



1024 / 14652

י"ח בכסלו תשפ"ג  
12/12/2022

לכבוד  
הדים לסקירת עמיתים 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 2022 (בגין שנת הביקורת 2021)**

סקירת עמיתים נערכת במשרדי רואי חשבון המבקרים תאגידים שנויות הערך שלהם נסחרים בישראל (להלן – "התאגידים מדווחים"). הסקירה מתיחסת למערך הפעולות המקצועית במשרד בתחום הביקורת של דוחות כספיים, תוך התמקדות בבדיקה התאגידים המדווחים באותו משרד. הסקירה אינה כוללת תאגידים שנויות הערך שלהם נסחרים גם באלה"ב, שהביקורת שלהם נתונה לפיקוח ה- PCAOB האמריקאי.

בביצוע הסקירה אנו מתייחסים לשורה של נושאים העוסקים בעיקר להוראות חוק ורגולציה בתחום הביקורת, לתקני ביקורת מחייבים בישראל ולהנלים שאימץ המשרד, אם בצורה עצמאית או במרקם בהם המשרד מסונף לרשות בינלאומית, להלן הרשות הבינלאומית המחייבים את המשרד. עבודות הסקירה נחלקות לשניים: בחלוקת הראשון אנו סוקרים את מערכ הפעולות המקצועית הכלכלית במשרד הרלוונטי לכל התאגידים המדווחים המבוקרים על ידו. חלק השני של הסקירה, לצורך אימרות היישום של הכללים המקצועיים, אנו סוקרים את עבודות הביקורת שנערכה על ידי המשרד בדגם של תיקי ביקורת, האמורים לี่יגג, ככל שניתן, את התאגידים המדווחים המבוקרים על ידי המשרד.

מסגרת הפעולות של המוסד מפורסמת באתר המוסד: <https://peerreview.icpas.org.il>

תידירות 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 (בהתיק שנקבע) מותבצעת הסקירה פעם בשנתיים. על אף האמור לעיל, משרד לא סקר בשנה בה נערכות בו סקירה של ה- PCAOB האמריקאי. כפועל יוצא של האמור לעיל, 5 המשרדים הגדולים נסקרים למעשה מדי שנה ע"י המוסד ו/או ה- PCAOB האמריקאי והמשרדים האחרים נסקרים ע"י המוסד מדי שנתיים או שלוש.

הסקירה לגבי שנת הביקורת 2021 נערכה ב-3 משרדים גדולים (מבין ה-5) שביקרו בשנה זו כ-58% מכלל התאגידים המודוחים שהביקורת שלהם הייתה לסקירתנו וב- 7 משרדים נוספים שביקרו בשנת 2021 כ- 5% מכלל התאגידים האמורים. במסגרת הסקירות שנערכו נסקרה הביקורת שערך משרדים אלה ב-37 תאגידים מודוחים (מספר זה מהוווה בקירוב כ-6.3% מ الكل התאגידים המודוחים בישראל שהביקורת שלהם בגין שנת 2021 הייתה נתונה לסקירתנו). כמו כן, הסקירה כללה גם סקירת הביקורת בתאגיד הכספי לפיקוח על הבנקים ובתי אום אותו.

דו"ח זה מפרט ממצאים משמעותיים שעלו בסקרים 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 הנבדק נדרש לתקן את הליקויים, להשלים את הנחי הביקורת החסרים ולדוחות למוסד תוך פרק זמן קצר האם בעקבות ההשלמות והתיקונים, חוות דעתם על הדוחות הכספיים שביקורת 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 ציבורי. בהתאם לתהליך זה, 5 מושדי רואי חשבו נדרשו השנה להשלים ולתקן את הביקורת שביצעו על 5 דוחות כספיים של שנת 2020.

ליקויים מהותיים שלא תוקנו, מובאים לדיוון לדירקטוריון המוסד על מנת לשקלן נקיטת אמצעים כגון פניהו למועצה רואי חשבון, לרשות ניירות ערך, למפקח על הבנקים או לרשויות שוק ההון.

