



1024 / 1004

י"א בשבט, תשפ"ו
29 ינואר, 2026

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 תאגידים מדווחים
בשנת 2025 (בגין שנת הביקורת 2024)**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים תאגידים שניירות הערך שלהם נסחרים בישראל (להלן – "תאגידים מדווחים"). הסקירה מתייחסת למערך הפעילות המקצועית במשרד בתחום הביקורת של דוחות כספיים, תוך התמקדות בביקורת התאגידים המדווחים באותם משרדים. הסקירה אינה כוללת תאגידים 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 הרשות הבינלאומיות המחייבים את המשרד. עבודת הסקירה נחלקת לשניים: בחלק הראשון אנו סוקרים את מערך הפעילות המקצועית הכללית במשרד הרלוונטי לכלל התאגידים 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 התאגידים 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 התאגידים 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.

הסקירה לגבי שנת הביקורת 2024 נערכה ב-4 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-73% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-8 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2024 כ-6% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-35 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-5.8% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2024 הייתה נתונה לסקירתנו).

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

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

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 4 דוחות כספיים של שנת 2023.

תאגיד מדווח אשר בסקירת ביקורת הדוחות הכספיים שלו בשנת 2024 התגלה ליקוי מהותי, הודיע השנה על חקירת רשות ניירות בגין חשדות לביצוע לכאורה של פעולות מרמה וזיוף אגב פרסום דוחות כספיים של התאגיד. המסחר בניירות הערך של התאגיד בבורסה לניירות הערך בתל אביב הושעה. רואי החשבון המבקרים של התאגיד התפטרו ומשכו את חוות הדעת ודוחות הסקירה שלהם לשנים 2023-2025. ראו בנדון סעיף 2.2 לדוח.

שני תאגידי 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, מתייחר 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 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 2022-2024 במשרדים שנסקרו בשנת 2025.
2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

1. דרוג הליקויים ויישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף בשנים 2022-2024

1.1 דרוג הליקויים

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 כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 35 תאגידיים מדווחים ב-12 משרדי רואי חשבון.

1.2 יישום תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף בשנים 2022-2024

בשנים 2022-2024 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) 265 בדבר תקשור ליקויים עם המופקדים על ממשל תאגידי והנהלה

תקן ביקורת זה נכנס לתוקף בשנת הדוח. הוא מחייב את רואה החשבון המבקר לתקשר בכתב עם המופקדים על ממשל תאגידי והנהלה חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים, לרבות אלו שתוקנו במהלך הביקורת, שזוהו במהלך הביקורת; וכן לתקשר להנהלה, ליקויים אחרים בבקרה פנימית שזוהו במהלך הביקורת אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הינם בעלי חשיבות מספקת הראויים להביאם לתשומת לב ההנהלה.²

בסקירות שנערכו השנה נמצאו שני מקרים (באותו משרד) בהם רואי החשבון המבקרים זיהו ליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית במערכות הנהלת החשבונות של התאגידים שביקרו. ליקויים אלה זוהו גם בביקורת של השנה הקודמת. רואי החשבון המבקרים יישמו נהלים חלופיים המפצים על היעדר הבקרה הפנימית וכן הרחיבו את היקף הדגימות שביצעו, אך לא דיווחו על כך לדירקטוריון כמתחייב על פי תקן זה.

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

תקן ביקורת זה מחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידים מדווחים³ 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.⁴ 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;
- (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 35 התאגידים שביקורת הדוחות הכספיים שלהם נסקרה השנה דיווחו על 44 ענייני מפתח (1.25 ענייני מפתח בממוצע)⁵ שנושאייהם התפלגו כלהלן:

² התקן אינו חל אם רואה החשבון המבקר מבצע ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים. בנסיבות אלו חל תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים". כמו כן, ליקויים ברכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי שזוהו במסגרת ביקורת הנערכת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", מתוקשרים על פי הכללים שנקבעו בתקן ביקורת 911.

³ 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.

⁴ בהתאם לסעיף 8 לתקן, עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת הם, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים, וכן (2) שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד.

