



1024_9722

יא' בשבט, תש"פ
6 בפברואר, 2020

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
בגין שנת הביקורת 2018**

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 הרשתות הבינלאומיות המחייבים את המשרד. עבודת הסקירה נחלקת לשניים: בחלקה 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>

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

בהתאם למדיניות הנ"ל, הסקירה לגבי שנת הביקורת 2018 בוצעה ב-2 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה הזו כ-48% מכלל התאגידים המדווחים שהביקורת שלהם הייתה נתונה לסקירתנו וב-6 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2018 כ-5% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערכו משרדים אלה ב-29 תאגידים מדווחים (מספר זה מהווה בקירוב כ-6.3% מכלל התאגידים המדווחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2018 הייתה נתונה לסקירתנו).

הסקירות מידי שנה כוללות גם סקירת הביקורת שנערכה בתאגיד בנקאי אחד בתיאום עם המפקח על הבנקים, ובחברת ביטוח אחת בתיאום עם רשות שוק ההון.

דוח זה מפרט ממצאים משמעותיים שעלו בסקירות שנערכו. דיווח פרטני לגבי כל אחד מהמשרדים שנסקרו מוגש לכל משרד בנפרד. הדוחות המוגשים למשרדים מתחלקים לממצאים המאפיינים את העבודה המקצועית באותו משרד העולים מסקירת מערך הפעילות המקצועית בתחום ביקורת דוחות כספיים ולהערות פרטניות העולות מסקירת ביקורת הדוחות הכספיים של התאגידים המדווחים שנדגמו באותה סקירה.

במקרים בהם מתגלים ליקויים מהותיים, 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, 8 משרדי רואי חשבון נדרשו השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצעו על 12 דוחות כספיים של שנת 2017. בנוסף, בהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, נערכה סקירה בלתי מתוכננת מראש של ביקורת הדוחות הכספיים של תאגיד מסוים לשנת 2018, שבביקורת הדוחות הכספיים שלו בעבר התגלו ליקויים מהותיים. כמו כן, בכל הסקירות השוטפות שנערכות, מקויים מעקב אחר תיקון הליקויים המשמעותיים שדווחו בסקירות קודמות.

ממצאים חריגים 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 נובמבר 2016 הגיש המוסד דיווח למועצת רואי חשבון ולרשות ניירות ערך, על מקרה המתייחס לשנת ביקורת 2014 בו התגלו ממצאים חריגים שלא תוקנו. מועצת רואי חשבון הקימה ועדת חקירה לבדיקת המקרה. דיווח זה מצטרף לדיווח ממרץ 2016 על 2 מקרים אחרים בהם התגלו ממצאים חריגים אשר דווחו לרשות ניירות ערך. במקרים בהם מתגלים ממצאים חריגים, והליקויים מתוקנים, מתייתר הצורך בדיווח לרשויות. מאז נובמבר 2016 לא היו ממצאים חריגים שלא תוקנו, המחייבים דיווחים 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 לרענון, עדכונים מקצועיים ומסירת דגשים המתחייבים על פי התפתחויות משקיות וממצאים העולים מהסקירות, בנוסף לתוכנית העבודה המפורטת.

חלק מהנושאים המפורטים בדוח המצורף הם נושאים שהערנו עליהם בעבר וחוזרים על עצמם. יחד עם זאת, הדירקטוריון והנהלת המוסד מציינים בסיפוק את הרצינות בה מתייחסים המשרדים הנסקרים לתהליך הסקירה ולתיקון הליקויים, לרבות המשאבים המשמעותיים שהמשרדים מקצים לצורך כך. לדעת כל הגורמים המעורבים, תהליך זה תורם רבות ללימוד הליקויים ולתיקונם, לבקרת האיכות במשרדים ומשפר את איכות הביקורת בהם. אנחנו רואים בכך מימוש אחת ממטרותיה העיקריות של המוסד ומקווים להמשך המגמה הזאת.

ב ב ר כ ה,



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 שהונהג השנה וכן ממצאים בקשר ליישום לראשונה של תקני ביקורת חדשים שנכנסו לתוקף השנה ומעקב אחר יישומם של תקנים חדשים שהיו לגביהם ממצאים משמעותיים בשנים האחרונות.
2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים.

