

דצמבר 2022  
כסלו תשפ"ג

## החלטת אכיפה בביקורת 22-1

### AU-22-1

#### נושא ההחלטה:

השגת הבנה של הגוף המבוקר.

#### תאריך ההחלטה:

מרץ 2021.

#### סוג ותאריך הדיווח:

דוחות כספיים לשנת 2019.

#### תיאור המסכת העובדתית והטיפול החשבונאי שיושם:

1. בשנת 2005 התקשרה החברה בהסכם לרכישת 75% מהון מניותיה של חברה ("הסכם הרכישה" ו-"חברת הבת", בהתאמה). לבעל המניות המחזיק את יתרת המניות של חברת הבת ניתנה אופציית PUT ("האופציה") למכור לחברה את כל אחזקותיו בחברת הבת בתנאים שנקבעו בהסכם בין הצדדים.
2. עד ליום 31 בדצמבר 2014 נערכו הדוחות הכספיים של החברה על פי כללי חשבונאות ישראלים ("התקינה הקודמת"), ועל כן בהתאם לא כללה החברה בדוחותיה הכספיים התחייבות פיננסית בגין האופציה וכן לא ניתן גילוי בדוחות לקיומה של האופציה.
3. כחלק מאימוץ לראשונה של כללי הדיווח הכספי הבין-לאומיים ("IFRS"), ביום 1 בינואר 2015, התייחסה החברה לכל הסוגיות העולות מתוך האמור בדוחותיה הכספיים שנערכו לפי התקינה הקודמת, וכן ביצעה מעבר מחודש על כלל ההסכמים להם החברה הייתה צד אשר נחתמו בשנים האחרונות שלפני מועד המעבר ל-IFRS. החברה לא ביצעה מעבר מחודש על הסכמים שנחתמו בעבר הרחוק, כדוגמת ההסכם בו העונקה האופציה, שנחתם כ-10 שנים לפני מועד אימוץ לראשונה של ה-IFRS. משכך, במועד המעבר לא עלה דבר קיומה של האופציה, ובהתאם לא ניתן ביטוי לעובדה כי על פי כללי ה-IFRS יש להכיר בהתחייבות פיננסית בגין

- אופציה זו. גם רואי החשבון המבקרים של החברה לא ביצעו מעבר מחודש על הסכמים אלו ולכן לא זיהו את דבר קיומה של האופציה ואת השלכותיה על הדוחות הכספיים.
4. בחודש ספטמבר 2020 החברה הגישה לסגל רשות ניירות ערך, טיוטת תשקיף הנפקה לראשונה ("טיוטת התשקיף"). טיוטת התשקיף כללה את הדוחות הכספיים השנתיים ליום 31 בדצמבר 2019 ואת הדוחות הכספיים הרבעוניים ליום 30 ביוני 2020. בטיוטת התשקיף לא ניתן גילוי אודות קיומה של האופציה וכן לא ניתן לאופציה ביטוי בדוחות הכספיים כנדרש בהתאם לכללי ה-IFRS.
5. במסגרת בדיקת טיוטת התשקיף, לאחר שאלות שהעלה סגל הרשות אודות הטיפול החשבונאי בהסכם הרכישה ושאלות אודות איחוד חברת הבת, הוסיפה החברה לטיוטת התשקיף המתוקנת גילוי במסגרת תיאור עסקי התאגיד אודות קיומה של האופציה. גם לאחר שהחברה הוסיפה התייחסות לאופציה במסגרת טיוטת התשקיף, החברה לא בחנה את הטיפול החשבונאי הנדרש באופציה ומשכך לא נתנה לאופציה ביטוי נאות בדוחות הכספיים. לדרישת סגל הרשות, החברה בחנה את הטיפול החשבונאי הנדרש עבור האופציה ומצאה כי האופציה לא טופלה כלל במסגרת הדוחות הכספיים ועל כן קיימת טעות בדוחותיה הכספיים. החברה תיקנה את דוחותיה הכספיים שצורפו לטיוטת התשקיף בדרך של התאמה לא מהותית של מספרי השוואה ("התיקון").

