



1024 /365

ו' טבת, תשפ"ה
6 ינואר, 2025

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 2024 (בגין שנת הביקורת 2023)**

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

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 מדי שנה ע"י המוסד או ה-PCAOB האמריקאי והמשרדים האחרים נסקרים ע"י המוסד מדי שנתיים או שלוש.

בשל השלכות המלחמה על משרדי רואי החשבון הנסקרים, עובדיהם ובני משפחותיהם המשרתים במילואים, ובהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, הסקירה בשנת 2024 צומצמה לכ-60% מהיקפה הרגיל שהיה מתבצע לולא השלכות אלה.

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
E-mail: cpas@icpas.org.il

בהתאם לאמור, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2023 נערכה ב-3 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-57% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-6 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2023 כ-3% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-20 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-3.4% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2023 הייתה נתונה לסקירתנו).

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, משרד רואי חשבון אחד נדרש השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצע על 2 דוחות כספיים של שנת 2022.

שני תאגידים מדווחים שרואי החשבון שלהם נדרשו לבצע תהליך Remediation בשל ליקויים מהותיים שנמצאו בביקורת הדוחות הכספיים שלהם לשנים 2021 ו-2022 פרסמו דוחות כספיים מתוקנים בשל טעויות מהותיות שנתגלו בדוחות הכספיים שלהם לשנים אלה.

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 משמעותי וחוקרת משמעותית 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 שהערכנו 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 ממטרותיו 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 בשנים 2022-2023 במשרדים שנסקרו בשנת 2024. בחלק זה נכללו גם ממצאים שעלו מיישום עמדת רשות ניירות ערך חדשה מינואר 2024 בעניין הסתמכות על רואי חשבון במדינות חוץ.

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

1. דרוג הליקויים ויישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף בשנים 2022-2023

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 השנה¹, 4 ליקויים שנמצאו דורגו כליקויים מהותיים. ליקויים אלה מפורטים בחלקו השני של הדוח.

נתונים סטטיסטיים לגבי ליקויים שנמצאו השנה ודורגו כבינוניים וקלים מובאים בנספח לדוח זה.

1.2 יישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף בשנים 2022-2023

בשנים 2022-2023 נכנסו לתוקף מספר תקני ביקורת חדשים שהם משמעותיים בביקורת של תאגידים מדווחים. 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 תאגידים מדווחים² 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:

¹ כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 20 תאגידים מדווחים ב-9 משרדי רואי חשבון.

² לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידים מדווחים לפי שיקול דעת רואי החשבון המבקרים של התאגידים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

- (א) לתאר בדוח שלהם את מהות עניין המפתח בביקורת ;
 (ב) לתאר מדוע אותו עניין נחשב כמשמעותי ביותר בביקורת ולכן נקבע כעניין מפתח בביקורת ;
 (ג) לתאר כיצד ניתן מענה לאותו עניין בביקורת ; וכן
 (ד) לכלול הפניה לסעיף/ים או לגילוי/ים הקשור/ים, ככל שישנם, בדוחות הכספיים.

רואי החשבון המבקרים של 20 התאגידיים שביקורת הדוחות הכספיים שלהם נסקרה השנה דיווחו על 25 ענייני מפתח (1.25 ענייני מפתח בממוצע) שנושאייהם התפלגו כלהלן :

| <u>מספר ענייני מפתח שדווחו בנושא</u> | <u>נושאי ענייני מפתח בביקורת</u> |
|--------------------------------------|---|
| | מלאי |
| 6 | |
| 5 | שווי הוגן נדל"ן להשקעה |
| 4 | הכרה בהכנסה, לרבות מעבודות בביצוע |
| 3 | מדידה וירידת ערך של נכסים, לרבות נכסים בלתי מוחשיים |
| 2 | שווי הוגן של השקעות בחברות בלתי סחירות |
| 2 | הפרשה להפסדי אשראי וסיכון נזילות |
| 1 | הוראות חוק ורגולציה בחו"ל |
| 1 | חכירת נכסים בבעלות בעל שליטה |
| 1 | התקשרויות במיזמי אנרגיה עם אחרים |
| 25 | סך הכל |

בכל הסקירות שנערכו, הסקירה העלתה שהציות להוראות התקן כפי שעולה מתוך ניירות העבודה היה טוב, למעט :

- (א) במקרה אחד לא נמצא תיעוד לנהלי הביקורת שבוצעו לכאורה כמענה לעניין המפתח בביקורת אשר פורטו בדוח רואי החשבון המבקרים.
 (ב) במקרה אחר לא נמצא תיעוד לרציונל לקביעה של רואה החשבון המבקר של עניין המפתח בביקורת, כמתחייב על פי התקן.³

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

התקן החליף תדריך ישן בנדון ומחייב את כל משרדי רואי חשבון בישראל להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות בשורה של נושאים⁴ כגון אחריות על איכות במשרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשרויות וניטור. לגבי תאגידיים מדווחים⁵, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

בסקירות שנערכו השנה לא היו ממצאים בדבר אי יישום הוראות תקן זה למעט מקרה אחד של אי עדכון נהלים.

