו בבורסה לפי שווי של כ- 22% מההון העצמי של התאגיד ומניות החברה הכלולה שאף היא תאגיד מדווח נסחרו לפי שווי של כ- 64% מההון העצמי שלה. עד וכולל שנת 2021 התאגיד הציג בדוחותיו הכספיים את אחזקותיו בחברה הכלולה על פי שוויין של מניות החברה הכלולה בבורסה ובשנת 2022 הציג את אחזקותיו על פי שיטת השווי המאזני. בדוחות הכספיים לשנת 2022 התאגיד רשם הכנסות אחרות בסכום של מאות מיליוני שקלים הכוללות את הרווח ההזדמנותי מרכישת המניות בחברה הכלולה בספטמבר 2022 (בגובה הפרש בין שוויין המאזני של מניות אלה למחירן בבורסה) ומשערוך ההחזקה הקודמת במניות החברה הכלולה משווי בבורסה לשווי מאזני. לא נמצא בניירות העבודה תיעוד של נהלי הביקורת שהיה על רואי החשבון המבקרים לבצע בנסיבות אלה, כדלקמן:

1. תיעוד לבחינת השווי ההוגן של הנכסים שנרכשו והתחייבויות שניטלו במסגרת רכישת המניות של החברה הכלולה בספטמבר 2022, כמתחייב על פי כללי חשבונאות מקובלים.<sup>23</sup>
2. תיעוד לבחינת רישום הרווח ההזדמנותי מרכישת המניות בחברה הכלולה בספטמבר 2022, כמתחייב על פי כללי חשבונאות מקובלים.<sup>24</sup>
3. תיעוד לבחינת החלטת התאגיד למעבר בשיטת הצגת ההשקעה במניות החברה הכלולה משוויין בבורסה לשיטת השווי המאזני למרות שחלק משמעותי של השיקולים המפורטים בדוחות הכספיים לפיהם התאגיד הציג את ההשקעה בעבר על פי שוויה בבורסה לא השתנו בשנת 2022.

#### 2.1.2 ביקורת המדידה של שווי הוגן

במסגרת הסדר חוב שהושלם בשנת 2022, התאגיד המוזכר בסעיף 2.1.1. לעיל המיר אגרות חוב קיימות באגרות חוב חדשות ומכשירים פיננסיים נוספים (מניות, אופציות למניות והטבה נדחית). רישום ההתחייבות של אגרות החוב החדשות בספרי התאגיד נעשה לפי ערך הנקוב של אגרות החוב החדשות שהונפקו. בהתאם לכללים חשבונאים מקובלים, התחייבויות פיננסיות (בכללן אגרות חוב) מוכרות לראשונה בשווי הוגן (בתוספת עלויות העסקה). בנוסף, כאשר מוחלפות התחייבויות פיננסיות יש לבחון את השווי ההוגן של ההתחייבות הפיננסית החדשה ביחס להתחייבות הפיננסית שהוחלפה.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> סעיף 32 לתקן חשבונאות בינלאומי 28 – השקעות בחברות כלולות ובעסקאות משותפות, וסעיף 18 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 – צירופי עסקים.

<sup>24</sup> סעיפים 34-36 לתקן דיווח כספי בינלאומי 3 – צירופי עסקים.

<sup>25</sup> תקן דיווח כספי בינלאומי 13 - מדידת שווי הוגן ותקן דיווח כספי בינלאומי 9 – מכשירים פיננסיים.



בניירות העבודה של רואי החשבון המבקרים, לא נמצא עדות לבחינה על ידיהם של שוין ההוגן של אגרות החוב החדשות שהונפקו.

### **2.1.3 בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים**

בסקירת הביקורת שנערכה על הדוחות הכספיים של התאגיד המוזכר בסעיפים 2.1.1 ו-2.1.2 לעיל, התגלו ליקויים מהותיים בבקרת האיכות שהיה על המשרד לבצע על עבודת צוות הביקורת, כדלקמן:

1. במסגרת בקרת האיכות האמורה, על שותף ההתקשרות להניח את דעתו, בין היתר באמצעות סקירה של תיעוד הביקורת, שהושגו ראיות ביקורת נאותות התומכות במסקנות שגובשו בדוח רואה החשבון המבקר העומד להיתן<sup>26</sup>. כמו כן, במסגרת סקירת בקרת האיכות שעל סוקר בקרת איכות של ההתקשרות לבצע לפני הוצאת הדוח, על הסוקר לסקור תיעוד נבחר המתייחס לנושאים משמעותיים בהם צוות הביקורת הפעיל שיקול דעת ולמסקנות אליהן הגיע.<sup>27</sup> כמפורט גם בסעיפים 2.1.1 ו-2.1.2 לעיל, בחלק ניכר מניירות העבודה לא נמצא תיעוד לנהלי הביקורת שננקטו, תיעוד שיחות ובירורים שנערכו עם גורמים אצל המבוקר ולכן לא ברור כיצד שותף ההתקשרות וסוקר בקרת האיכות של ההתקשרות הניחו את דעתם לגבי נאותות ושלמות ראיות הביקורת שהושגו. כמו כן, על פי נהלים שקבע המשרד, ניירות העבודה שהכין סוקר בקרת האיכות של ההתקשרות וכן עותק ממוחשב של הסקירה שבוצעה היו צריכים להישמר בניירות העבודה. בסקירתנו, פרט לחתימה על כמה ניירות כלליים, לא נמצאה עדות למעורבותו של סוקר בקרת האיכות כנדרש. וכן, בפירוט שעות העבודה שנתקבל מהמשרד נמצא כי לא נרשמו כלל שעות עבודה של סוקר בקרת האיכות.

2. כמו כן, במסגרת בקרת האיכות, על שותף ההתקשרות ליטול אחריות לכך שתקוים התייעצות נאותה בנושאים מורכבים או שנויים במחלוקת לרבות עם גורמים בתוך המשרד או מחוצה לו ושהאופי וההיקף של התייעצויות כאלה, והמסקנות העולות מהן מתועדים ומוסכמים הן על האדם הפונה לייעוץ והן על האדם המייעץ<sup>28</sup>. כמו כן, גם סוקר בקרת איכות ההתקשרות מחויב לבחון האם קוימה התייעצות נאותה בנושאים מורכבים והמסקנות העולות מאותן התייעצויות<sup>29</sup>. בסקירה, לא נמצא תיעוד של התייעצויות שנערכו לרבות עם שותף המחלקה המקצועית בניגוד לתקן ובניגוד לנוהל המשרדי.

### **2.1.4 ריבוי ליקויים שדורגו כבינוניים**

בסקירת תיק ניירות העבודה של ביקורת תאגיד נמצאו שישה ליקויים שדורגו, כל אחד מהם, כליקויים בינוניים וביניהם ליקויים בתיעוד התקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי (ככל שהתקיימה תקשורת כזו) לרבות ליקויים בתיעוד התקשורת בדבר ענייני מפתח בביקורת שדווחו בדוח רואי החשבון המבקרים, ליקויים בהשגת ראיות בדבר זכויות ומחויבויות (שעבודים) משפטיות על נכסי החברה ו/או בתיעודן, הצהרות בכתב שהתקבלו מהדירקטוריון וההנהלה מהן נשמטו נושאים מהותיים הנדרשים על פי תקני ביקורת, היעדר תיעוד הקשר (ככל שהיה קשר כזה) בין צוות הביקורת והצוות שבחן את רכיבי הבקרה הפנימית המבוקרים, והיעדר תיעוד בדבר ניתוח פקודות יומן חריגות ושליפת נתונים כנדרש (ככל שבוצעו נהלים אלה).

על פי הקריטריונים שנקבעו על ידי המוסד<sup>30</sup>, ליקוי מהותי מוגדר כליקוי בודד או צירוף של ליקויים אשר גורמים לכך שקיימת אפשרות סבירה שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שבוקרו לא תתגלה במועד או לא תקבל ביטוי בחוות דעת רואי החשבון. במקרה דנן, צוות הסקירה סבר שהצטברות של הליקויים הרבים שמונו לעיל מתגבשים ביחד לליקוי מהותי.

<sup>26</sup> סעיף 17 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת הדוחות הכספיים.

<sup>27</sup> סעיף 20 (ג) לתקן הנ"ל.

<sup>28</sup> סעיף 18 לתקן הנ"ל.

<sup>29</sup> סעיף 21 (ב) לתקן הנ"ל.

<sup>30</sup> ראה בנדון 1.1 לעיל.