### **ממצאים בקשר לעבודת הביקורת:**

6. מתשובת המבקר לפניית סגל הרשות עולה כי הסיבה לאי גילוי הטעות במועד הביקורת על הדוחות הכספיים הינה העובדה כי בשנת 2015, המועד בו החברה ערכה את דוחותיה לראשונה בהתאם לכללי ה-IFRS, צוות הביקורת לא ביצע מעבר על הסכמים שנחתמו "בעבר הרחוק", וביניהם הסכם בו העונקה האופציה, שנחתם כ-10 שנים לפני מועד זה, על אף היותה של החברה הבת חברה מהותית לפעילות החברה. כפועל יוצא, צוות הביקורת לא זיהה את דבר קיומה של האופציה ואת השלכותיה על הדוחות הכספיים.
7. כמו כן, אף לאחר הוספת התייחסות לאופציה בפרק תיאור עסקי התאגיד בטיוטת התשקיף של החברה אשר הועברה אל סגל הרשות, לא זוהתה על ידי החברה ועל ידי צוות הביקורת ההשלכה החשבונאית של קיום אופציה זו על הדוחות הכספיים. ההשלכה החשבונאית האמורה נבדקה על ידי החברה ועל ידי צוות הביקורת רק לאחר העלאת הנושא על ידי סגל הרשות.
8. לעמדת רואה החשבון המבקר צוות הביקורת אומנם עקב אחר השינויים שבוצעו בטיוטת התשקיף אולם כתוצאה מרצונו לעמוד בלוחות הזמנים הנדרשים לקבלת היתר לפרסום התשקיף, לא זיהה את ההשלכה האפשרית שיש לדבר קיומה של האופציה על הדוחות הכספיים ולא דרש כי יינתן לה ביטוי וגילוי בדוחות הכספיים.

## עמדת סגל הרשות:

9. במסגרת הביקורת, רואה חשבון המבקר נדרש לבחון האם ובאיזה אופן ראיות הביקורת שהושגו בתקופות קודמות יכולות לשמש אותו. לעמדת סגל הרשות, במועד אימוץ תקינה חשבונאית חדשה, רואה החשבון המבקר נדרש לבחון, בין היתר, האם עלולה ליפול טעות מהותית בדוחות בשל אי קריאת הסכמים. במקרים כאמור, אי נקיטה בנוהל ביקורת של קריאת ההסכמים על ידי המבקר עולה לכדי פגם בעבודת הביקורת.

## בסיס ההחלטה:

10. בהתאם לתקני הביקורת, מטרת הביקורת היא להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית, וכי רמה זו מושגת כאשר המבקר משיג ראיות ביקורת מספקות על מנת להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה. כמו כן, בהתאם להוראות תקני הביקורת, על רואה החשבון המבקר להפעיל שיקול דעת מקצועי ולקיים גישה של ספקנות מקצועית לאורך התכנון והביצוע של הביקורת, ובכלל זה לזהות ולהעריך את הסיכון להצגה מוטעית מהותית, להשיג ראיות ביקורת נאותות לגבי השאלה אם קיימות הצגות מוטעות מהותיות, ולגבש חוות דעתו על הדוחות הכספיים בהתבסס על המסקנות שהוסקו מראיות הביקורת שהושגו.

11. תקן ביקורת (ישראל) 315, בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית ("תקן 315") קובע שהשגת הבנה אודות הגוף המבוקר וסביבתו מהווה גורם חיוני לביצוע ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים. בהתאם לתקן 315 השגת הבנה על ידי המבקר אודות הגוף המבוקר וסביבתו כוללת, בין היתר, הבנה של אופיו של הגוף המבוקר.