על פי האמור, בהתאם להחלטת דירקטוריון המוסד, בחודש דצמבר 2020 הגיע המוסד דיווח למועצה רואי חשבון ולרשויות ניירות ערך, על מקרה המתיחס לשנת ביקורת 2018 בו התגלו ליקויים מהותיים שלא תוקנו. בחודש ינואר 2021 הודיעה מועצת רואי חשבון שהتلונה תעבור להמשך בירור והשלמת פרטימן של תובע משמעתי וחוקרת משמעתית לפי חוק רואי חשבון התשתיי-ו-1955. בחודש דצמבר 2021 הודיעה התאגיד שבביקורת דוחותיו הכספיים התגלו הליקויים, על הצגה מחדש של דוחותיו לשנים קודמות בשל טעות מהותית וקיומה של חולשה מהותית בבראה הפנימית, נושאים אשר דוחו על ידי המוסד בחודש דצמבר 2020.

דיווח זה מצטרף לדיווחים מנובמבר 2016 וממרץ 2016 על 3 מקרים אחרים בהם התגלו ליקויים מהותיים אשר דוחו למועצה רואי חשבון ו/או לרשות ניירות ערך.  
במקרים בהם מתגלים ליקויים מהותיים, והליקויים מתוקנים, מתיקiter הוצרך בדיווח לרשות.

הסקירות נערכות בהתאם לתוכנית עבודה מפורטת ולקווים מנהים המפורטים גם באתר האינטרנט של המוסד. הנהלת המוסד מקיימת קשר מקצועי שוטף ורציף עם הסוקרים. כמו כן, נערכיםפגשים תקופתיים עם הסוקרים המיעדים לראיון, עדכונם מקצועים ומסירת דגשיהם המתחביבים על פי התפתחויות מסוימות ומצאים העולים מהסקירות, בנוסף לתוכנית העבודה המפורטת.

חלק מהנושאים המפורטים בדוח המצורף הם נושאים שהערנו עליהם בעבר וחזרם על עצם. יחד עם זאת, הדירקטוריון והנהלת המוסד מצינינם בסיפוק את הרצינות בה מתייחסים המשרדים הנסקרים לתהליך הסקירה ולתיקונו הליקויים, לרבות המשאבים המשמעותיים שהמשרדים מזמנים לצורך כך. לדעת כל הגורמים המעורבים, תהליכי זה תורם רבות ללמידה הליקויים ולתיקונים, לבקרה האיכות במשרדים ומשפר את איכות הביקורת בהם.  
אנחנו רואים בכך מימוש אחת ממטרותיה העיקריות של המוסד ומקווים להמשך המגמה הזאת.

בכבוד רב,

ヨシ・ベン・アルベティ、ローティ（公証人）  
マネージャーのサイン

## ממצאים משמעותיים שעלו בסקירה

ממצאי השנה מובאים בשני חלקים:

1. החלק הראשון כולל הסבר בדבר דרג הליקויים המונח במוסד מזה מספר שנים ותקני ביקורת חדשים אשר נקבעו לתוקף בשנת 2022 שהשפעתן על בקרת האיכות במשרדים הנסקרים צפוייה להיות משמעותית.

2. החלק השני כולל ממצאים עיקריים בקשר לישום תקני ונחיי ביקורת אחרים.

### **דרוג הליקויים ותקני ביקורת חדשים שנקבעו לתוקף בשנת 2022**

#### **1.1 דרג הליקויים**

החל בשנת 2019, ועל פי החלטת דירקטוריון המוסד, המוסד מדרג את הליקויים שהתגלו בסקירות הנערכות על ידו על פי חומרתם, לשלווש רמות:

**ליקוי "מהותי":** זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעולות המקצועית של המשרד ו/או בבירור שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, הגורם לכך שקיים אפשרות סבירה שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שבוקרו לא תתגללה במועד או לא תתקבל ביטוי בחוות דעת רואי החשבון.

**ליקוי "בינוני":** זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעולות המקצועית של המשרד ו/או בבירור שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, הגורם לכך שקיים אפשרות נמוכה שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שבוקרו לא תתגללה במועד או לא תתקבל ביטוי בחוות דעת רואי החשבון ולכן אין עולה כדי ליקוי "מהותי".

**ליקוי "קל":** זהו ליקוי (או צירוף של ליקויים) במערך הפעולות המקצועית של המשרד ו/או בבירור שתוכננה או בוצעה על ידי צוות הביקורת, שלא משפיע בדרך כלל על חוות דעת רואי החשבון, אך עדין מהווה סטייה מהפרקטיקה המקובלת ו/או תקני ביקורת מחיברים בישראל, והוא ממשותי מספיק על מנת לצייןו בדוח הסקירה.