1. דרוג הליקויים ומעקב אחרי יישום תקני ביקורת חדשים:

1.1 דרוג הליקויים

החל בשנה אליה מתייחס דוח זה, ועל פי החלטת דירקטוריון המוסד, המוסד התחיל לדרג 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, 13 ליקויים שנמצאו דורגו כליקויים מהותיים. ליקויים אלה מפורטים בחלקו השני של הדוח.

1.2 התייחסות להוראות חוק ורגולציה

החל בביקורת הדוחות הכספיים לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2018, נכנס לתוקף תקן ביקורת חדש הדן באחריותו של רואה החשבון המבקר להתייחס להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים². התקן יוצר הבחנה בין שתי קטגוריות שונות:

קטגוריה א' - הוראות חוק ורגולציה המזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים³,

קטגוריה ב' - הוראות חוק ורגולציה אחרות שאינן בעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים, אולם לקיומן עשויה להיות השפעה יסודית על ההיבטים התפעוליים של העסק, על יכולתה של ישות להמשיך את עסקיה, או על יכולתה

¹ כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה ביקורת הדוחות הכספיים של 29 תאגידים מדווחים ב-8 משרדי רואי חשבון. בנוסף, נערכה סקירה בלתי מתוכננת מראש של ביקורת הדוחות הכספיים של תאגיד אחר, שבביקורת הדוחות הכספיים שלו בעבר התגלו ליקויים מהותיים.

² תקן ביקורת (ישראל) 250 (תקן ביקורת 123 לשעבר) בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. התקן פורסם ביום 14 בספטמבר 2017.

³ כגון הוראות חוק ורגולציה המתייחסות למסים ולזכויות פרישה של עובדים.

להימנע מעיצומים מהותיים⁴; לאי קיום הוראות חוק ורגולציה כאלה עשויה לפיכך להיות השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

התקן קובע הוראות נפרדות עבור כל אחת מהקטגוריות האמורות של הוראות חוק ורגולציה כאשר ביחס לקטגוריה א' אחריותו של רואה החשבון המבקר הינה להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות בנוגע לסכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים אשר נקבעים מכוח אותן הוראות חוק ורגולציה ואילו ביחס לקטגוריה ב' הנזכרת אחריותו של רואה החשבון המבקר מוגבלת לביצוע נוהלי ביקורת ספציפיים.

בסקירות שנערכו השנה נמצא שצוותי הביקורת יישמו בדרך כלל את הוראות התקן למעט 3 מקרים בהם נמצא כי התקן לא יושם כראוי. באחד המקרים הנ"ל צוין בדוחות הכספיים שהוגשו אישומים נגד חלק מנושאי המשרה בחברה מוחזקת (בשליטה משותפת) בחו"ל בשל אי ביצוע תשלומי מס כדין אך לא נמצא כל תיעוד בניירות העבודה, לרבות חוות דעת משפטית, המבסס את הערכת החברה שאין באירוע המתואר כדי להשפיע באופן מהותי עליה. ממצא זה דורג כליקוי מהותי.

1.3 הצהרות בכתב

בשנה הקודמת נכנס לתוקף תקן ביקורת חדש בנושא הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר⁵ שהחליף תקן ישן בנדון משנת 1979. התקן החדש מחייב קבלת שתי הצהרות: מדיקטוריון החברה ומהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים⁶, במקום ההצהרה שנתקבלה מהגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים בלבד על פי התקן הישן, תוך התאמת נוסח ההצהרות.

המוסד ערך סקירה רוחבית של יישום תקן ביקורת זה בכל המשרדים שנסקרו בשנה הקודמת ומצא ליקויים במחצית מן המשרדים שנסקרו. הליקויים נחלקו לשתיים:

- (א) סטייה מנוסחי ההצהרות המחייבים שבתקן. שינויים אלה היו בכיוון של "ריכוך" הנוסחים שבאו להגביל את אחריות הדירקטוריון וההנהלה.
- (ב) התעלמות מהתקן החדש והמשך קבלת ההצהרה על פי התקן הישן.