³ סעיפים 18 ו- 64 לתקן.

⁴ הנושאים מפורטים בסעיף 12 לתקן.

⁵ 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 תאגידי מדווחים⁶ 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 המשרד⁷, 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 תאגידי מדווחים⁸ למנות סוקר בקרת איכות של ההתקשרות (המכונה לעיתים "שותף מלווה" או "שותף נוסף" אף על פי שהוא אינו חייב להיות שותף)⁹ אשר יבצע סקירת בקרת איכות של הביקורת שבוצעה, לפני הוצאת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. על סקירה כאמור לכלול, בין היתר¹⁰:

- (א) דיון בנושאים המשמעותיים שעלו במהלך הביקורת עם השותף האחראי על ביקורת;
- (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 3 ליקויים קלים בלבד ביישום הוראות תקן זה, שיפור משמעותי מאד לעומת השנה הקודמת בה נמצאו מספר רב של ליקויים.

⁶ לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידי מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

⁷ ראה 1.2.2 לעיל.

⁸ לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידי מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידי מדווחים.

⁹ 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.

¹⁰ סעיפים 20-21 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.

הליקויים שנמצאו השנה היו בנושאים אלה:

(א) נמצא מקרה אחד בו, לדעת הסקירה, מספר השעות שדיווח סוקר בקרת איכות של ההתקשרות היה נמוך באופן שעורר ספק לגבי מילוי בפועל של כל המטלות המוטלות עליו.

(ב) נמצא מקרה בו נזקפו לשעות העבודה בגין אותו תיק שעה אחת בלבד של סוקר בקרת איכות של ההתקשרות/השותף הנוסף. בעקבות הערתנו, השותף הנוסף הצהיר לנו בכתב על מספר שעות עבודה המניח את הדעת אשר נזקפו בתיק הלא נכון. לדעת המוסד, הטעות הייתה נמנעת אילו המשרד היה מקיים בקרה על סבירות כמות שעות העבודה של סוקרי בקרת איכות ההתקשרות.

(ג) נמצא מקרה אחר בו רשימת התיוג בה פורטו המטלות שביצע סוקר בקרת איכות של ההתקשרות לא תויקה בתיק ניירות העבודה, לא הייתה מספיק מפורטת ולא נחתמה כיאות. בהקשר זה יש לציין כי יש להשלים את סקירת בקרת איכות ההתקשרות לפני החתימה על חוות הדעת של רואה החשבון המבקר.¹¹

המוסד מברך על השיפור הרב שחל ביישום הוראות תקן זה לעומת השנה הקודמת שהייתה שנת היישום הראשונה של התקן.

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 הכספיים¹²;
- (ב) היקף ועיתוי מתוכננים של הביקורת, לרבות הסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר¹³;
- (ג) ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת¹⁴;
- (ד) הצהרה כי צוות ההתקשרות וגורמים אחרים במשרד כנדרש, וכן, כאשר רלוונטי, פירמות ברשת קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות בנוגע לאי תלות.

מבין הנושאים בהם נמצאו ליקויים השנה, ביישום תקן זה נמצאו המספר הרב ביותר של ליקויים, כדלהלן:

(א) נמצא מקרה בו כלל לא נמצא תיעוד לתקשורת עם המופקדים על ממשל התאגידי כנדרש בתקן. יצוין כי התקן מחייב עריכה ושמירת תיעוד התקשורת גם כאשר היא נעשית בעל פה.¹⁵

(ב) נמצא מקרה בו התקשורת היחידה שתועדה הייתה תקשורת שקוימה בשלב תכנון הביקורת. מאידך, נמצא מקרה אחר בו לא קוימה תקשורת בדבר תכנון הביקורת בשלב מקדמי כלשהו. קוימה תקשורת בשלב סיכום הביקורת בלבד.