⁵ המספר הממוצע של ענייני מפתח שדווחו בתיק היה זהה בסקירות שבוצעו בשנה הקודמת.

<u>נושאי ענייני מפתח בביקורת</u>	<u>מספר ענייני מפתח שדווחו בנושא</u>
שווי הוגן נדל"ן להשקעה	10
רכוש קבוע (לרבות בהקמה) ואומדן פחת	7
הפרשה להפסדי אשראי וחובות מסופקים	6
ירידת ערך של יחידות מניבות מזומנים	3
הערת עסק חי ⁶	3
הכרה בהכנסה, לרבות מעבודות בביצוע	2
שווי הוגן של השקעות בחברות שאינן סחירות	2
מיסים על הכנסה כולל מס נדחה	2
אומדן עלויות צפויות לצורך קביעת אחוז השלמה	2
צירופי עסקים	2
ירידת ערך מוניטין	1
מלאי	1
חישוב התחייבות פיננסית בגין הלוואות מצד קשור	1
נושאים מיוחדים (עתודות גז, אומדן שווי הוגן וסכום בר השבה של לוויינים)	2
סך הכל	44

בסקירות שנערכו השנה, נמצא כי הציות להוראות התקן כפי שעולה מתוך ניירות העבודה היה טוב, למעט:

(א) במקרה אחד לא נמצא תיעוד לנהלי הביקורת שבוצעו לכאורה כמענה לעניין המפתח בביקורת, כפי שפורטו בדוח רואי החשבון המבקרים. (מקרה דומה נמצא גם בשנה קודמת).

(ב) נמצאו מספר מקרים בהם עניינים מסוימים בביקורת היו משמעותיים ביותר ומילאו אחר הקריטריונים לצורך תקשורם כענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, אך לא תוקשרו, מבלי שהסיבות לכך תועדו בתיקי ניירות העבודה.

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

התקן מחייב את כל משרדי רואי חשבון בישראל להקים ולתחזק מערכת בקרת איכות בשורה של נושאים⁷ כגון אחריות על איכות במשרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשרויות וניטור. לגבי תאגידים מדווחים⁸, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

בסקירות שנערכו השנה, נמצא:

⁶ כאמור בסעיף 15 לתקן, ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570) הם מטבעם ענייני מפתח בביקורת אך הם מדווחים בדוח רואה החשבון המבקר בפסקה נפרדת, תוך מתן הפניה מפסקאות ענייני מפתח בביקורת לפסקה המפרטת את הספקות המשמעותיים בקשר לעסק חי.

⁷ הנושאים מפורטים בסעיף 12 לתקן.

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

- (א) במשרד גדול אחד נמצא כי בחירת התיקים לצורך ניטור בקרת האיכות המשרדית אינה שיטתית באופן שיכסה על פני שנים אחוז מניח את הדעת של תיקי הביקורת של תאגידים מדווחים. מבדיקה שנערכה לצורך סקירתנו נמצא כי כמחצית התאגידים המדווחים המבוקרים במשרד זה שהיו נתונים לסקירתנו ליום 31.12.2024, לא נוטרו על ידי המשרד ב-11 השנים האחרונות למרות שהרוב המכריע של התאגידים שלא נוטרו כאמור היו לקוחות ביקורת של לפחות 5 שנים. המשרד התבקש לקבוע נהלים ברורים לצרכי כמות ואופי התיקים שיש לנטר מידי שנה מבין התאגידים המדווחים המבוקרים ע"י המשרד.⁹
- (ב) במשרד אחר נמצא כי בתצהירי האי תלות שנחתמו על ידי עובדי המשרד, יש התייחסות כללית לחברות ציבוריות ואף ציון שמם אך שם התאגיד שביקורת הדוחות הכספיים שלו נסקרה לא נכלל באותה רשימה; וכן, חלק מהתצהירים שנחתמו התייחסו לשנת 2023 ולא לשנת 2024.
- (ג) במשרד אחר נמצא כי עובדי המשרד כלל לא חותמים על הצהרות אי תלות שנתיות.¹⁰
- (ד) נמצאו שני מקרים בהם המדיניות והנהלים של המשרד לצורך קבלת לקוחות חדשים והמשך התקשרות עמם לא היו מספיקים ונאותים או שהיו נאותים אך לא יושמו הלכה למעשה.¹¹

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

תקן ביקורת זה שלגבי תאגידים מדווחים¹² חל לראשונה על ביקורות של דוחות כספיים לשנה שנסיימה 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 המשרד¹³, 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.