בסקירות השנה נמצא שחל שיפור ביישום תקן זה. בכל הסקירות שנערכו השנה, נמצאה סטייה מנוסחי ההצהרות המחייבים ב-5 מקרים בשני משרדים⁷. בעקבות הערותינו, התקבלו הצהרות מתוקנות ב-2 מתוך 5 המקרים הנ"ל במהלך הסקירה.

אנחנו מציינים בסיפוק את השיפור שחל בנושא חשוב זה, המצביע על אפקטיביות הערות המוסד וההתייחסות הרצינית של המשרדים הנסקרים אליהן.

⁴ לדוגמה, קיום תנאי רישיון עסק, קיום הוראות רגולטוריות המתייחסות לסולבנטיות, או קיום הוראות רגולטוריות המתייחסות להגנה על איכות הסביבה.

⁵ תקן ביקורת (ישראל) 580 (תקן ביקורת 121 לשעבר) בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר. התקן פורסם ביום 20 במרץ 2017 וחל לגבי ביקורת דוחות כספיים לשנה שנתיימה ביום 30 בספטמבר 2017 ואילך.

⁶ בתאגידים מדווחים, גורמים אלה נקבעים על ידי תקנות ניירות ערך והם יושב ראש הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים.

⁷ ראה הערת שוליים 1 בדבר היקף הסקירות שנערכו השנה.

1.4 מכתב התקשרות

בשנה הקודמת, מספר תיקונים חשובים במכתב ההתקשרות⁸ נכנסו לתוקף, וביניהם:

(א) החובה לציין את אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר, דבר שהיה אופציונלי לפני התיקון.

(ב) החובה לציין את העובדה כי מכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידי רואה החשבון המבקר וקבלת מלוא התמורה בגינם.

ב-4 מתוך 12 המשרדים שנסקרו בשנה הקודמת נמצאו מקרים רבים בהם מכתבי ההתקשרות לא עודכנו כנדרש. במשרד נוסף נמצא מקרה בו מכתב ההתקשרות נחתם אחרי תחילת ביצוע הביקורת בניגוד לתקן ולפני אישור המשך ההתקשרות על ידי הנהלת המשרד.

בסקירות שנערכו השנה נמצא מקרה אחד בלבד בו נוסח מכתב ההתקשרות לא תאם את דרישות התקן. מאידך נמצאו 3 מקרים בהם מכתב ההתקשרות נחתם אחרי תחילת ביצוע הביקורת, בניגוד לתקן.

1.5 קביעת סף מהותיות

החל בביקורת הדוחות הכספיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 נכנס לתוקף תקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת⁹. נושא המהותיות נדון בתקינה הישראלית לביקורת גם לפני פרסומו של תקן זה¹⁰ אולם התקן החדש חידד והוסיף כמה נקודות עיקריות, וביניהן:

(א) הבחנה בין ספי המהותיות הרלוונטיים לצורכי ביקורת דוחות כספיים לבין החזקות הכמותיות לבחינת טעות מהותיות בדוחות הכספיים כפי שפורסמו על ידי רשות ניירות ערך¹¹. התקן הדגיש פעם נוספת שהגדרת המהותיות הרלוונטית לצורכי ביקורת נגזרת מההגדרה החשבונאית¹² בעוד שהחזקות הכמותיות של הרשות, מטבען, הינן שרירותיות.

(ב) הוספת סף מהותיות חדש שעל רואי חשבון מבקרים לקבוע בנוסף לסף המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם – "מהותיות לצורכי ביצוע הביקורת" (materiality performance), ברמה נמוכה ממהותיות לדוחות הכספיים בכללותם, וזאת על מנת להפחית לרמה נמוכה קבילה את ההסתברות שסך ההצגות המוטעות שלא תוקנו ושלא זוהו יעלה על מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם¹³.

(ג) הקצאת ספי מהותיות לישויות מאוחדות¹⁴.