¹¹ סעיף 19א לתקן.

¹² 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.

¹³ סעיף 15 לתקן.

¹⁴ ראה פירוט בסעיף 16 לתקן.

¹⁵ סעיף 23 לתקן

כמפורט לעיל, התקן מחייב, בין היתר, קיום תקשורת בדבר ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת והסיכונים המוערכים להצגה מוטעית מהותית, שיכולה להתקיים בשלב תכנון הביקורת בלבד; וכן, תקשורת בדבר ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת הנערכת בתומה.

(ג) בשני המקרים המפורטים ב (ב) לעיל, התקשורת קוימה עם ועדת הביקורת של התאגיד בלבד. במקרים כאלה, התקן מחייב את רואה החשבון המבקר לתקשר את אותם עניינים גם עם הדירקטוריון (לפחות באופן תמציתי) כך שלכל המופקדים על ממשל תאגידי יהיה מידע מלא ומאוזן.¹⁶

(ד) נמצא מקרה בו התקשורת לא כסתה את הסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר כנדרש בתקן וכמצוין לעיל.

(ה) נמצא מקרה בו לא תוקשר שכר הטרחה הכולל שנגבה מהלקוח - תוך הבחנה/פיצול בין שכר הטרחה בגין שירותי ביקורת לבין שירותים שאינם שירותי ביקורת, כפי שנדרש בתקן¹⁷, וזאת כדי לסייע לגורמים הרלוונטיים בגוף המבוקר להעריך את ההשפעה האפשרית של מתן שירותים שאינם ביקורת על אי תלותו של רואה החשבון המבקר.

(ו) נמצא מקרה בו המשרד לא הצהיר בפני הדירקטוריון על אי התלות שלו במבוקר, כנדרש בתקן¹⁸. ראה בנדון גם סעיף 2.2.3 להלן.

1.2.5 עמדת רשות ניירות מינואר 2024 בדבר הסתמכות רואה החשבון המבקר על מבקרים אחרים בחו"ל בדוחות כספיים מאוחדים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600 כאשר עיקר הנכסים או עיקר ההכנסות מבוקרים על ידי מבקרים בחו"ל שאינם רואי חשבון ישראלים.

בחודש ינואר 2024 הבהירה רשות ניירות ערך את עמדתה¹⁹ כי בביקורת של דוחות כספיים מאוחדים של תאגיד, לא ניתן להסתמך²⁰ על עבודתו של רואה חשבון מבקר זר (שאינו רואה חשבון ישראלי) בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600, במקרים בהם עיקר הנכסים ו/או ההכנסות מבוקרים על ידי רואה חשבון זר. כפי הנמסר, "עיקר" לצורך העניין הוא 75% או יותר.

עמדה חדשה זאת מנוגדת להוראות תקן ביקורת (ישראל) 600 המתירה הסתמכות כזאת בכפוף לביצוע נהלי ביקורת מסוימים המפורטים בתקן²¹ ומעוררת בעיות נוספות שאינן רלוונטיות לדוח זה.²²

¹⁶ סעיף 12 לתקן.

¹⁷ סעיף 17 (א) (1) לתקן.

¹⁸ סעיף 17 לתקן.

¹⁹ על פי פרסום רשות ניירות ערך מיום 14 בפברואר 2024, באמצעות קובץ שו"ת מספר 105-35.

²⁰ בהתאם לתקנה 9 לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

²¹ סעיף 11 ונספח 1 לתקן.

²² הבעיות הנוספות הן: 1. שאלת הסמכות. בהתאם לתקנות רואי חשבון, הסמכות לקבוע כללי ביקורת בישראל נתונה ללשכת רואי חשבון בישראל. סמכות זו הוכרה גם על ידי הפסיקה. 2. לכאורה, עמדת רשות ניירות ערך עומדת גם בסתירה להוראות תקנה 1א (4) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965 המתירות לרואה חשבון ישראלי מתן חוות דעת על סמך בדיקתו של "אדם הרשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת-חוץ". 3. עמדת רשות ניירות ערך מכוונת את רואי החשבון המבקרים הישראליים של תאגידים מדווחים לבצע את ביקורת הישיוות המאוחדות בחו"ל בעצמם. קיים ספק אם בכל המקרים האלה יש לרואי החשבון הישראליים את הידע והמיומנות הדרושים לביצוע ביקורת בחו"ל בסביבת חוק ורגולציה שאינה בהכרח מוכרת להם. לעיתים, התוצאה עלולה להיות ביקורת נחותה של הישיוות המאוחדות בחו"ל לעומת מצב שאלה מבוקרות על ידי רואי חשבון מקומיים להם, בדרך כלל, יש את הידע הדרוש לביצוע הביקורת.