⁹ ראה בנדון סעיף 37 לתקן הקובע בין היתר כי על תהליך הניטור לכלול בחינה והערכה מתמשכים של מערכת בקרת האיכות של הפירמה, לרבות בדיקה, על בסיס מחזורי, של לפחות התקשרות אחת שהושלמה לגבי כל שותף התקשרות.

¹⁰ סעיף 18 לתקן קובע כי לפחות אחת לשנה, על הפירמה לקבל הצהרה בכתב מכל חברי סגל הפירמה הנדרשים לעמוד בהוראות אי תלות והעדר ניגוד עניינים על פי דרישות אתיקה רלוונטיות, על קיום המדיניות והנהלים של הפירמה בדבר אי-תלות והעדר ניגוד עניינים.

¹¹ התקן מחייב את הפירמה להשיג מידע שנחשב לנחוץ בנסיבות העניין לפני קבלת התקשרות עם לקוח חדש, כאשר מחליטים אם להמשיך התקשרות קיימת, וכן כאשר שוקלים קבלה של התקשרות חדשה עם לקוח קיים. התקנים העוסקים בנושא מחייבים בחינה של: היושרה של הבעלים העיקריים, אנשי המפתח בהנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי ביטוח ותיעוד של בחינת כשירות צוות ההתקשרות (מבחינת ניסיון, רקע מקצועי, אתיקה וזמינות).

¹² לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

¹³ ראה 1.2.3 לעיל.

התקן מחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידים מדווחים¹⁴ למנות סוקר בקרת איכות של ההתקשרות (המכונה לעיתים "שותף מלווה" או "שותף נוסף" אף על פי שהוא אינו חייב להיות שותף)¹⁵ אשר יבצע סקירת בקרת איכות של הביקורת שבוצעה, לפני הוצאת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. על סקירה כאמור לכלול, בין היתר¹⁶:

- (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.

הליקויים שנמצאו השנה היו בנושאים אלה:

- (א) במשרד מסוים נמצא כי המשרד מינה את אותו שותף לסוקר בקרת איכות ההתקשרות בשני התיקים של תאגידים מדווחים שהוא מבקר. בניירות העבודה תויקו רשימות תיוג שבהן ציין סוקר בקרת האיכות "דנתי, סקרתי, בחנתי והגעתי למסקנה שהביקורת הושלמה" ללא תיעוד הנושאים וניירות העבודה הספציפיים שנסקרו ומועדי הסקירות. כמו כן, בדוחות השעות המתייחסות לביקורת תאגידים אלה לא היה רישום שעות העבודה של סוקר בקרת איכות ההתקשרות.

לדעת המוסד, חתימה בלבד על גבי רשימת התיוג אינה מאפשרת להבין מה הם ההיקף ואיכות עבודת סוקר בקרת איכות ההתקשרות, על אחת כמה וכמה כשאין רישום של שעות העבודה שלו.

- (ב) במשרד אחר נמצא כי סוקר בקרת איכות ההתקשרות היה חבר צוות ההתקשרות, בניגוד גמור להוראות התקן.¹⁷

- (ג) במשרד אחר נמצא כי המשרד מינה לסוקר בקרת איכות ההתקשרות בתיק הנסקר עובד הכפוף ישירות לשותף ההתקשרות בתיק. העובד שמונה אינו חלק מצוות ההתקשרות בתיק. אף על פי כן, לדעת המוסד, מינוי סוקר בקרת איכות ההתקשרות שמבחינת ההיררכיה המשרדית כפוף לשותף ההתקשרות בתיק אינו ראוי.¹⁸

¹⁴ לרבות ישויות מאוחדות מהותיות של תאגידים מדווחים וישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

¹⁵ 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.

¹⁶ סעיפים 20-21 לתקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.