⁸ תקן ביקורת 122 בדבר תיקון תקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים". התקן אושר לפרסום ביום 14 בספטמבר 2017 וחל על מכתבי התקשרות שייחתמו החל מיום 31 באוקטובר 2017 ואילך. התקן שולב בתקן ביקורת (ישראל) 210 לאחר הארגון מחדש של התקנים בביקורת.

⁹ תקן ביקורת 114 לשעבר. התקן פורסם ביום 14.1.2016.

¹⁰ תקן ביקורת 86 שבטל עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת 114.

¹¹ ראה עדכון החלטה מספר 99-4 בעניין קווים מנחים לבחינת מהותיות של טעות בדוחות כספיים ועמדה משפטית מספר 105-24 בדבר אופן פרסום דוחות כספיים מתוקנים של רשות ניירות ערך מיום 12.3.2012 על עדכוניו אחר כך.

¹² ההגדרה החשבונאית הרלוונטית לתאגידיים מדווחים היא כאמור בסעיף 7 לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1.

¹³ ראה סעיפים 9 ו-11 לתקן ביקורת (ישראל) 320.

¹⁴ סעיף 11א לתקן.

למרות שהשנה שדוח זה מתייחס אליה היא השנה השלישית ליישומו של תקן זה, הנושא ממשיך לרכז הערות רבות: נמצאו השנה שני מקרים (באותו משרד) בהם צוותי הביקורת אימצו את החזקות הכמותיות של הרשות במקום ספי מהותיות שיש לקבוע על פי התקן וזאת, ללא בדיקה או הסבר. כמו כן צוותי הביקורת במקרים אלו כלל לא קבעו ספי מהותיות לצורכי הביקורת ובאחד מהם לא בוצעה הקצאת מהותיות לחברות המאוחדות. בהיותן הערות חוזרות בתיקים אלה, הן דורגו כליקויים מהותיים. במשרד אחר נמצאו שני מקרים נוספים שגם בהם צוותי הביקורת לא קבעו ספי מהותיות לביצוע הביקורת.

1.6 הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת

החל בביקורת הדוחות הכספיים לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2016 נכנס לתוקף תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת"¹⁵. לצורך הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו על הביקורת, והערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו על הדוחות הכספיים, תקן זה מחייב, בין היתר, צבירת ההצגות המוטעות שזוהו במהלך הביקורת (למעט כאלה שהינן זניחות בעליל). כמו כן, התקן מחייב את רואה החשבון המבקר לדווח לגורמים המופקדים על בקרת העל, על כלל ההצגות המוטעות שנצברו (בין אם תוקנו או לאו)¹⁶. על רואה החשבון המבקר לדרוש גם הצהרות בכתב מהדירקטוריון וההנהלה כי השפעותיהן של הצגות מוטעות שלא תוקנו אינן מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם. ריכוז של פריטים כאמור ייכלל בהצהרות שבכתב ויהווה חלק בלתי נפרד מהן.¹⁷

בשנה הקודמת, המוסד ערך סקירה רוחבית של יישום תקן ביקורת זה בכל המשרדים שנסקרו באותה שנה ומצא ליקויים ב-3 מבין 12 המשרדים שנסקרו: התקן כלל לא יושם בשני משרדים, ובמשרד השלישי נמצאו ליקויים כגון אי צבירה ו/או אי דיווח של הצגות מוטעות העולות על סף הזניחות.

בסקירות שנערכו השנה נמצא מקרה אחד של אי יישום התקן: במקרה הנ"ל נמצאו בתיק ניירות העבודה מספר רב של פקודות נוספות בסכומים מהותיים שנטען לגבי רובן כי נערכו על ידי חשבות התאגיד אחרי שהביקורת החלה. יחד עם זאת, לא נערך מסמך מרכז לפי פירוט יוזם הפקודות וניתוח הפקודות אשר עונות להגדרת הצגה מוטעית שזוהתה בביקורת, כנדרש על פי התקן הנ"ל. כמו כן לא ניתן במקרה זה דיווח לגורמים המופקדים על בקרת העל, על ההצגות המוטעות שנצברו. ממצא זה דורג כליקוי מהותי.