במקרה אחד שנסקר השנה, בעקבות עמדת רשות ניירות ערך לעיל שונתה במהלך הביקורת ההתקשרות עם רואה חשבון זר שביקר חברה מאוחדת בחו"ל מהתקשרות של הסתמכות בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 600 להתקשרות לפיה רואה החשבון הזר נותן שירותים למשרד הנסקר אשר נוטל את האחריות על ביקורת החברה המאוחדת בחו"ל .
נמצא :

- א. לא נערך שינוי ועדכון של מכתב ההתקשרות עם התאגיד.
- ב. מכתב יועציה המשפטיים של החברה המאוחדת בחו"ל לעניין עמידה בהוראות חוק ורגולציה לא מוען ישירות למשרד הנסקר אף שנושא זה הוגדר כעניין מפתח בביקורת.
- ג. בחלק ניכר מניירות העבודה שהוכנו על ידי צוות נותני השירותים בחו"ל לא נמצאו פרטי תיעוד כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד הביקורת.
- ד. לא התקבלו הצהרות בכתב מהדירקטוריון והנהלה של החברה המאוחדת בחו"ל כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר הצהרות בכתב.

במקרה אחר שנסקר השנה, התאגיד המדווח ורשות ניירות ערך הגיעו להסכמה לפיה הוראות עמדת רשות ניירות ערך החדשה יחולו על התאגיד החל בשנת הביקורת 2024.

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, או שנדונו במידה מספקת בדוחות המוסד בגין שנים קודמות. 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 עסקאות עם צדדים קשורים

- בעלי השליטה בתאגיד מעורבים במידה ניכרת בממשל התאגידי שלו ונותנים לו, בין היתר, שרותי ניהול ושירותים משפטיים. כמו כן, בנוסף לאגרות החוב שגייס מהציבור, התאגיד נוטל הלוואות ממוסדות כספיים ואחרים ומשרשר חלק מהותי מהן לבעלי השליטה. לתאריך הדוח על המצב הכספי, יתרת החוב של בעלי השליטה וכן ההתחייבויות למוסדות כספיים ואחרים עולות, כל אחת מהן, על 100 מיליון ש"ח. כמעט כל הכנסות המימון של התאגיד, בסכומים מהותיים אף הן, הן מצדדים קשורים. בסקירה נמצא כי בביקורת הכנסות המימון, המשרד הסתפק בביצוע נהלים אנליטיים בלבד ללא ביצוע נהלי ביקורת מבססים כמצופה בביקורת עסקאות מהותיות עם בעלי שליטה. גם הנהלים המבססים שבוצעו בביקורת הוצאות המימון היו בלתי מספקים.
 - הסקירה העלתה כי חלק מהותי מיתר העסקאות עם צדדים קשורים לא נבדקו מאחר ואלה לא מגיעות לסף המהותיות הכמותי שנקבע. הסקירה סברה כי בנסיבות הקיימות, מהותיות עסקאות אלה נקבעת על פי ההיבט האיכותני שלהן ולא ההיבט הכמותי ולכן היה צריך לבדוק עסקאות אלה.
 - לתאגיד נכס בהקמה. התשלומים לבניית הנכס מבוצעים על ידי חברה בשליטת בעלי השליטה של החברה. קיימת חוסר בהירות באשר לעובדה אם הצד להסכם הבנייה עם הקבלן הוא התאגיד או בעלי השליטה. נמצא שבעוד שבדוח התקופתי מצוין שבעלי השליטה חתמו על ההסכם, בביאורים לדוחות הכספיים מצוין כי התאגיד חתם על ההסכם. צוות הביקורת לא הצליח להסביר את הסתירה הזאת. בכל מקרה, בביאור עסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים לא ניתן גילוי לביצוע התשלומים להקמת הנכס על ידי בעלי השליטה והסיבות לכך, וצוות הביקורת לא תיעד את היעדר הגילוי והסיבות לכך בניירות העבודה.
- בנסיבות אלה, הסקירה סברה שהיו ליקויים מהותיים בביקורת שבוצעה בקשר לעסקאות עם צדדים קשורים.