¹⁷ סעיף 7 (ג) לתקן.

¹⁸ ראה הערת שוליים 15 לעיל.

1.2.5 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 הכספיים¹⁹;
- (ב) היקף ועיתוי מתוכננים של הביקורת, לרבות הסיכונים המשמעותיים המוערכים להצגה מוטעית מהותית שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר²⁰;
- (ג) ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת²¹;
- (ד) הצהרה כי צוות ההתקשרות וגורמים אחרים במשרד כנדרש, וכן, כאשר רלוונטי, פירמות ברשת קיימו דרישות אתיקה רלוונטיות בנוגע לאי תלות.

בהשוואה לשנים קודמות, נמצא כי השנה חל שיפור במשמעותי ביישום הוראות תקן זה והמוסד מברך על כך.

הליקויים שנמצאו השנה היו בנושאים אלה:

- (א) ב-4 מקרים (2 מהם באותו משרד) נמצא שהתקשורת היחידה שתועדה הייתה תקשורת שקוימה בשלב תכנון הביקורת בלבד.

כאמור לעיל, התקן מחייב גם תקשורת בדבר ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת, הנערכת בתומה.

- (ב) נמצאו שני מקרים (באותו משרד) בהם התקשורת בדבר תכנון הביקורת קוימה לקראת סוף חודש פברואר 2025, מועד בו חזקה שהביקורת נמצאה כבר בעיצומה ולכן התקשורת במועד הזה אינה אפקטיבית דיה.

כמפורט לעיל, התקן מחייב קיום תקשורת בדבר ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת והסיכונים המוערכים להצגה מוטעית מהותית, שיכולה להתקיים בשלב תכנון הביקורת בלבד.²²

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

- (ד) במקרים המפורטים ב- (ב) לעיל, נמצא כי מצגות הפירמה לדירקטוריון / ועדת הביקורת נוהגות צמצום רב בהתייחסות לתחומי האחריות של הדירקטוריון.²³

¹⁹ 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 ואז ההנהלה מחובותיהם.

²⁰ סעיף 15 לתקן.

²¹ ראה פירוט בסעיף 16 לתקן.

²² סעיף 49א לתקן.

²³ ראה הערת שוליים 19 בנדון.

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 עיקריות 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 גילויים בנוגע ליתרות ועסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין

בסקירה מסוימת שנערכה בנושא זה התגלו הליקויים הבאים:

1. חוב מהותי של בעל שליטה הוצג בדוחות הכספיים כנכס שוטף בעוד שבדוח התקופתי של התאגיד צוין שמדובר בהלוואה לתקופה של 5 שנים כאשר לבעל השליטה זכות לפרוע את ההלוואה קודם למועד זה או אחריו. בניירות העבודה לא נמצא תיעוד או הסבר לסיווג היתרה כנכס שוטף ובפרט כיצד הניחה הביקורת דעתה כי מתקיים צפי (50%) לכך שמלוא היתרה תפרע בטווח של עד שנה, כמו גם להבדל בין תנאי החוב (מהות, תקופה, ריבית) המתוארים בדוחות הכספיים לבין אלו המתוארים בדוח התקופתי של התאגיד.
 2. חוב בעל השליטה נושא ריבית בשיעורים הנעים בין 0 לשיעורים שנקבעו בפקודת מס הכנסה. בשים לב ליתרת החוב, המח"מ הפרטנציאלי והיותו בלתי מובטח בביטחונות כלשהם, קיים ספק אם החוב הנומינלי הינו בקירוב שוויו ההוגן. באשר לעסקאות עם בעלי שליטה, הפרקטיקה המקובלת היא כי ההפרש בין השווי ההוגן לבין היתרה הנומינלית של החוב נוקף לעודפים (כחלוקה או כהטבת בעלים, לפי כיוונו). בניירות העבודה לא נמצאו התייחסות או תיעוד לבחינת עניין זה.
 3. נמצאו הפרשים בין סך ההטבות לבעלי עניין המועסקים בחברה שניתן עליהן גילוי בדוחות הכספיים לבין הסכומים בפועל מבלי שנמצא הסבר על כך בניירות העבודה. כמו כן נמצאו הפרשים כאמור בסך הכנסות הריבית בגין חובו של בעל השליטה שניתן עליהן גילוי כריבית מבעל השליטה.
 4. לא נמצא בניירות העבודה הסבר להיעדר גילוי בדוחות הכספיים על התחייבויות לצדדים קשורים בסכום מהותי.
 5. במכתב ההתקשרות בין החברה לבין רואי החשבון המבקרים הוסכם כי שכר הטרחה שמשלמת החברה לרואי החשבון המבקרים כולל למעשה טיפול בדוח האישי של בעל השליטה. לא נמצא אישור מוסדות החברה על כך במנגנונים הנדרשים על פי דין ולא נמצאה התייחסות רואי החשבון המבקרים על כך.
 6. נמצאו אי התאמות נוספות לאלה שצוינו לעיל בין הגילויים בדוחות כספיים לבין הדוח התקופתי שמרביתן נובעת מהצגה מוטעית של עובדות בדוח התקופתי. בניירות העבודה לא נמצא התייחסות לאי התאמות אלה, ובכלל זאת תקשור אי ההתאמות לגורמים הרלוונטיים במבוקר על מנת להביא לתיקון, כנדרש.
- לדעת הסקירה, מכלול העניינים לעיל, בשים לב להיבטים הכמותיים ובעיקר האיכותניים של הממצאים המתייחסים לגילויים בדבר יתרות ועסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין, עולים כדי ליקוי מהותי.