12. סעיף 4 לתקן ביקורת 315 קובע כי השגת הבנה אודות הגוף המבוקר וסביבתו מהווה גורם חיוני לביצוע ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים. במיוחד, קובעת הבנה זאת מסגרת של התייחסויות שבתחומן מתכנן המבקר את הביקורת ומפעיל שיקול דעת מקצועי לגבי סיכונים שהוערכו להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים ולגבי תגובתו לאותם סיכונים במהלך הביקורת. בסעיף מובאות מספר דוגמאות, כגון: כאשר בוחנים את נאותות הבחירה והיישום של המדיניות החשבונאית והגילוי בדוחות הכספיים וכאשר מעריכים את המידה המספקת של ראיות ביקורת שהושגו ונאותותן.

13. סעיף 12 לתקן ביקורת 315 קובע שכאשר המבקר מתכוון להשתמש במידע אודות הגוף המבוקר וסביבתו שהושג בתקופות קודמות, עליו לקבוע אם חלו שינויים שעשויים להשפיע על הרלבנטיות של מידע כזה בביקורת לתקופה השוטפת.

14. תקן ביקורת 315 עוסק בהיבטים רחבים יותר ביחס להבנת הגוף המבוקר. עם זאת, העקרון לפיו שינויים עשויים להשפיע על רלוונטיות של מידע יפה גם לענייננו. ברי כי שינוי התקינה החשבונאית על פיה החברה מדווחת, מכללי חשבונאות ישראליים לכללי IFRS, יש בו כדי

- להוות שינוי שעשוי להשפיע על רלוונטיות המידע, הבחירה והיישום של המדיניות החשבונאית וכן על הערכת ראיות הביקורת שהושגו בעבר ונאותותן.
15. כפי שהודגש בהחלטת אכיפה בביקורת 17-1 מחודש יוני 2017 ("החלטה 1-17"),<sup>1</sup> תקן ביקורת (ישראל) 500, בדבר ראיות ביקורת ("תקן 500") קובע כללים והנחיות לגבי ראיות הביקורת שעל המבקר להשיג, היקפן, כמותן ואיכותן, וכן לגבי נהלי הביקורת שבהם הוא משתמש על מנת להשיג ראיות אלה. בהתאם לתקן 500, המבקר ישיג ראיות ביקורת על מנת להסיק מהן מסקנות סבירות אשר עליהן יבסס את חוות דעתו, וכן, בין היתר, לשם הערכת הסיכון להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.
16. סעיף 3 לתקן 500 מגדיר כי ראיות ביקורת הן כל המידע המשמש את המבקר בהסקת מסקנות עליהן מבוססת חוות דעתו, והן כוללות הן את המידע הכלול ברשומות החשבונאיות שביסוד הדוחות הכספיים והן מידע אחר. סעיף 4 לתקן מציינ כי רשומות חשבונאיות כוללות, בדרך כלל, גם חוזים.
17. סעיף 14 לתקן 500 קובע שכדי להגיע לרמת בטחון סבירה שלא קיימת בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית, לא יסתפק המבקר בראיות ביקורת שהן פחות ממשכנעות. כמו כן, סעיף 9 לתקן 500 קובע כי ככלל<sup>2</sup>, ראיות ביקורת הן מהימנות יותר בין היתר כאשר הן מושגות ממקורות חיצוניים בלתי תלויים בגוף המבוקר, וכשהן מתועדות באמצעים כמו מסמכים מקוריים או אמצעים נוספים כמפורט בסעיף.
18. סעיף 11 לתקן 500 קובע שכאשר מידע שהופק על ידי הגוף המבוקר משמש את המבקר בביצוע נהלי ביקורת, על המבקר להשיג ראיות ביקורת בדבר דיוק המידע ושלמותו.
19. במקרה דנן, צוות הביקורת החליט שהוא אינו נדרש לבחון הסכמים שנחתמו לפני "זמן רב", גם מקום בו כללי החשבונאות החלים על החברה השתנו. משכך, דה פקטו, צוות הביקורת התבסס על הגילוי הנכלל בדיווחי החברה כראיית ביקורת בלעדית לצורך בחינת הטיפול החשבונאי הנאות בהסכמים שנחתמו בעבר. זאת על אף קיומם של מסמכים מבססים כדוגמת ההסכם בו הוענקה האופציה אשר פרטיו הכרחיים לשם בחינת הטיפול החשבונאי באופציה, ועל אף העובדה שהסכם זה והסכמים אחרים היו זמינים בנקל, צוות הביקורת לא יישם נוהל ביקורת לקריאת ההסכמים לגבי הסכמים שנחתמו לפני "זמן רב".
20. לעמדת סגל הרשות, מסגרת חשבונאית חדשה יכולה להשפיע באופן מהותי על הטיפול החשבונאי שנקט על ידי תאגיד בדוחותיו הכספיים. משכך, במועד אימוץ מסגרת חשבונאית חדשה רואה חשבון המבקר נדרש לבחון האם ובאיזה אופן ראיות הביקורת שהושגו בתקופות קודמות יכולות לשמש אותו. במקרה דנן, היה עליו לבחון, בין היתר, האם עלולה ליפול טעות מהותית בדוחות בשל אי קריאת הסכמים. כפי שהודגש בהחלטה 17-1, לא ניתן היה להסתפק