כמו כן נמצאו מספר מקרים נוספים בהם התקן יושם בעיקרון אך נמצאו ליקויים כגון אי צבירה ו/או אי דיווח לגורמים המופקדים על בקרת העל של הצגות מוטעות העולות על סף הזניחות.

¹⁵ תקן ביקורת 115 לשעבר. התקן פורסם ביום 21 בינואר 2016.

¹⁶ סעיף 12 לתקן.

¹⁷ סעיף 14 לתקן.

2. הערות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת אחרים

בפרק זה רוכזו הממצאים שדורגו כ"ליקויים מהותיים" כמפורט בסעיף 1.1 לעיל. כמו כן רוכזו הערות אחרות המתייחסות ליישום תקני ונהלי ביקורת שניתן להגדירן כ"ליקויים חוזרים". אלה הם ליקויים 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.

יצוין כי מרבית הליקויים המהותיים השנה המפורטים להלן התגלו במשרד אחד. תהליך תיקון הליקויים על ידי המשרד הנ"ל וקבלת החלטות על ידי דירקטוריון המוסד באשר לצעדים שיש לנקוט בהתאם למסגרת הפעילות של המוסד, טרם מוצו.

2.1 ליקויים שדורגו כמהותיים השנה

2.1.1 הסתמכות על רואי חשבון של חברות מאוחדות בחו"ל ללא עריכת נהלי ביקורת מספיקים

במקרים בהם רואה החשבון המבקר של חברת אם מסתמך על עבודתם של רואי חשבון אחרים שביקרו חברות מאוחדות אשר נכסיהן ו/או הכנסותיהן מהווים "שיעור ניכר" (מעל 50%) מהנכסים ו/או ההכנסות המאוחדות, תקני הביקורת בישראל מחייבים את רואה החשבון המבקר של החברה האם המחווה דעה על הדוחות הכספיים מאוחדים לבצע נהלי ביקורת שהעיקריים בהם הם:

(ד) קיום קשר עם רואי החשבון המבקרים של החברות המאוחדות לפני תחילת הביקורת כדי לדון עימם על תכנון הביקורת ובמידת הצורך מתן הנחיות והדגשים נוספים לעניין הביקורת או הדיווח עליה¹⁸;

(ה) עיון בניירות עבודה של רואי החשבון המבקרים של החברות המאוחדות בעלי חשיבות מרכזית לביקורת. העיון יתייחס להערכת סיכוני הביקורת, לביקורת שבוצעה בסעיפים מהותיים לרבות תיעוד מרכזי של הנושאים בעלי חשיבות מיוחדת. כחלק מהעיון, ככל שהדבר יידרש, תתקיים תקשורת עם רואי החשבון המקרים של החברות המאוחדות על הטיפול החשבונאי בסוגיות מהותיות ועל נושאים מהותיים בביקורת¹⁹.

(ו) נקיטה, במידת הצורך, של נהלים נוספים, הנדרשים לאור חשיבותו של נושא מסוים או הסיכון הטמון בו, מנקודת המבט של הדוחות הכספיים המאוחדים²⁰.

נושא זה העסיק רבות את המוסד בעבר ובשני מקרים אף הוגש דיווח לרשות ניירות ערך על ממצאים חריגים שהתגלו, בהם לא ננקטו נהלי הביקורת הנדרשים בנסיבות המתוארות לעיל²¹.

בסקירות השנה נמצא מקרה בו הדוחות הכספיים של חברות מאוחדות בחו"ל אשר נכסיהן והכנסותיהן מהווים מעל 90% מהנכסים וההכנסות הכלולים בדוחות הכספיים המאוחדים בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים בחו"ל. במקרה זה, לא נמצא תיעוד בניירות העבודה למעורבות של צוות הביקורת של החברה האם בתכנון הביקורת של החברות המאוחדות. גם לגבי נהלי הביקורת האחרים נמצא שהתיעוד לוקה בחסר רב.

¹⁸ סעיף 8 להבהרה לתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים (הבהרה 1 לתקן ביקורת 9 לשעבר).