2.1.2 ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי של תאגיד מסוים, צוין כי רואי החשבון המבקרים ביקרו את הבקורות ברמת הארגון ושלושה תהליכים נוספים. בניירות העבודה תויקו בקורות התאגיד בתהליכים אלה והטסטים שביצעו יועצי ה-SOX של התאגיד. מעבר לכך, לא נמצא כל תיעוד אחר בניירות העבודה בקשר לביקורת שבוצעה על ידי צוות הביקורת לצורך גיבוש חוות דעתם. הוצגו מספר מיילים, שלא תויקו בניירות העבודה, אשר צוות הביקורת שלח ליועצי החברה עם מספר שאלות על בקורות שונות בתהליכים הנ"ל ותשובת יועצי החברה.

בנסיבות אלה הסקירה סברה שהביקורת לא השיגה ראיות נאותות ומספיקות לצורך מתן חוות הדעת וראה בכך ליקוי מהותי.

2.1.3 ביקורת מלאי המוחזק בחו"ל

כמחצית מנכסי התאגיד לתאריך הדוח הכספי הם מלאי המוחזק בחו"ל. 75% ממלאי זה (כ-36% מכלל נכסי התאגיד לתאריך זה) נמצא אצל ספק במדינה מזרח אירופאית מסוימת. מספר ימים לפני תום 2023 הוקצו לספק זה מניות בשיעור שהפך אותו לבעל עניין בתאגיד, כנגד ויתור על אשראי ספקים.

המלאי הנדון הוחזק במספר אתרים אך לא נמצאו בניירות העבודה פרטים בדבר מקומם של אתרים אלה ומהו המלאי הנמצא בכל אתר, למעט אתר אחד (להלן - "האתר הידוע") בו נמצא כ-46% מהמלאי במדינה זו. הבדיקות שנציגי המשרד בחו"ל ביצעו התרכזו רק באתר הידוע. במצגת אשר הוצגה לגורמי הממשל התאגידי של התאגיד במרץ 2024 צוין בנושא המלאי כי

בוצעה בדיקה מדגמית לקיום המלאי אצל הספק בחו"ל אך **הבדיקה טרם הושלמה**. (ההדגשה אינה במקור).

בנסיבות אלה הסקירה סברה שצוות הביקורת לא השיג ראיות נאותות ומספיקות בקשר למצגי קיום ושלמות המלאי וראתה בכך ליקוי מהותי.

כמו כן הסקירה עוררה את השאלה, האם בהתאם לתקנות²³ היה צריך לתת גילוי בדוחות הכספיים לעובדת היותו של בעל עניין זה ספק מהותי ושחלק מהותי מנכסי התאגיד ליום 31.12.2023 מוחזק על ידו בחו"ל. לא מצאנו בדוחות הכספיים כל גילוי לכך. התשובה לשאלה הזאת אינה חד משמעית אך לדעת הסקירה, לכל הפחות, היה על צוות הביקורת לבחון את ההשלכות האפשריות של הפיכתו של הני"ל לבעל עניין בחברה בחודש דצמבר 2023 על הדוחות הכספיים והביקורת שבוצעה ולתעד בחינה זו, דבר שלא היה לו עדות בניירות העבודה.

2.1.4 ביקורת שווי הוגן של השקעה בלתי סחירה

תאגיד השקיע סכומים מהותיים בקרן בלתי סחירה. בקשר להשקעה זו, צוין בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2023 בין היתר כדלקמן: "בהמשך לבקשות החברה למשיכת מלוא יתרת ההשקעה ופניות דומות של משקיעים נוספים בקרן, הודיעה הקרן לכלל משקיעיה בחודש יוני 2023, על עצירת המשיכות ופריסתן לאורך זמן, וזאת לטענתם מכוח הוראות שונות בהסכמי ההשקעה המקנות **במצבי קיצון** להנהלת קרן סמכות **לנקוט בצעדים חריגים**, שמיועדים **לשמור על יציבותה** של הקרן. (ההדגשות אינן במקור).

הקרן פרסמה מתווה למשקיעים לפיו היא אפשרה קבלת 20% מהמשיכה המבוקשת על ידי המשקיע תמורת ויתור על חלק משמעותי מיתרת ההשקעה.

כמו כן, החברה המנהלת את הקרן דיווחה על הפסדים משמעותיים בשנים 2022-2023 וכן בדוח התקופתי של התאגיד צוין כי משקיעים בתאגיד בוחנים תביעה נגזרת כנגד דירקטורים בו בגין השקעת התאגיד בקרן.