<sup>1</sup> קישור

<sup>2</sup> בהתאם להוראות הסעיף קיימות מספר הכללות בדבר מהימנותן של ראיות ביקורת, תחת הנחה שייתכנו חריגים.

בהסתמכות על דיווחי החברה כתימוכין הבלעדיים לנאותות הטיפול החשבונאי שננקט בדוחות הכספיים. נוהל ביקורת נדרש במקרה זה לצורך איסוף תשתית ראיות ביקורת איכותית ומספקת, גם מבלי שקיים מידע סותר לדיווחי החברה, הינו קריאת ההסכמים במלואם וניתוח המשמעויות העולות מהם. יישום נוהל כאמור היה מביא למסקנה ברורה בדבר הטיפול החשבונאי הנאות באופציה, מסקנה אליה הגיע המבקר עם התבררות הפרטים הנוספים שעלו מקריאת ההסכמים ולאחר שהקדיש לכך את תשומת הלב הראויה, ובכך היה מביא למניעת הצגה מוטעית בדוחות החברה.<sup>3</sup>

21. כמו כן, גם כאשר החברה תיקנה את טיוטת התשקיף וכללה במסגרתה גילוי בדבר האופציה, רואה החשבון המבקר לא זיהה את ההשלכה האפשרית שיש לדבר קיומה של האופציה על הדוחות הכספיים ולא דרש כי יינתן לה ביטוי וגילוי בדוחות הכספיים. זאת, כתוצאה מרצונו לעמוד בלוחות הזמנים הנדרשים לקבלת היתר לפרסום התשקיף.

22. לעמדת סגל הרשות מצופה מרואה חשבון מבקר לבחון את השינויים בטיוטת התשקיף הנערכים עובר למועד אישור התשקיף במטרה לזהות האם השינויים שהתווספו לטיוטת התשקיף מעידים על טעות בדוחות הכספיים אותם ביקר. בנוסף, ככל שרואה החשבון המבקר היה חותם מחדש על מכתב הסכמה להכללת הדוחות שלו בטיוטת התשקיף אזי היה עליו לבחון את השינויים האמורים וזאת כחלק מחובתו ליישם את הוראות תקן ביקורת (ישראל) 920, בדבר הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה, לרבות סעיף 15(יא) המחייב לבחון את השינויים והעדכונים שחלו במידע האחר לעומת המידע המקביל שפרסמה החברה בעבר.

23. לאור האמור, לעמדת סגל הרשות, נפל פגם בעבודת הביקורת שבוצעה על ידי המבקר.

<sup>3</sup> במקרה דנן, הפגם בעבודת הביקורת של אי קריאת ההסכמים היה יכול להוביל לאי זיהוי של טעות מהותית. לכן, חומרת הפגם בעבודה הביקורת אינה מושפעת מכך שהטעות שנפלה בפועל בדוחות החברה לא היתה מהותית שכן באותה מידה שנפלה טעות לא מהותית יכלה לטיפול בדוחות החברה טעות מהותית.