¹⁹ סעיף 6 להבהרה הנ"ל.

²⁰ סעיף 6 להבהרה הנ"ל.

²¹ ראה בנדון סעיף 2.1 לדוח השנתי של המוסד לשנת ביקורת 2014 מיום 7 באפריל 2016. <https://peerreview.icpas.org.il>

2.1.2 השלמת תיק ניירות העבודה לאחר מתן הודעה על כוונה לסקור את התיק

גם נושא זה העסיק רבות את המוסד בעבר²². מדובר בעריכת שינויים ו/או תוספות בתיקי ניירות העבודה, אחרי תום התקופה המותרת להשלמת התהליך המנהלי להרכבת תיק ניירות העבודה, בניגוד לתקינה בביקורת. יתר על כן, לדעת המוסד, כאשר הדבר נעשה בתיק ניירות העבודה שנפל במדגם צוות הסקירה, לאחר מתן הודעה למשרד הנסקר על הכוונה לסקור את התיק, הרי שיש בכך טעם לפגם.

גם ה- PCAOB האמריקאי התריע על התופעה הנ"ל והודיע שבמקרים מעין אלה שיתגלו, ינקוט בצעדים משמעותיים. ה- PCAOB קבע ששינוי (לרבות הוספה) תיעוד ביקורת בנסיבות אלה אינו עולה בקנה אחד עם חובתו המקצועית של רואה חשבון המבקר לנהוג ביושרה כשומר סף בשוקי ניירות ערך סחירים²³.

במשרד שנסקר השנה, נמצאו 2 מקרים שונים בהם שונו ו/או הוספו ניירות עבודה לאחר שניתנה הודעה למשרד על הכוונה לסקור את התיקים האמורים.

2.1.3 טעויות סיכום בדוח עיקרי בדוחות הכספיים

בתיק מסוים שנסקר השנה התגלו טעויות סיכום מהותיות במספרים המתייחסים לשנת 2018 בדוח על השינויים בהון בדוחות הכספיים שפורסמו. קריאה ביקורתית של הדוחות הכספיים לפני פרסומם הייתה צריכה לחשוף את הטעויות הנ"ל אולם הטעויות לא התגלו על ידי התאגיד ו/או על ידי רואי החשבון המבקרים.

טעויות מסוג זה עשויות להצביע על חולשה מהותית ב"תהליך עריכה וסגירת הדוחות" שהינו אחד מארבעת רכיבי הבקרה הפנימית עליהם מושתת מודל הערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי על ידי הדירקטוריון וההנהלה, בהתאם לתקנה 9ב' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970²⁴. תהליך זה מהווה גם את אחד מ"רכיבי הבקרה המבוקרים" שעל רואה החשבון המבקר לבקר במסגרת ביקורת אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי²⁵.

פרסום הדוחות הכספיים עם טעויות בדוחות העיקריים מצביע אפוא, בנוסף לחולשה מהותית אפשרית בבקרה הפנימית של התאגיד שרואה החשבון המבקר לא זיהה, גם על כשל בבקרת האיכות של צוות ההתקשרות בביקורת הדוחות הכספיים של התאגיד.

²² ראה בנדון סעיף 1.1 לדוח השנתי של המוסד לשנת ביקורת 2016 מיום 2 בינואר 2018
<https://peerreview.icpas.org.il>

²³ PCAOB Staff Audit Practice Alert No. 14 "Improper Alteration Of Audit Documentation", 21 April, 2016

²⁴ ראה עמדה משפטית מספר 9-199 של רשות ניירות ערך מיום 23 בנובמבר 2010 : עקרונות מנחים ליישום הערכת אפקטיביות של בקרה פנימית על הדיווח הכספי והגילוי על ידי הדירקטוריון וההנהלה, בהתאם לתקנה 9ב' לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

²⁵ סעיף 10 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי (תקן ביקורת 104 לשעבר).