2.1.2 התייחסות לעבודת הביקורת הפנימית

בתיק מסוים שנסקר, לא נמצאה עדות שרואי החשבון המבקרים קראו את דוחות מבקר הפנים. כפי הנמסר, החברה אינה מסכימה כי דוחות מבקר הפנים יתועדו על ידי רואי החשבון המבקרים, לכן בשיחת זום בין סמנכ"ל הכספים של החברה לצוות הביקורת שעסקה בנושאים שונים, סמנכ"ל הכספים של החברה התייחס בין היתר לדוחות הביקורת הפנימית. צוין כי רואי החשבון המבקרים אינם מסתמכים על עבודת המבקר הפנימי.

אכן, על פי התקינה, אין חובה להסתמך על עבודת המבקר הפנימי אך על המבקר החיצוני לבחון את הפעילות של הביקורת הפנימית ואת השפעתה אם בכלל על נהלי הביקורת שלו.²⁴ לכן, חובה עליהם לקרוא את הדוחות ולבחון אם יש בהם נושאים או ממצאים שרלבנטיים לצורכי הביקורת החיצונית. רואי החשבון המבקרים אינם יכולים להתעלם מעבודת המבקר הפנימי כפי שעולה מניירות העבודה. בהקשר זה יצוין כי אין באזכור דוחות ביקורת הפנים על ידי סמנכ"ל הכספים של החברה בשיחת זום שעניינה נושאים שונים, תחליף לקבלת הדוחות וקריאה עצמאית שלהם.

יתר על כן, סירובה של החברה לאפשר לתעד את דוחות המבקר הפנימי עלול להוות הגבלת ביקורת.

במקרה זה, צוות הביקורת גם לא קיים בירורים עם המבקר הפנימי בקשר לאפשרות קיומה של תרמית, כנדרש בתקינה.²⁵

הסקירה ראתה במכלול עניינים אלה ליקוי מהותי.

2.1.3 מוניטין בחברה מאוחדת

בשנת 2022 תאגיד רכש את מלוא הון המניות של חברה המחזיקה בזכויות חכירה בנדל"ן להשקעה. לחברה הנרכשת אין עיסוקים אחרים וסכום נכסיה האחרים מלבד הנדל"ן זניח. סכום הרכישה נקבע בהתאם לשווי ההון של הנדל"ן להשקעה אשר נקבע על פי הערכת שמאי. בדוחות הכספיים של החברה הנרכשת נרשמה התחייבות למיסים נדחים בסכום מהותי שכולו נובע משערוך נכס הנדל"ן.