התאגיד קבע את השווי ההוגן של ההשקעה בקרן ליום 31.12.2023 על בסיס נתוני NAV (Net Asset Value) בלתי מבוקרים שהתקבלו בתמצית חשבון מהקרן, ללא התאמות בהתחשב בנסיבות.

בנסיבות אלה הסקירה סברה כי לצוות הביקורת אין ראיות ביקורת נאותות ומספקות המבססות את שווי השקעת התאגיד בקרן כפי שהוצג בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2023. לדעת הסקירה, ההסתמכות של צוות הביקורת על נתוני NAV בלתי מבוקרים בלבד שהתקבלו מהקרן, כשזו נתונה בקשיי נזילות קיצוניים ולכן עצרה את משיכות המשקיעים כדי לשמור על יציבותה אינה מספיקה והיה על צוות הביקורת לאתגר את מדידת השווי ההוגן של ההשקעה בקרן כפי שהוצג בדוחות הכספיים ליום 31.12.2023, ולתעד את נהלי הביקורת שבוצעו.

²³ תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תשי"ע 2010.

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.²⁴

בדומה לשנים קודמות, גם בסקירות שנערכו השנה היו בנושא זה ממצאים רבים יחסית.²⁵ להלן פירוט הליקויים שנמצאו בנושא זה:

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

מקרים כאלה חושפים את המשרד לשני סוגים של סיכונים:

1. לגבי מסמכים שמתקבלים זמן קצר ערב החתימה על הדוחות הכספיים ונשארים במיילים, 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 שננקטו. במספר סקירות שנערכו השנה מצאנו כי לא קיים תיעוד מספק לעבודה שנעשתה ע"י צוות הביקורת, כך שלא ניתן לדעת האם ננקטו נהלים מספקים ומה הפעולות הספציפיות שנעשו.

(ג) לא מעט מקרים, ניירות עבודה שנערכו ע"י צוותי ביקורת לא כוללים מידע בדבר זהות עורך הנייר, תאריך עריכתו ופרטי הממונה שסקר אותו, כנדרש.²⁶

(ד) לגבי תיעוד חסר בביקורות משותפות, ראה סעיף 2.2.3 להלן.

2.2.2 התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים

תקן הביקורת שדן בנושא זה מחייב את רואה החשבון המבקר להשיג הבנה כללית לגבי המסגרת החוקית והרגולטורית הרלוונטית לישות המבוקרת ולענף או למגזר בו היא פועלת ולגבי האופן בו פועלת הישות כדי לקיים מסגרת זו.²⁷

²⁴ סעיף 8 לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת.

²⁵ ראה נספח נתונים סטטיסטיים לדוח זה לגבי ליקויים שנמצאו השנה ודורגו כבינוניים וקלים.

²⁶ סעיף 9 לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת.

²⁷ סעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 250 בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

התקן קובע שעל רואה החשבון המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה המזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים.²⁸ בנוסף, התקן מפרט נהלי ביקורת שעל המבקר לבצע ועשויים לסייע בזיהוי מקרים של אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר עשויות להיות בעלות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים:

- (א) קיום בירורים עם הדירקטוריון והנהלה, וכאשר קיימת ועדה לבחינת הדוחות - גם עימה, באשר לקיום הוראות חוק ורגולציה על ידי הישות כאמור.
 (ב) קיום בירור עם הגורמים האמורים לגבי תכתובות, אם קיימות, עם הרשויות הרלוונטיות בנושא רישוי או רגולציה.²⁹

כמו כן, התקן מחייב את רואה החשבון המבקר לדרוש הצהרות בכתב כי הביאו לידיעתו את כל המקרים הידועים של אי קיום או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר את השפעותיהם יש לשקול בעת הכנת דוחות כספיים.³⁰

(א) בסקירה שבוצעה השנה נמצא כי בנייר העבודה המתייחס לנושא הוראות חוק ורגולציה, כלל לא פורטו החוקים וההוראות הרגולטוריות החלים על החברה שעשויה להיות להם השפעה ישירה על הדוחות הכספיים.

(ב) במקרה אחר בו פעילות התאגיד נמצאת רובה ככולה בחו"ל נמצא כי נייר העבודה בעניין קיום הוראות חוק ורגולציה מתייחס רק להוראות חוק ורגולציה מתוקף היותו של התאגיד תאגיד מדווח בישראל מבלי שיכלול התייחסות להוראות חוק ורגולציה החלות עליו לאור פעילותו בחו"ל וחבויות החלות עליו לאור העובדה שהתאגיד התאגד מחוץ לישראל.