2.1.4 ביקורת מוסכמת "העסק החי"

תקנות ניירות ערך מחייבות תאגידיים שקיימות להם תעודות התחייבות במחזור לפרסם תזרים מזומנים חזוי בהתקיים סימני אזהרה מסוימים כמו גרעון בהון העצמי או בהון החוזר, תזרים מזומנים שלילי מתמשך מפעילות שוטפת ועוד²⁶.

הופעתם של סימני אזהרה אלה ואחרים מחייבים גם את רואה החשבון המבקר לשקול בזהירות ראויה את חשיבותם של סימנים אלה ולבחון אם הם מצביעים לכאורה על ספק ניכר (Substantial Doubt) בדבר המשך קיומו של העסק ועל הצורך בבדיקות נוספות. על רואה החשבון המבקר להביא בחשבון בשיקוליו גם סימנים המצביעים על סיכויי של העסק להמשיך כעסק חי (גורמים מקלים) וכן עליו לשקול את תכניות ההנהלה לטיפול במצב²⁷. תזרים המזומנים החזוי שנערך על ידי הדירקטוריון וההנהלה משמש אפוא כלי חשוב והכרחי בידי רואה החשבון המבקר לבחון את הנחת העסק החי שבבסיס הדוחות הכספיים ואת הגילוי הניתן, במידת הצורך, לספקות הקיימים בקשר לכך ותוכניות ההנהלה להתמודד עם ספקות אלה.

במספר סקירות שנערכו השנה, כמו גם בשנים קודמות, נמצא שצוותי הביקורת לא תמיד שקלו בזהירות הראויה את תזרים המזומנים החזוי ו/או לא תיעדו את הביקורת שהם ערכו כנדרש.

יצוין כי כל תחזית, מטבעה, קשה לביקורת. עם זאת, על רואה החשבון המבקר לשקול את סבירות ההנחות ששימשו את הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר בהכנת תזרים המזומנים החזוי, ייתכנות הנחות אלה, קיום דיון רציני ומעמיק לגביהן ואישורן בדירקטוריון הגוף המבוקר וועדותיו, ותיעוד עבודת הביקורת שנעשתה על ידי רואה החשבון המבקר בקשר לכך. מומלץ בכל המקרים האלה שרואה החשבון המבקר יכין מזכר מפורט ככל האפשר בנושא והביקורת שנערכה על ידו.

במקרה אחד השנה דורג ממצא זה כליקוי מהותי. בשני מקרים אחרים דירוג הליקוי הופחת לאחר שצוותי הסקירה העירו על התיעוד החסר וצוותי הביקורת השלימו את תיעוד הביקורת החסר, באישור הסקירה, בטרם הוצאת דוח הסקירה הסופי.

2.1.5 אי ביצוע נהלים מבססים עצמאיים לצורך חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי

בתיק מסוים שנסקר השנה, כלל לא נמצא תיעוד ליישום נהלי ביקורת לבחינת אפקטיביות רכיבי הבקרה המבוקרים על ידי צוות הביקורת. צוות הביקורת הסתמך במקרה זה על מצגים של יועץ שנשכר על ידי התאגיד המבוקר ולא ביצע נהלי ביקורת עצמאיים לצורך מתן חוות הדעת.

ראה גם סעיפים 1.2, 1.5 ו-1.6 לעיל בקשר לליקויים שדורגו כמהותיים השנה

2.2 ביצוע נהלים חלופיים במקרה של בקשות לאישורי יתרה מלקוחות וספקים שלא נענו

משלוח בקשות לאישורי יתרה מלקוחות וספקים הינו נוהל ביקורת מקובל ונפוץ. עם זאת, השימוש בנוהל זה נתון לשיקול דעת רואה החשבון המבקר, בין היתר בהתחשב במאפייני הסביבה שבה פועל הגוף המבוקר והנוהג של אותם צדדים שלישיים להיענות לבקשות אלה²⁸.

מי שהחליט רואה החשבון המבקר לשלוח בקשות לאישורי יתרה ובחר את המדגם לצורך כך, ולא נתקבלה תשובה לבקשה לאישור מסוימת, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלים

²⁶ תקנה 10 (ב) (14) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

²⁷ סעיפים 6-13 לתקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר העסק החי (תקן ביקורת 58 לשעבר).