הפער בין ההון העצמי של החברה שנרכשה לבין סכום הרכישה בגובה ההתחייבות למיסים נדחים הוצג בדוחות הכספיים של התאגיד כמוניטין.

רואה החשבון המבקר לא אתגר את הטיפול החשבונאי ברישום המוניטין שנראה בעייתי מאחר והנדל"ן להשקעה הוצג לפי השווי ההון אשר נקבע כאמור על פי הערכת שמאי. לא ברור מהיכן נוצר המוניטין ואם בכלל יש מקום לרשום אותו. בביאורים לדוחות הכספיים צוין כי לתאריך הדוחות הכספיים אין ירידת ערך למוניטין.

בניירות בעבודה לא נמצאה התייחסות או הסבר לבחינת המוניטין שכאמור לעיל, רישומו נראה בעייתי.

הסקירה ראתה בכך ליקוי ביקורת מהותי.

2.1.4 שינוי מדיניות חשבונאית אגב פיצול בשיטת Carve-Out

בשנת 2023 הושלם הפיצול של התאגיד מחברה ממנה התפצל שהפכה להיות חברה אחות. בביאורים לדוחות הכספיים של התאגיד צוין כי "עד למועד השלמת הפיצול, הדוחות על המצב הכספי, דוחות רווח או הפסד, דוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרים המזומנים הינם דוחות על בסיס פרופורמה CARVE-OUT של הנדל"ן המניב נשוא הפעילות המועברת."

הכלל החשבונאי המקובל הוא כי בעת יישום שיטת Carve-out, החברה המתפצלת חייבת להיות עקבית עם המדיניות החשבונאית של החברה ממנה התפצלה אלא אם: חל שינוי בכללי החשבונאות המקובלים או אם החברה המתפצלת יכולה לנמק כי המדיניות החשבונאית החדשה עדיפה על המדיניות החשבונאית בחברה ממנה התפצלה.

בסקירה נמצא:

²⁴ תקן ביקורת (ישראל) 610 בדבר התחשבות בעבודת הביקורת הפנימית.

²⁵ סעיף 38 לתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים

1. בפועל התאגיד שינה את המדיניות החשבונאית במועד הפיצול בנושא הצגת תשלומי הריבית בדוח תזרים המזומנים (בדרך של הצגה למפרע). יחד עם זאת, התאגיד מציין בהרחבה בדוחות הכספיים כי הוא יישם מדיניות חשבונאית של Carve-out, ממנה משתמע, לכאורה, כי המדיניות החשבונאית של התאגיד הינה עקבית עם המדיניות החשבונאית של החברה האחות ממנה התפצל. החברה האחות מציגה את תשלומי הריבית בדוח תזרים מזומנים בפעילות השוטפת בעוד שהחברה מציגה את תשלומי הריבית בשנת 2024 ובדוחות הפרופורמה של שנים 2022-2023 כפעילות מימון. עוד יצוין כי תשקיף התאגיד משנת 2023 אינו כולל התייחסות לשינוי במדיניות החשבונאית של התאגיד לעומת המדיניות החשבונאית של החברה האחות ממנה התפצל, בנושא אופן הטיפול בתשלומי הריבית בדוח תזרים המזומנים.
2. השינוי במדיניות החשבונאית של התאגיד מביא לתוצאה של עודף תזרים מזומנים מפעילות שוטפת. יצוין כי אילו התאגיד לא היה משנה מדיניות חשבונאית והיה מציג את תשלומי הריבית במסגרת תזרימי המזומנים מפעילות שוטפת כי אז היה גרעון מתמשך בתזרים מזומנים מפעילות שוטפת. עניין זה מקבל משנה תוקף לאור פעולות התאגיד, נכון למועד דוח סקירה זה, לגיוס כספים באמצעות הנפקת תעודות התחייבות, אשר מחייב מתן גילוי על תזרים מזומנים חזוי באם יש נורות אזהרה (גרעון מתמשך בתזרים מזומנים מפעילות שוטפת מוגדר לצורך העניין כנורת אזהרה). בסיכום הדיון של צוות הביקורת עם הנהלת התאגיד בנושא תזרים מזומנים חזוי, צוות הביקורת ציין בפני הנהלת התאגיד כי השינוי בטיפול החשבונאי של התאגיד בנושא תשלומי ריבית בדוח תזרים מזומנים הוא קריטי. בפועל, הערת צוות הביקורת להנהלת התאגיד לא יושמה. בניירות העבודה אין תיעוד משלים לתגובת התאגיד בנושא קריטיות הגילוי של אופן סיווג תשלומי ריבית בדוח תזרים המזומנים.
3. בדוחות הכספיים של התאגיד, אין גילוי נאות בנושא השינוי במדיניות החשבונאית של תשלומי הריבית בתזרים המזומנים אשר מוצגים כפעילות מימון ואין גילוי למה השיטה החדשה של החברה עדיפה על השיטה הקודמת אשר נהוגה בחברה האחות. (יצוין כי בהתאם לסעיף 14 לתקן חשבונאות בינלאומי 8, ישות תשנה מדיניות חשבונאית רק אם השינוי מספק מידע מהימן ויותר רלוונטי בדוחות הכספיים, לרבות תזרימי המזומנים של הישות).
4. בניירות עבודה של צוות הביקורת לא נמצא כל תיעוד לביקורת בנושא השינוי במדיניות החשבונאית, דיון או הסבר בדבר הממצאים המפורטים לעיל. הסקירה ראתה בכך ליקוי מהותי.