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

#### **1.2 בקרת איכות רואי חשבון ובקרת איכות על בקרות דוחות כספיים**

בחודש אוקטובר 2020 פורסמו 2 תקני ביקורת חדשים:

**1.2.1.1 תקן בקרת איכות (ישראל) 1** בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורת וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינות מהימנות ושירותים קשורים אשר החליף תדריך ישן בנדנו ומהיביב את כל משרד רואי חשבון בישראל להקים ולתזקק מערכת בקרת איכות בשורה של נושאים<sup>2</sup> כגון אחריות על איכות משרד, קבלת לקוחות והמשך קשר איתם, דרישות אתיקה, משאבי אנוש, ביצוע התקשרויות וניטור. לגבי תאגידיים מדוחים<sup>3</sup>, התקן נכנס לתוקף ביום 1.1.2022.

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

<sup>1</sup> כאמור בפתח הדוח, בשנת הדוח נסקרה בקרות הדוחות הכספיים של 37 תאגידים מדוחים ב-10 משרד רואי חשבון.

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

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

**1.2.2 תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים המחייב את רואי החשבון המבקרים של תאגידים מדווחים<sup>4</sup> למנות סקר בקרת איכות של התחששות אשר יבצע סקירת בקרת איכות של הביקורת שבועעה, לפני הוצאה דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. על סקירה כאמור לכלול, בין היתר:**

- 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 המתיחס לנושאים משמעותיים בהם צוות הביקורת הפעיל שיקול דעת ולמסקנות אלה הגיע;
- ד. הערכת המסקנות של צוות הביקורת ובחינת נאותות דוח רואה החשבון המבקר המוצע.

המוסד לסקירת עמיתים הצבע במשך שנים על היעדר כללים מחייבים בקשר לעירכית סקירות כאמור המכונת לעיתים סקירות "שותף מלאה" או "שותף נוסף" (Concurring or Second Partner Reviews) ואף יום וקידם את התקינה בלבד בישראל, כמקובל בעולם.<sup>6</sup>

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

כיום, לפניה כניסה לתוקף של התקן, קיימת אי-אחדות בין המשרדים השונים כאשר הנושא מכוסה במשרדים מסוימים, ואילו במשרדים אחרים אין מכוסה כלל או חלקה בקשר. גם במשרדים בהם קיים הנהל הוא לא תמיד מצוי באופן שלדעת הנהלת המוסד מלא את מטרותינו.

כך למשל, במסדר גודל שנפטר השנה, נמצא ליקויים בתפקוד השותף המלאה במרבית התקנים שנפטרו במסדר. הליקויים שנמצאו היו, בדרך כלל, דיווח על מספר קטן במיוחד של שעות שותף מלאה ואי חתימה על חלק מניראות העובודה שעל פי נהלי המסדר מחיבבים חתימת השותף המלאה, דבר המעורר ספק לגבי מילוי כל המטלות המוטלות על אותם שותפים.

ב-3 משרדים נוספים נמצא כי כלל לא מונו שותפים מלאוים (או סוקרי בקרת איכות אחרים) לגבי ביקורת שנערכו בגין שנת 2021. בעקבות הערת צוות הסקירה, אחד מהmarsדים הנ"ל מינה סוקר בקרת איכות במהלך הסקירה אשר, כפי הנ מסר, יסקור את התקשרויות הביקורת של תאגידים מדווחים במסדר בגין שנת 2022 ואילך.

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

<sup>4</sup> לרבות ישיות מאוחדות מהותיות של תאגידים מדווחים וישיות אשר דוחות השנה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

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

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

<sup>7</sup> לרבות ישיות מאוחדות מהותיות של תאגידים מדווחים וישיות אשר דוחות השנה הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של תאגידים מדווחים.

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

ביהיעדר הנחיות מחייבות בישראל, קיימת אי אחידות בנושא זה בין המשרדים השונים. במשרדים מסוימים נראה שהיקף השתלמויות השנתי לשוטפים ולעובדים נמוך. כמו כן, לא תמיד מקוימת בקרה על השתתפות הסגל בהשתלמויות והדרכות.