## 2.2 ליקויים חוזרים אחרים

### 2.2.1 תיעוד הביקורת

תיעוד הביקורת הינו אחד הנדבכים החשובים של מקצוע ראיית חשבון. בהתאם לתקינת הביקורת, על רואה החשבון המבקר לערוך תיעוד ביקורת במידה מספקת שיאפשר לרואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת דוחותיה הכספיים של הישות, להבין את:

- (א) האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת שבוצעו על מנת לעמוד בהוראות תקני הביקורת ובדרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות;
- (ב) תוצאות נוהלי הביקורת שבוצעו, וראיות הביקורת שהושגו; וכן
- (ג) נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, המסקנות בקשר אליהם ושיקול דעת מקצועי משמעותי שהופעל בהסקת מסקנות אלה.<sup>31</sup>

במרוצת השנים חלה ירידה באיכות התיעוד במשרדים הנסקרים על ידי המוסד. בסקירות שנערכו השנה נושא זה ריכז ממצאים רבים. הליקויים שנמצאו בתיעוד הביקורת דורגו השנה כ"ליקוי רוחבי"<sup>32</sup> במשרד גדול אחד ובמשרד בינוני<sup>33</sup> אחד. להלן פירוט הליקויים הנפוצים שנמצאו בנושא זה:

- (א) נמצאו לפחות 3 מקרים בהם ניירות עבודה מרכזיים לא אורכבו בתיקי ניירות העבודה אלא נמצאו במיילים או הודעות וואטסאפ של צוות הביקורת, או ברשת המשרדית מחוץ לתיק ניירות העבודה שאורכב.

במקרה אחד כזה לא נמצא נייר עבודה לבחינת ירידת ערך אפשרית בקרקעות שמחזיק תאגיד, המסווגות כמלאי. צוות הביקורת המציא לנו מייל מאת סמנכ"ל הכספים של התאגיד ממרץ 2023 הכולל נייר עבודה ובו הסבר מדוע לא הייתה ירידת ערך בכל אחת מהקרקעות. המייל לא נכלל בניירות העבודה ולא נמצא כל תיעוד לבדיקת נייר זה על ידי צוות הביקורת.

במקרה אחר, אישור שמאי מטעם המשרד לשמאות מהותית שנערכה על ידי התאגיד התקבל, ערב החתימה על הדוחות הכספיים, בהתכתבויות במיילים והודעות וואטסאפ שלא נכללו בתיק ניירות העבודה.

מקרים כאלה חושפים את המשרד לשני סוגים של סיכונים:

1. לגבי מסמכים שמתקבלים זמן קצר ערב החתימה על הדוחות הכספיים ונשארים במיילים או הודעות וואטסאפ, לא ניתן בדרך כלל למצוא עקבות ביקורת (audit trails).

2. עם תחלופת חברי צוות הביקורת, או עזיבתם את המשרד, קיים סיכון שלא יהיה ניתן לאתר יותר מסמכים חשובים אלה.

(ב) היעדר תיעוד לנהלי ביקורת שננטו. בהקשר זה יש לציין את המקרים המוזכרים בסעיף 1.2.1 לעיל ואחרים. וכן, מקרים בהם לא נמצא תיעוד לשיקולי דגימה, תיעוד לשיחות ובירורים שנערכו עם גורמים אצל המבוקר ואחרים.

(ג) ניירות עבודה לא מעודכנים שאורכבו בתיק ניירות עבודה, בין אם הסכומים המצוינים בניירות אלה אינם תואמים את הסכומים בדוחות הכספיים, או שלא כוללים תיאור נהלי הביקורת שבוצעו או ציון מסמכים אחרים שנתקבלו אחרי שנערכו ניירות העבודה.

(ד) שימוש בטפסים מובנים גנריים, בהם צוות הביקורת יכול לסמן את אחת האפשרויות ללא צורך בתוספת מלל כלשהי. לעיתים אין צורך ביותר מזה, אולם בלא מעט מקומות יש לפרט ולהוסיף מידע מעבר למובנה בטפסים והדבר לא נעשה.

<sup>31</sup> סעיף 8 לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת.

<sup>32</sup> על פי הקריטריונים של המוסד, "ליקוי רוחבי משרדי" הוא ליקוי שנמצא ביותר מתיק אחד שנדגם השנה באותו משרד.

<sup>33</sup> על פי הקריטריונים של המוסד, משרד בינוני הוא משרד שהיקף התאגידים המדווחים המבוקרים על ידו הוא רב (בהיקף שנקבע).