2.2 התפתחות השנה בקשר לליקוי מהותי שדווח עליו בשנה קודמת

בשנה שעברה דווח על מקרה בו כמחצית מנכסי התאגיד לתאריך הדוח הכספי היו מלאי המוחזק בחו"ל. 75% ממלאי 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.

בספטמבר 2025 הודיע התאגיד כי נערכת חקירה של רשות ניירות ערך ומשטרת ישראל בקשר לחשדות לביצוע עבירות לכאורה לפי חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968, וכי חלק מנושאי המשרה בתאגיד נעצרו. התאגיד הודיע כי החשדות נגד נושאי המשרה נוגעים לביצוע לכאורה של פעולות מרמה וזיוף אגב פרסום דוחות כספיים של התאגיד, והוצאת כספים מהתאגיד שלא כדין. בעקבות הודעות התאגיד, הושעה המסחר בניירות הערך של החברה בבורסה לניירות ערך בתל אביב. בהמשך, רואי החשבון המבקרים של החברה התפטרו והודיעו על משיכת חוות הדעת ודוחות הסקירה שלהם לשנים 2023-2025. לחברות בקבוצת התאגיד מונו נאמנים זמניים אשר מסרו לבית המשפט שעל יסוד המידע שנאסף עד כה על ידי הנאמנים, נראה כי המלאי בחו"ל עליו הצהירו החברות בקבוצת התאגיד בשווי של כ-150 מיליון ₪, כפי הנראה כלל אינו קיים.

2.3 ליקויים חוזרים עיקריים

2.3.1 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.²⁶

בדומה לשנים קודמות, גם בסקירות שנערכו השנה היו בנושא זה ממצאים רבים יחסית²⁷. להלן פירוט הליקויים שנמצאו בנושא זה:

- (א) נמצאו 5 מקרים בהם ניירות עבודה, ביניהם ניירות עבודה המתייחסים לעניינים בעלי חשיבות לביקורת, 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 נמצא כי לא קיים תיעוד מספק לעבודה שנעשתה ע"י צוות הביקורת, כך שלא ניתן לדעת האם ננקטו נהלים מספקים ומה הפעולות הספציפיות שנעשו. ראה בנדון גם סעיף (א) 1.2.2 לעיל.

- (ג) נמצאו מספר מקרים בהם בתיק ניירות העבודה אורכבו ניירות שלא הושלמו ו/או לא הוחלפו בניירות העבודה הסופיים.

²⁶ סעיף 8 לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת.

²⁷ ראה נספח נתונים סטטיסטיים לדוח זה לגבי ליקויים שנמצאו השנה ודורגו כבינוניים וקלים.

2.3.2 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 החשבון המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. לצורך העניין, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת מסוימים שנקבעו בתקינה²⁸.