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

---

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

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

<sup>10</sup> מועצת רואי חשבון האמונה על חידוש רישונות UISOK בראיית החשבון מדי שנה על פי חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 וואו לשכת רואי חשבון בישראל המזקיאה תקנים, הוראות והנחיות לרואי חשבון בישראל הנחשים כמחיבים על פי סעיף 24 לתקנות רואי חשבון (דרך פועלתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973.

## 2. הערות המתיחסות ליישום תקני ונחיי ביקורת אחרים

בחלק זה של הדוח רוכזו הממצאים שדורגו כ"ליקויים מהותיים" כמפורט בסעיף 1.1 לעיל. כמו כן רוכזו הערות אחרות המתיחסות ליישום תקני ונחיי ביקורת שנייה להגדרון כ"ליקויים חוזרים".

ליקויים חוזרים הם ככל אחד מהם נמצא בסקירה של יותר מתיק ביקורת אחד שנדגם השנה או ליקויים שדיוחנו עליהם בעבר ונתגלו גם השנה. ליקויים, למעט אלה שדורגו כמהותיים, אינם מתקבלים ביטוי במסגרת ממצאים אלה אם לא חזרו במספר סקירות שנערכו.

נציין כי הליקויים שדורגו כמהותיים השנה המפורטים להלן טרם נדונו בועדת הדוחות של דירקטוריון המוסד.

### 2.1 ליקויים שדורגו כמהותיים השנה

#### 2.1.1 ביקורת חברות מאוחדות בחו"ל

لتאגיד מסויים 4 חברות מאוחדות בחו"ל, שאינן מבוקרות כלל ואיחוד הדוחות שלهن נעשה על סמך מאזני הבונן הבלטי המתקבלים מהחברות. לחברות הנ"ל יתרות העולות על סך המהוותיות של הקבוצה, ביןין יתרת מזומנים באחת החברות בסכום העולה על 20 מיליון ש"ח מס' 3 מסך המהוותיות לצורכי ביקורת שנקבע) שאף היא לא בוקרת.

בקשר לחברות אלה, הסקירה העלתה שלא מתקבלות הצהרות מDIRECTORION החברות המאוחדות ו/או התאגיד לבני נכסות ושלמות הנטוינס של החברות הנ"ל, המבקר הפנימי של התאגיד לא ביצע ביקורת פנימית בחברות הנ"ל, לא בוצעה הערצת סיכון לפעלותן של אותן חברות ולא ידועו לצות ההתקשרות אם DIRECTORION התאגיד מקיים דינומים לגבי הפעולות של חברות הבנות הנ"ל, צוותן לחוק וחשיפה לסייעים בשל פעילות חברות במדיניות בהן הן פועלות.

על פי ההסברים של צוות ההתקשרות, חברות אלה לא מבוקרות בהתאם למетодולוגיה המשרדיות לפיה מבוקרות רק חברות איחוד ("רכיבים"- "components") שהנכיסים ו/או הכנסות שלן הם 10% ומעלה מסך הנכסים המאוחדים או ההכנסות בדוחות הכספיים. כמו כן שקלים גורמים איקוטיים ומבודקות יתרות חשובן (ברכיבים הלא מבוקרים) שעולות על פי 5 מהמהוותיות ברמת הקבוצה.

לעת הסקריה, חברות מאוחדות לא מבוקרות במדיניות ח"ל, שאף לא נערכת בהן ביקורת פנימית, לא מתקבלות הצהרות בכתב מהDIRECTORION שלן ולא ידוע לצוות ההתקשרות אם DIRECTORION התאגיד מקיים דיוון לגבי חשיפה לשיכון בהן מרופת שיש להן יתרות מזומנים של עשרות מיליון ש"ח מהוותיות לקבוצה ועלולות להיות נגדן תביעות משפטיות וחשיפות רגולטוריות מהוותיות שלא באות לידי ביטוי במאזני הבונן שלן, יש בהן סיכון להציג מouteנית מהוותית ובמסגרת השיקולים האיקוטניים הנה היו צרכות להיות מבוקרות אף בהתאם למетодולוגיה המשרדיות, והתעלמות מהן שנה אחרי שנה מהווה ליקוי מהותי.