(ג) במקרה אחר נמצא כי צוות הביקורת לא קיבל הצהרות בכתב ספציפיות באשר לקיומן של הוראות חוק ורגולציה כנדרש.

2.2.3 ביקורת משותפת

תקן הביקורת הדין בנושא עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת³¹ קובע, בין היתר, כי על כל אחד מרואי החשבון המבקרים המשותפים לבצע בעצמו חלק נאות של עבודת הביקורת המשותפת.³² הקביעה מהו "חלק נאות" לצורך העניין איננה קלה. לכן, התקן קובע כי על רואי החשבון המבקרים המשותפים להפעיל שיקול דעת לגבי המשמעות של "חלק נאות" בכל עבודת ביקורת משותפת ולתעד שיקול דעת זה.³³

בין היתר, התקן קובע גם כי דיונים בנושאים מהותיים עם גורמים בדירקטוריון ובהנהלה של הישות נושא עבודת הביקורת המשותפת יתואמו ויקוימו ביחד על ידי רואי החשבון המבקרים המשותפים.³⁴

כמו כן קובע התקן כי רואי החשבון המבקרים המשותפים יוציאו דוח ביקורת משותפת ומכתב התקשרות לגבי עבודת ביקורת משותפת כמסמך משותף אחד (על נייר מכתבים משותף). ככל שרלוונטי ואפשרי, רואי החשבון המבקרים המשותפים יוציאו גם התכתבויות שונות אחרות כמסמך משותף אחד (על נייר מכתבים משותף).³⁵

²⁸ סעיף 14 לתקן.

²⁹ סעיף 15 לתקן.

³⁰ סעיף 17 לתקן.

³¹ תקן ביקורת (ישראל) 690 בדבר עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת.

³² סעיף 6 לתקן.

³³ סעיפים 6 ו-15 לתקן.

³⁴ סעיף 10 לתקן.

³⁵ סעיף 13 לתקן.

בסקירה שבוצעה השנה בה המשרד הנסקר שימש רואי חשבון מבקרים משותפים של תאגיד יחד עם משרד אחר נמצא:

(א) מכתב ההתקשרות עם התאגיד הקצה למשרד הנסקר כ-22% בלבד מהיקף שעות הביקורת הכולל המתוכנן בשנת 2023. הקצאת פחות מרבע משעות הביקורת הכוללות לתיק יוצרת אי סימטריה משמעותית בין המשרדים וחשש לאי עמידה בדרישות תקן 690. המשרד לא תיעד את שיקול הדעת שלו האם 22% מעבודת הביקורת המשותפת מהווה "חלק נאות" או לא.

(ב) בתיק ניירות העבודה תועדה מצגת, בלוגו המשרד השותף בלבד, שהוצגה בפני גורמי הממשל התאגידי של התאגיד ע"י שותף הביקורת בתיק מטעם המשרד השותף. המצגת אינה מזכירה כלל את שמו של המשרד הנסקר, ואינה מציינת כי הביקורת נעשת במשותף עם המשרד הנסקר. בציון שמות אנשי צוות הביקורת רשומים במצגת שמות אנשי צוות הביקורת של המשרד השותף בלבד. במצגת צוין בין היתר כי המשרד השותף כפוף לפיקוח חיצוני של המוסד לסקירת עמיתים, אך כאמור, שמו של משרד הנסקר כלל אינו מוזכר.

(ג) במצגת המוזכרת בסעיף (ב) לעיל לוועדת הביקורת, שכאמור אינה מזכירה כלל את המשרד הנסקר, יש התייחסות מורחבת של המשרד השותף לאי תלות שלו בתאגיד. מאחר והמשרד הנסקר אינו מוזכר במצגת זו, המשרד לא מילא את חלקו בתקן 260 לפיו על רואה החשבון המבקר להצהיר בפני הגורמים המופקדים על הממשל התאגידי בתאגיד על אי התלות שלו.

בסקירה אחרת שנערכה השנה בה המשרד הנסקר שימש רואי חשבון מבקרים משותפים של תאגיד יחד עם משרד אחר נמצא כי המשרד הנסקר כלל לא השתתף בדיונים שנערכו עם הדירקטוריון של התאגיד על ידי המשרד השני בנושאים מהותיים בניגוד להוראות התקן ולא תיעד את פרטי הדיונים. גם האישורים החיצוניים שהתקבלו בביקורת, לרבות מכתב היועצים המשפטיים, מופנים למשרד השני בלבד.