בדומה לשנים קודמות, גם בסקירות שנערכו השנה היו בנושא זה ממצאים רבים יחסית²⁹. להלן פירוט הליקויים שנמצאו בנושא זה:

(א) 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.³⁰

בסקירה מסוימת שנערכה השנה לא בוצע נוהל זה. נמסר כי תוכנת הנהלת החשבונות של המבוקר אינה מאפשרת שליפה ממוקדת של תנועות מסוג זה. עם זאת, ניתן וראוי היה לבצע ניתוח ממוקד ככל האפשר באמצעות כלים חלופיים, כגון ייצוא הנתונים ל-Excel או לבצעה את הנוהל באופן לא ממוחשב, על ידי איתור ידני של פקודות יומן חריגות וניתוחן.

בשלוש סקירות אחרות (באותו משרד) נקבעה בנוהל מסגרת לשליפת המידע הנדרש ממערכות ענ"א של המבוקר, אולם חסר בנהלים – ואף לא נמצאה לכך עדות בניירות העבודה – תיאור הבדיקות עצמן, ניתוח הממצאים והמסקנות העולים מהם. משכך, הלכה למעשה לא בוצעה גם בביקורות אלה בדיקה של פקודות יומן חריגות.

(ב) התקן מחייב לערוך בירורים, בין היתר, עם המופקדים על הממשל התאגידי³¹ וצוות הביקורת הפנימית³² בכדי לקבוע אם יש להם ידע אודות תרמית בפועל או תרמית אפשרית. בשלוש סקירות שנערכו השנה, לא נמצא תיעוד לעריכת בירורים כאמור (בעניין אי עריכת בירורים עם המבקר הפנימי ראה גם סעיף 2.1.2 לעיל).

* * *

²⁸ תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

²⁹ ראה נספח נתונים סטטיסטיים לדוח זה לגבי ליקויים שנמצאו השנה ודורגו כבינוניים וקלים.

³⁰ סעיפים 77-79 לתקן.

³¹ סעיף 46 לתקן.

³² סעיף 38 לתקן.

**נספח לדוח על סקירת עמיתים במשרדי רואי חשבון המבקרים דוחות כספיים של תאגידים
מדווחים בשנת 2025 (בגין שנת הביקורת 2024)**

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 265 תקשור ליקויים בבקרה פנימית למופקדים על ממשל תאגידי	2	1	3
תקן 701 ענייני מפתח בביקורת	1	4	5
תקן בקרת איכות 1 בקרת איכות הפירמה	2	3	5
תקן 220 בקרת איכות הביקורת	4	2	6
תקן 260 תקשורת עם הדירקטוריון	3	4	7
סך ביניים	12	14	26
נושאים המופיעים בחלק השני של הדוח ואחרים:			
תקן 230 תיעוד הביקורת	5	3	8
תקן 240 אפשרות קיומה של תרמית	5	1	6
תקן 210 מכתב התקשרות	2	4	6
תקן 320 מהותיות בביקורת	2	3	5
שווי הוגן נדל"ן להשקעה	2	2	4
תקן 250 הוראות חוק ורגולציה	1	2	3
תקן 530 דגימה בביקורת	2	1	3
הפרשה להפסדי אשראי	1	2	3
תקן 505 אישורים חיצוניים	1	2	3
ירידת ערך יחידה מניבת מזומנים	2		2
תקן 540 ביקורת אומדנים	2		2
ביקורת ITGC		2	2
תקן 580 הצהרות בכתב	1	1	2
תקן 501 ביקורת מלאי		1	1
ביקורת חייבים		1	1
בעלי עניין וצדדים קשורים		1	1
ביקורת הכנסות		1	1
ביקורת דוח "סולו"		1	1
תקן 315 הבנת הגוף המבוקר	1		1
תקן 600 הסתמכות על רואי חשבון		1	1
השתלמויות מקצועיות	1		1
תקן 520 נהלים אנליטיים		1	1
תקן 501 ביקורת מגזרים		1	1
תקן 501 אישור היועצים המשפטיים		1	1
ביקורת גילוי סיכון נזילות		1	1
סך הכל	40	47	87