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

#### 2.1.2 ביקורת מידע מגזרי

لتאגיד מסויים שני מגזרי פעילות שאחד מהם הוא נדל"ן להשקעה. בקשר לביקורת הדיווח המגזרי בדוחות הכספיים, הסקירה העלתה כדלקמן :

א. בנירوت העבודה לא נמצא ראיות לבדיקה נאותות הדיווח של התאגיד, לרבות בדיקה של אופן הקצתה הכספיות, הוצאות, נכסים והתחייבויות וכן לביקורת העקבות בדרך הקצתה הנטוינס בכל השנים המדווחות ;

ב. בעוד שסכום ההשקעה בשותפות המטופלת בדוחות הכספיים כחברה כולה (פעילות השותפות הוגדרה בדוח התקופתי כמהותית מאוד) נכלל בנכסים המזוהים של מגזר נדל"ן להשקעה, חלק התאגיד בתוצאות השותפות סוג בバイור דיווח המגזרי כ"בלטי מיוחד". נuireות העבודה לא נמצא ראיות לבדיקה נושא זה ולמסקנה של רואה החשבון המבקר כי הציג בバイור המגזרים היא נאותה.

כמו כן, בנתוני ההשוואה לשנים 2019-2020 הוספה הערה לתוצאות המדווחות של מגזר נדל"ן להשקעה שבバイור לפיה אלה כוללות את חלק החברה בעלייה ערך נדל"ן להשקעה של השותפות, אך הערה זו לא נבדקה ע"י צוות הביקורת ובעקבות הסקירה התבררה ללא נוכנה.

ג. ההתחייבות של מיסים נדחים בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2021 כוללת עתודה במס בסכום מהותי בגין שערוך נדל"ן להשקעה של השותפות המזוכרת לעיל. כאמור, התאגיד סיוג את ההשקעה בחברה כולה כחלק מהנכסים המזוהים של מגור נדל"ן להשקעה, אשר כוללים מבוגן גם את השווי ההונן של שערוך הנכסים. יחד עם זאת, העתודה במס בגין שערוך הנכסים של נדל"ן להשקעה סוגה כהתחוייבות בלתי מיויחסת במקומות לסוגה כחלק מהתחוייבות מגור נדל"ן להשקעה. בניירות העבודה לא נמצא הסבר ו/או ראיות ביקורת לבחינת אופן סיוג התחוייבות מזוהה זו.

לאור האמור לעיל, הסקירה סבירה כי ראוי החשבו המבקרים לא השיגו ראיות ביקורת מספקות ונאותות בקשר עם אוור מגורי פעילות.

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

במחצית השנייה של 2021 רכש תאגיד 100% מנויות חברה שהנכט העיקרי שלו הוא נכס נדל"ן. השווי הפנסוני של הנכס זהה לסכום התחוייבות של החברה כך שלחברה הנרכשת הוו עצמי בסכום אפסי. תמורה המניות הנרכשות שילם התאגיד 15 מיליון ש"נ. בדוחות הכספיים של התאגיד ליום 31.12.2021, הנכס הוגג בסכום השווה לשווי הפנסוני של הנכס בחברה הנרכשת בתוספת סכום התמורה ששולמה (להלן - "שווי הנדל"ן בדוחות הכספיים המאוחדים"). הסקירה העלטה כדלקמן:

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

ב. עובר להשלמת הרכישה, התקבלה הערכת שווי נדל"ן הנרכש לפיה שווי הנדל"ן הנרכש הוא כ- 63% משווי הנדל"ן בדוחות הכספיים המאוחדים.

בニアיות העבודה לא נמצא הסבר ו/או ראיות לביקורת השווי ההונן של הנדל"ן בדוחות הכספיים המאוחדים.

יתר על כן, בדוחות הכספיים המאוחדים לא נרשמה התחוייבות במס נדחה בגין ההפרש בין שווי הנדל"ן בדוחות הכספיים המאוחדים לבין ערכו של הנכס בספרי החברה הנרכשת, ובニアיות העבודה לא נמצא כל בחינה או חתימות לצורך (או להעדר הצורך) ברישום מיסים נדחים בגין הפרשיהם המיויחסים לנדל"ן של החברה הנרכשת.

### **2.1.4 ביקורת אומדנים בחשבונות**

בעבר, תאגיד עסק בהשקעות בחברות תעשיית טכנולוגיה. החל משנת 2016 שינה התאגיד את פעילותו והוא משקיע גם בחברות סחריות.