2.2.4 סקירת מידע כספי לתקופות ביניים

בנושא זה התגלו הליקויים הבאים:

(א) במקרה מסוים נמצא כי המתודולוגיה של המשרד אינה מחייבת מראש קביעת סף מהותיות בסקירת מידע כספי לתקופות ביניים בעוד שהתקן הדן בנושא סקירת מידע כספי לתקופות ביניים מחייב את רואה החשבון המבקר להעריך בנפרד ובמצטבר, אם הצגות מוטעות שלא תוקנו ואשר באו לתשומת ליבו, הן מהותיות למידע הכספי לתקופת ביניים.³⁶ גם החשבונאות הבינלאומית מחייבת להעריך מהותיות ביחס לנתונים הכספיים לתקופת הביניים.³⁷

(ב) בסקירה אחרת לא נמצאה עדות לקבלה וקריאת פרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון על ידי צוות הביקורת בעת סקירת המידע הכספי לתקופת ביניים.

(ג) בסקירה אחרת נמצא כי בהצהרות בכתב שנתקבלו מהדירקטוריון וההנהלה לא נכללו פרטים בקשר לאירועים מהותיים שניתן להם גילוי במידע כספי ביניים.

* * *

³⁶ סעיף 30 לתקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.

³⁷ סעיף 23 לתקן חשבונאות בינלאומי 34 בדבר דיווח כספי לתקופות ביניים.

**נספח לדוח על סקירת עמיתים במשרדי רואי חשבון המבקרים דוחות כספיים של תאגידים
מדווחים בשנת 2024 (בגין שנת הביקורת 2023)**

נתונים סטטיסטיים לגבי ליקויים שנמצאו השנה ודורגו כבינוניים וקלים

| נושא הליקוי | מספר הליקויים הבינוניים | מספר הליקויים הקלים | סך הכל הליקויים הבינוניים והקלים |
|--|-------------------------|---------------------|----------------------------------|
| נושאים המופיעים בחלק הראשון של הדוח: | | | |
| תקן 701 ענייני מפתח בביקורת | 1 | 1 | 2 |
| תקן בקרת איכות 1 בקרת איכות הפירמה | 1 | 1 | 1 |
| תקן 220 בקרת איכות הביקורת | 3 | 3 | 3 |
| תקן 260 תקשורת עם הדירקטוריון | 3 | 3 | 6 |
| תקן 600 הסתמכות על רואי חשבון אחרים | 2 | 1 | 3 |
| נושאים המופיעים בחלק השני של הדוח ואחרים: | | | |
| תקן 230 תיעוד הביקורת | 3 | 2 | 5 |
| תקן סקירה 2410 מידע כספי ביניים | 1 | 3 | 4 |
| תקן 250 הוראות חוק ורגולציה | 3 | 3 | 3 |
| תקן 690 ביקורת משותפת | 2 | 1 | 3 |
| שווי הוגן נדל"ן להשקעה | 2 | 1 | 3 |
| ביקורת הכנסות | 3 | 3 | 3 |
| ביקורת ITGC | 1 | 2 | 3 |
| ביקורת מלאי | 1 | 1 | 2 |
| ביקורת הלוואות | 2 | 2 | 2 |
| תקן 240 אפשרות קיומה של תרמית | 1 | 1 | 2 |
| תקן 610 התחשבות בביקורת הפנימית | 1 | 1 | 2 |
| תקן 620 הסתמכות על מומחים | 2 | 2 | 2 |
| תקן 500 ראיות ביקורת | 1 | 1 | 1 |
| תקן 911 ביקורת אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית | 1 | 1 | 1 |
| שווי הוגן השקעות לא סחירות | 1 | 1 | 1 |
| תקן 315 הבנת הגוף המבוקר | 1 | 1 | 1 |
| היוון עלויות מחקר ופיתוח | 1 | 1 | 1 |
| השתלמויות מקצועיות | 1 | 1 | 1 |
| תקן 570 העסק החי | 1 | 1 | 1 |
| תקן 450 הערכת השפעה של הצגות מוטעות שזוהו | 1 | 1 | 1 |
| תקן 530 דגימה בביקורת | 1 | 1 | 1 |
| תקן 210 מכתב התקשרות | 1 | 1 | 1 |
| שווי הוגן מכשירים פיננסיים | 1 | 1 | 1 |
| סך הכל | 31 | 29 | 60 |