²⁸ סעיפים 3 ו-5 לתקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים (תקן ביקורת 84 לשעבר).

חלופיים מתאימים שיספקו את הראיות לגבי מצגי ההנהלה בדוחות הכספיים שבקשת האישור יועדה לספק.²⁹

בסקירה שנערכה בשנה הקודמת נמצא שצוות הביקורת שלח מספר רב של בקשות לאישורי יתרה מלקוחות שרק חלקן נענו. הצוות ביצע נהלים חלופיים לגבי בקשות שלא נענו מלקוחות גדולים בלבד ולגבי לקוחות אחרים שלא ענו לבקשות אישור כלל לא בוצעו נהלי ביקורת חלופיים.

במקרה מסוים השנה, על אף שבקשות לאישורי יתרות מספקים (שנשלחו על פי מתודולוגית הדגימה של המשרד) לא נענו, לא נמצא כי בוצעו נהלי ביקורת חלופיים לבדיקת היתרות של הספקים האמורים.

במקרה אחר השנה נמצא כי לא התקבלו אישורי יתרה עבור לקוחות מסוימים שנדגמו, לפיכך החליט צוות הביקורת לקיים נהלים חלופיים של דגימת חשבונות פתוחות עבור אותם הלקוחות מהם לא התקבל אישור יתרה. אולם, בפועל נדגמו מספר חשבונות בלבד מכל אחד מהלקוחות, בעוד שהיה צריך לדגום את כל החשבונות (או לפחות את המהותיות) המרכיבות את יתרת הלקוחות שנדגמו. לטעמנו, יש בכך פרשנות לא נכונה של מתודולוגית הדגימה והתוצאה הייתה בדיקת "מדגם מתוך מדגם" שאינה ראויה.

2.3 תיעוד התקשורת עם הדירקטוריון וההנהלה

זהו נושא נוסף שמרכז הערות רבות מדי שנה. התקינה בביקורת קובעת שעל רואה החשבון המבקר לדון עם הדירקטוריון על נושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל העולים אגב ביצוע הביקורת ולתעדם³⁰. כמו כן, עליו לתעד דיונים על נושאים אחרים משמעותיים עם הדירקטוריון וההנהלה, לרבות האופי של הנושאים המשמעותיים שנדונו ומתי ועם מי נערכו הדיונים³¹.

מדי שנה אנחנו נתקלים במקרים של אי תיעוד דיונים כאמור. נמצאו השנה שלושה מקרים של אי תיעוד דיונים עם הדירקטוריון, שניים מהם במשרד גדול.

2.4 שותף מלווה

במשרדים בהם קיים נוהל סקירת "שותף מלווה" או "שותף נוסף"³², נוהל זה לא תמיד מקוים באופן שלדעת הנהלת המוסד ממלא את מטרותיו. כך לדוגמא, בסקירת 2 משרדים גדולים בשנה הקודמת נמצאו מקרים בהם השותפים המלווים דיווחו על מספר זניח של שעות בתיקי ביקורת של תאגידיים מדווחים בעלי היקף גדול יחסית, או שלא דיווחו על שעות כלל, דבר המעורר ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם שותפים³³. גם השנה, בסקירת משרד גדול נמצא מקרה בו השותף המלווה דיווח על מספר שעות מבוטל בתיקי ביקורת של תאגיד מדווח בעל היקף גדול.

* * *

²⁹ סעיפים 31 ו-32 לתקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים (תקן ביקורת 84 לשעבר).

³⁰ תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר. (תקן ביקורת 76 לשעבר).

³¹ סעיף 10 לתקן ביקורת (ישראל) 230 בדבר תיעוד ביקורת. (תקן ביקורת 101 לשעבר).

³² נכון להיום, תקינת הביקורת בישראל לא מחייבת נוהל זה. במשרדים רבים, הנוהל מקוים מכוח נהלי בקרת איכות פנימיים.

³³ ראה סעיף 1.3 לדוח השנתי של המוסד לשנת ביקורת 2017 מיום 27 ינואר 2019. <https://peerreview.icpas.org.il>