## 2.2.2 מהותיות בביקורת

נושא זה ריכוז בעבר הערות רבות ועדיין ממשיך להעסיק את צוותי הסקירה. נמצאו השנה 3 מקרים שמן הראוי להסב את תשומת הלב אליהם:

(א) בסקירת הביקורת שנערכה על הדוחות הכספיים של תאגיד נמצא כי סף המהותיות לצורכי ביצוע הביקורת נקבע על סך 63 מיליון ₪ כאחוז מסוים מהרווח הנקי של התאגיד; ואילו על פי הנחיות המשרד, סף המהותיות היה אמור להיות הנמוך מבין סף המהותיות שנקבע על בסיס הרווח הנקי כאמור לסף המהותיות המחושב כאחוז מההון- במקרה זה 18 מיליון ₪. בנוסף, בקביעת סף המהותיות שחושב כאחוז מהרווח הנקי לא נוטרלו פרטי הכנסות שאינם חוזרים על עצמם כמו רווח מהסדר נושים<sup>34</sup>, הרווח ההזדמנותי מרכישת מניות בחברה כלולה<sup>35</sup> והכנסות אחרות<sup>36</sup>. בנטרול ההכנסות שאינן חוזרות על עצמן, סף המהותיות המתוקן היה עומד על סך 14.1 מיליון ₪. בהקשר זה נציין עוד כי סכום הפרשי הביקורת שלא תוקנו נמצא קרוב לסף המהותיות המתוקן. לטענת המשרד, בפועל בוצעה בדיקה מלאה ולא מדגמית אך טענה זו אינה מתקבלת לאור הוראות התקינה שבניגוד לישויות קטנות שאינן נסחרות, לא ניתן לוותר על קביעת מהותיות בתאגידים מדווחים.<sup>37</sup> כמו כן, ההצגות המוטעות האמורות שלא תוקנו לא דווחו לגורמים השונים בתאגיד כנדרש<sup>38</sup>.

(ב) באופן כללי, קיים קשר בין האופי, ההיקף והעיתוי של נהלי הביקורת שרואה החשבון המבקר מבצע לבין רמת המהותיות שנקבעה. נמצאו שני מקרים בהם הרווח הסופי בדוחות הכספיים היה קטן באופן משמעותי ביחס לרווח המשוער עליו בוססו ספי המהותיות בתחילת הביקורת. במקרה אחד עודכנו ספי המהותיות והם קטנו לעומת ספי המהותיות שנקבעו בתחילת הביקורת ובמקרה השני הם נשארו ללא שינוי, אך בשני המקרים לא עודכן היקף הנהלים שהיה צריך לבצע כמתחייב בנסיבות.<sup>39</sup>

## 2.2.3 ביקורת הפרשים בין עלויות בניה ושיעור התקדמות הפרויקט על פי דוחות פיקוח לעומת הספרים

במסגרת הליווי הבנקאי בפרויקטים לבניה, מוכן עבור הבנק המממן דוח פיקוח שנערך על ידי שמאי מטעמו, לצרכי מעקב על הפרויקט. הדוח כולל את תקציב הפרויקט, מעקב על הניצול התקציבי, מעקב על מכירת הדירות וכן נעשית הערכה על ידי השמאי, לגבי שיעור ההתקדמות ההנדסי של הפרויקט.

במקרה של הפרש מהותי בין שיעור ההתקדמות והעלויות שהוצאו על פי דוח הפיקוח לבין שיעור ההתקדמות ועלויות הפרויקט על פי הספרים, יש לנתח את ההפרשים המהותיים על מנת לוודא כי הרישומים על פי ספרי התאגיד נאותים. לצורך העניין, לא די בניתוח איכותני של הגורמים שהביאו להפרשים המהותיים אלא לנסות לכמת את השפעת גורמים אלה במונחים כספיים על מנת לוודא שגורמים אלה אכן מסבירים את ההפרשים באופן מניח את הדעת.

(א) בשתי סקירות שונות שנערכו נמצא כי במקרים שהיו הפרשים מהותיים בין דוחות הפיקוח לרישומים בספרים, צוותי הביקורת הסתפקו בהסברים כלליים בלבד או שכלל לא תיעדו את ניתוח ההפרש:

<sup>34</sup> ההפרש בין ערך ההתחייבויות שנמחקו במסגרת ההסדר לתמורות החדשות שניתנו לנושים.

<sup>35</sup> ההפרש בין שוין המאזני של המניות שנרכשו למחירן בבורסה בו בוצעה העסקה.

<sup>36</sup> לפי סעיף 6א לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת.

<sup>37</sup> ראה הערת שוליים 5 לתקן.

<sup>38</sup> על פי תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת.

<sup>39</sup> סעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת.

בפרויקט מסוים שנסקר על ידינו, עלויות הבניה שנוצלו על פי דוח הפיקוח היו כ- 116 מיליון ₪ בעוד שבמאזן הבוחן סך עלויות הבניה היו 95 מיליון ₪. לא נמצא תיעוד בנייע לניתוח הפער.