על פי תנאי העסקה של המנכ"לים המשותפים, הם זכאים ל עמוק (בשיעור משמעותי) מתוקבלים שיתקבלו על ידי התאגיד כתוצאה ממימוש האחוזות בחברות המוחזקות, ואולם לא בוצעו הפרשות לסכומי עמוק אלו וזאת על בסיס הבדיקה שנעשתה בעבר (לפניהם בשנת 2016) לפחות לא ניתן היה לאמוד באופן מהימן את המחויבות עד לקביעת הסכום שישולם למנכ"לים בפועל.

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

## 2.2 ליקויים חוזרים אחרים

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

#### א. אי תלות וניגוד עניינים

בסקירות שנערכו בעבר נמצאו מקרים של מתן שירותים נלווה על ידי רואי חשבון מבקרים של תאגידים מדויקים, או של רואי חשבון מבקרים של חברות מוחזקות של תאגידים מדויקים, בהם נשא ניגוד עניינים אפשרי לא נקל עד תום על ידי צוותי הביקורת<sup>11</sup>.

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

מדובר במצבים הנתוניים לפרשנויות ושאלות ניגוד עניינים אפשרי בהם, כאמור, אינה נקייה מכל ספק. בנסיבות אלה מן הרואי שצוטרי הביקורת ייתנו דעתם על הנושא ויתעדו אותו. בהקשר זה נציין שהנחיות אי תלות של רשות ניירות ערך מאפשרות לקבל חווות דעת מוקדמת PRERULING מראש. כמו כן ניתן כמובן לקבל חוות דעת משפטית בנדון.

#### ב. מקרים אחרים

במקרה מסוים השנה נמצאה שצotta הביקורת קבועה בשלב תכנון הביקורת שניירות העבודה של רואי חשבון מבקרים של חברה כלולה מהותיות ייסקרו אך בפועל לא נמצאו ראיות ביקורת שהדבר בוצע.

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

### 2.2.2 נחי ביקורת במסגרת אחראיות רואה חשבון המבקר לשcole אפשרות קיומה של תרמיית

בעוד שהאחריות העיקרית למניעה וחסיפה של תרמיות בגוף המבוקר חלה על הדירקטוריון וה הנהלה, על רואה החשבון המבקר לשcole אפשרות קיומה של תרמיות במסגרת ביקורת של דוחות כספיים. לצורך העניין, על רואה החשבון המבקר לבצע נחי ביקורת מסויימים שנקבעו בתקינה<sup>13</sup>.

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

<sup>12</sup> סעיף 13 ג. לתקון ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסטמכות המבקר על מבקרים אחרים לדוחות כספיים מאוחדים קבוע כי בהעדר נסיבות מיוחדות אין זה מחייבו של מבקר החברה האם לחזור ולדורש בדבר אמינותו של העובdot כפוי שנמסרו לו על ידי רואה חשבון מורשה בישראל המשמש מבקר של חברת-בת שלה. הסקירה סקרה שבנסיבות המקרה эта התקיימו נסיבות מיוחדות.

<sup>13</sup> תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחראיות המבקר לשcole אפשרות קיומה של תרמיות במסגרת ביקורת של דוחות כספיים.

בסקירות שניים קודמו ליקויים במשרדים ביצוע נחיי ביקורת במסגרת אחריות רואה החשבון המבקר לשcole אפשרות קיומה של תרמיה.<sup>14</sup> גם השנה נמצאו מקרים כמפורט להלן:

#### א. קיומ גישה של ספקנות מקצועית במסגרת הביקורת<sup>15</sup>

במקרה מסויים השנה נמצא כי לאורך תקופה של כהה שקדמה למועד הדוחות הכספיים סיימו את העסקתם בתאגיד שני מנכ"לים, יועצת משפטית, משנה למנכ"ל וסמןכ"ל. בנירוח העבודה לא מצאו התיחסות לשום העסקת נושא המשרה ובחינת ההשלכות האפשריות של נושא זה על הביקורת, ככל שקיים. לדעת הסקירה, סיום העסקתם של נושא משרה כה רבים תוך שיכון ש策יך לקבל מענה במסגרת הביקורת להתייחס אליו ולשקל אם אין בכך סיכון שזווהה על ידי צוות הביקורת ודוחה להנלה, (בקיומים של גורמים מסוימים כגון ליקוי שזווהה על ידי צוות הביקורת ודוחה להנלה, לדירקטוריון ולועדת הביקורת על היעדר תוכנית אכיפה ליזיהו תרמית בחברה, ליקוי זה דורג כ"בינוני" ולא כ"מהותי").

במקרה אחר השנה, התאגיד ובעל השיטה המכון כיו"ר הדירקטוריון וכמנכ"ל התאגיד נחקרו באזהרה במשטרה בנושא בו עלו חשדות לשודר ולהלבנתה הון לצורכי. עוד פורסם כי בעל השיטה הניל' נמסרה הוודעת שימוע שיערך לפני הפרקליטות לאחר תאריך אישור הדוחות הכספיים. אף על פי כן, נושא התרמיות וההונאות לא הוגדר על ידי צוות הביקורת כגורם סיכון, ולא נקבעו נוהלי ביקורת מיוחדים לבדיקת נושא זה.

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

הסקירות העלו 2 מקרים בהם לא נמצא בנירוח העבודה ראיות לבירורים עם המופקדים על בקרת העל, הנהלה, הביקורת הפנימית וגורמים אחרים בחברה לגבי זיהוי והערכתה של סיכונים המתיחסים להציג מוטעית מהותית שמקורה בתרמיות, כנדרש.

#### ג. רישומי יומו ותיאומים אחרים

בין יתר הנחלים, על רואה החשבון המבקר לבדוק רישומי יומן ותיאומים אחרים על מנת לחת מענה לאפשרות קיומה של מניפולציה של תהליך הדיווח הכספי בדרך של מתן ביטוי לרישומי יומן בלתי נאותים או בלתי מאושרים במשך השנה או בגמר התקופה.<sup>17</sup> גם השנה נמצאו 3 מקרים בהם היו ליקויים בנושא זה.

### 2.2.3 נחים אנליטיים

על רואה החשבון המבקר לישם נחים אנליטיים בשלבי תכנון הביקורת ובשלבי הבדיקה המסתממת של הביקורת.<sup>18</sup> כאשר בעקבות יישום נחים אנליטיים המבקר מזהה תנודות או יחסים משמעותיים שאינם תואמים מידע רלוונטי אחר, עליו לעורוך בדיקה ולקבל הסברים וראיות מספקים.

בסקירות שנערכו השנה נמצאו 3 מקרים בהם נמצא ליקויים בהנחים האנליטיים שיוושמו בשלב תכנון הביקורת. נחים אלה נועד כדי לסייע בהבנת הפעולות העסקיות וכן לשם סיווע בזיהוי מוקדי סיכון וקביעת האופי, העיתוי וההיקף של נוהלי ביקורת אחרים. במקרים שעמדו, צוותי הביקורת ערכו מזcker אנליטי מוקדי ונרשמו הഫזרים בסכומים ובאחוזים לעומת תקופת ההשוואה, אך לא נמצא בנירוח העבודה תנונות או מסקנות לגבי נוהלי ביקורת שיש לנוקוט בעקבות הנתונים החיריגים שעלו בניתוח האנליטי המקדמי.

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

<sup>15</sup> סעיף 24 לתקון הניל'.

<sup>16</sup> סעיפים 38 ו-46 לתקון הניל'.

<sup>17</sup> סעיפים 79-77 לתקון הניל'.

<sup>18</sup> תקון ביקורת (ישראל) 520 בדבר נחים אנליטיים.

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

לעתים קרובות, צוותי הביקורת נעזרים בвиיזו בחקירה דוחות כספיים במחקרים אחרות במשרד כגון המחלקה הכלכלי, מחלוקת מיסים, מחלוקת עניין ועוד ("מחלקות שירות"). בסקרים שערכנו השנה מצאנו 2 מקרים בהם לא הייתה הקפדה על מלאוי נהלי ביקורת על ידי מחלוקת השירות ו/או מקרים בהם האחריות לגבי שלימות העבודה שנעשתה על ידי מחלוקת השירות ותיעודה "נפלה בין הcisיות" בין מחלוקת השירות לצוות הביקורת. להלן שתי דוגמאות על כך:

במקרה אחד בו הדוחות הכספיים של התאגיד המבוקר מושפעים באופן מהותי מהערכתות שווי של עבודה שמאית מקרעין חיזוניים, צוות הביקורת העביר לבדיקת המחלקה הכלכלית הפנימית של המשרד 6 הערכות שווי של השמאים. הבדיקה של המחלקה הכלכלית בוצעה על-ידי שותף ו-2 כלכניים של המחלקה הכלכלית. בסקירה נמצא כי צוות המחלקה הכלכלית דיווח על מספר מועט במיוחד של שעות עבודה, היקף שעוט שדעת הסקירה אינו מספיק לאור מהותיות הנושא. כמו כן, חברי צוות המחלקה הכלכלית לא חתמו על הצהרת אי תלות במבוקר, כנדרש על פי נהלי המשרד. נמסר לנו כי בפועל צוות המחלקה הכלכלית לא דיווח על מלאה השעות שבוצעו לצורך בדיקת הערכות השווי, דבר שכשלעצמם מנוגד לנהלי המשרד.

במקרה אחר בו מחלוקת עניין של משרד ביצעה ביקורת עניין על הכנסתות תאגיד נמצא הפרשים מהותיים לעומת הכנסות הרשות בכספי התאגיד. מקרה דוחות ביקורת עניין ונירות העבודה בתיק לא ניתן היה להסביר האם צוות ביקורת עניין ואו צוות הביקורת דנו ביניהם על הפרשים שנמצאו, מהן הבדיקות שבוצעו לבחינת הפרשים, מי מהוצאותים, אם בכלל, בדק והתייחס לתשובות התאגיד, והאם היו הפרשים כה מהותיים גם בדוחות ביקורת קודמים, ולפיכך מהי המסקנה: האם קיים או לא קיים לבסוף הפרש כלשהו מול הכנסות הרשות בספרים, והאם הכנסות בספרים אכן נרשמו בצורה נאותה. בעקבות הערות הסקירה, הושלמו ניירות העבודה והוספה מסקנה לפיה "החברה התיחסה לכל הממצאים וסיפקה הסברים מינחי דעת, ועל כן ניתן לומר כי התאגיד רושמת את הכנסתותיה באופן תקין ונאות". כמו כן נמסר לנו שעל פי החלטת המשרד, בתוקף משנה הבאה מחלוקת הביקורת תיקח אחריות מלאה על כל עבודה מקצועית פנימית שתעשה ע"י מחלוקת אחרת במשרד, וכן, הוטמע טופס משרד פנימי, אשר יחייב כל צוות ביקורת להתייחס לכל עבודה מקצועית שתעשה ע"י מחלוקת אחרת במשרד ובכלל זה מחלוקת כלכלית, מחלוקת ביקורת עניין, מחלוקת מחيري העברה וכיו'.

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

## 2.2.5 מידע אחר

"מידע אחר" הוא מידע שעליו אין המבקר מחווה דעה, ואשר מתרפס על-פי דין באופן תקופתי בעת ובעונה אחת ובמסגרת מסוימת אחד יחד עם דוחות כספיים מבוקרים. בהתאם לכך, דוח תקופתי של התאגיד מדווח מהוותה מידע אחר.<sup>19</sup>

על המבקר לקרוא את המידע الآخر כדי להיות מודע לאפשרות שקיים אי-התאמה מהותית בין הדוחות הכספיים עליהם הוא עומד לחוות דעתה לבן המידע الآخر. במידה וمتגלית אי ההתאמה מהותית כאמור, עליו לברר את סיבת אי ההתאמה. סיבת אי ההתאמה עלולה להיות השלכה על חוות דעתו על הדוחות הכספיים, לחילופין, אם המידע الآخر הוא לא מדויק, עליו לידע את הנהלה ובמידת הצורך את יו"ר דירקטוריון התאגיד על כך ולנהוג בהתאם לכללים המחייבים את רواה החשבון המבקר.

בסקרים שנערךו בעבר נמצאו מקרים בו המידע الآخر לא נקרא בחלקו, או במלואו, או שקרייה כאמור לא תועדה.<sup>20</sup>

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

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

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

ג. במקרה אחר נמצא שאלהו התיגוג המשרדי מתיחס רק למצב בו מידע אחר סותר מידע מהותי הכלול בדוחות הכספיים. יש להוסיף לשאלון התיגוג התיעיסות גם לבחינת קיומה של הצגה מוטעית מהותית של עובדה במידע אחר, כמתחייב על פי תקינות הביקורת.<sup>22</sup>

\* \* \*

---

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

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

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

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