בפרויקט אחר של אותו תאגיד נמצא כי שיעור ההתקדמות בפרויקט על פי תחשיב התאגיד היה 32% לעומת 22% שיעור התקדמות הנדסי בדוח הפיקוח. העלויות במאזני הבוחן היו גבוהות ב-6.7% מהעלויות המוצגות בדוח הפיקוח. בניירות העבודה צוין הסבר כללי של סמנכ"ל ההנדסה של התאגיד. לדעת הסקירה, היה על רואי החשבון המבקרים לבדוק את ההסבר הכללי שהתקבל ולכמתו במונחים כספיים.

(ב) בפרויקט אחר שנסקר במשרד אחר, הסקירה מצאה הפרשים בין עלויות הבניה ששולמו כפי שחושבו על ידי השמאי בסך 12.6 מיליון ₪ לבין הסכומים שנצברו בספרי התאגיד בסך של כ- 19 מיליון ₪ ובין החשבון המצטבר של הקבלן המבצע המתייחס לחודש דצמבר 2022 בסך של כ- 17 מיליון ש"ח. צוות הביקורת קיבל הסברים מהתאגיד. הסקירה מצאה שההסברים שהתקבלו במספר מקרים אינם מסתדרים עם הפערים שנמצאו.

(ג) במקרה אחר במשרד אחר נסקרה הביקורת שבוצעה על פרויקט רכוש קבוע שתאגיד בנה בחו"ל. בהתבסס על הערכת שווי של מעריך שווי בלתי תלוי, בדוחות הכספיים של התאגיד נכללה הפרשה להפסד בגין ירידת ערך של הרכוש הקבוע בהקמה בגובה ההפרש בין העלויות שנרשמו בספרי התאגיד לסכום בר ההשבה של הפרויקט כפי שחושב על ידי מעריך השווי. אחרי ההפחתה לסכום בר ההשבה של הפרויקט כאמור, התקבל אישור ממהנדס הפרויקט בחו"ל על שיעור ההשלמה של הפרויקט. על סמך אישור זה, התאגיד צבר עלויות נוספות בספרים (כנגד הוצאות לשלם) מעבר לסכום בר ההשבה של הפרויקט. בעת הסקירה התעוררה השאלה האם הסכומים הנוספים שנרשמו על סמך אישור המהנדס הובאו בחשבון על ידי מעריך השווי בקביעת סכום בר ההשבה או שהוא לא היה מודע לעלויות אלה שהיו אף הן צריכות להיכלל במסגרת ההפרשה להפסד. ניירות העבודה שתקו בנקודה הזאת. אחרי בירורים, צוות הסקירה הגיע למסקנה שעלויות אלה הובאו בחשבון על ידי מעריך השווי, דבר שלא עלה מניירות העבודה כאמור, ולכן לא דורג הליקוי כליקוי "מהותי".

#### 2.2.4 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>40</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>41</sup>

בסקירה מסוימת שנערכה השנה נמצא בין ניירות העבודה שאלון תיוג לנושא סקירת דוח הדירקטוריון אך השאלון התייחס רק לבחינת קיומם של רשימת הנושאים הנדרשים על פי תקנות ניירות ערך וללא התייחסות לבדיקת קיומם של אי התאמות מהותיות וכן לא נכללה בשאלון התייחסות לקריאת הדוח התקופתי המלא כנדרש. כמו כן, לא נמצא בניירות העבודה תיעוד לקריאת המידע האחר.

<sup>40</sup> תקן ביקורת (ישראל) 720 בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים.

<sup>41</sup> ראה לדוגמה סעיף 2.2.5 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2021, סעיף 2.2.3 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2020 וסעיף 2.7 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2016.

## 2.2.5 נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה חשבון 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 שנקבעו בתקינה<sup>42</sup>.

בסקירות שנים קודמות<sup>43</sup> נמצאו ליקויים במשרדים בביצוע נהלי ביקורת במסגרת אחריות רואה החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית .

בין יתר הנהלים, על רואה החשבון המבקר לבדוק רישומי יומן ותאומים אחרים ('פקודות יומן חריגות') 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>44</sup>

בסקירה מסוימת שנערכה השנה לא מצאנו תיעוד בדבר ניתוח פקודות יומן ושליפת נתונים שעל פי שיקול דעת המבקר הוגדרו כחריגים, ככל שיושם נוהל זה.

\* \* \*

<sup>42</sup> תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

<sup>43</sup> ראה לדוגמה סעיף 2.2.2 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2021, סעיף 2.2.1 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת ביקורת 2020 וסעיף 2.8 לדוח השנתי של המוסד בגין שנת 14 ביקורת 2017.

<sup>44</sup> סעיפים 77-79 לתקן הנ"ל.