

ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות

בחינת מועצת רואי חשבון

מועד חורף 2013

מוגש כשירות "מיומנות" לסטודנטים הניגשים לבחינת המועצה

שאלה מס' 1 (מחברת א' – מחברת לבנה 16%

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון בו הינך שותף, בנושא "ביקורת הבקורות הפנימיות", בהקשר לביקורת בחברות ציבוריות, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. במענה לדבריו של רו"ח אגסי כי: "בישויות רגילות, להבדיל מחברות ציבוריות, במסגרת הביקורת של דוחות כספיים, רואה החשבון לא נדרש, בדרך כלל, להעריך את התכנון והאפקטיביות של הבקורות הפנימיות, אלא עליו רק להשיג הבנה מספקת של הבקרה הפנימית, על מנת לתכנון את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת מבססים, אמר רו"ח תפוחי: "אני לא מסכים איתך – הערכת התכנון והאפקטיביות של הבקורות הפנימיות מהווה נוהל ביקורת בסיסי בביקורת דוחות כספיים של כל ישות, אך במיוחד של חברות ציבוריות הנסחרות בבורסה בתל-אביב, שם עלינו לבקר את הבקורות המתייחסות לכל התהליכים הפיננסיים של הגוף המבוקר".
2. במענה לדבריו של רו"ח שזיפי כי: "יש לשלב בביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי בחברות ציבוריות נוהל של התחקות אחר עסקאות דרך מערכת המידע המתייחסת לדוח כספי ("WALK-THROUGHS"), שמטרתו לאפשר לנו להבין את התהליכים הקיימים בארגון, ולזהות נקודות תורפה העלולות להימצא בהם ואשר יחייבו מתן תשומת לבנו במהלך הביקורת. זהו נוהל מרכזי וחייבים להיות מעורבים בו אנשי ביקורת מנוסים", אמר רו"ח תמרי: "לא ברור לי מה המיוחד בנוהל זה – לדעתי לא צריך לעשות שום "WALK-THROUGHS".
3. במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי: "בביקורת רכיבי הבקרה על דיווח כספי בחברות ציבוריות, ניתן לבצע את הבדיקות במהלך השנה, למרות שחוות דעתנו מתייחסת לאפקטיביות הבקורות בסוף השנה/בתאריך המאזן. לדעתי ניתן לבצע במהלך השנה גם את רוב הבדיקות המבססות. ע"י כך נוכל לפזר את עבודת המשרד על פני השנה, ולא נאלץ לרכזה בחודשים ינואר-מרס". אמר רו"ח הדרי: "בלתי אפשרי ולא נכון-הביקורת בכלל, והביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, בפרט, חייבות להתחיל סמוך ולאחר סיום שנת הדוח, וחייבות להימשך עד מועד החתימה על חוות הדעת. הדוחות הכספיים נערכים ליום 31 בדצמבר, והערכת הדירקטוריון וההנהלה וחוות דעתנו על אפקטיביות הבקורות הפנימיות מתייחסות גם הן במפורש ליום ה-31 בדצמבר, ולא לפני כן".
4. במענה לדבריו של רו"ח אלוני כי: "ישנם יו"רים, מנכ"לים וסמנכ"לי כספים של חברות הנימנות על לקוחותיי, שחוששים מאד לחתום על הצהרות בדבר נאותות האפקטיביות של הבקורות הפנימיות על הדיווח הכספי, המיושמות בחברותיהם, וטוענים שאינם יודעים איך להתמודד עם כל העניין. להם אני מציע להמתין עד שנסיים את ביקורתנו בדבר האפקטיביות של הבקורות על הדיווח הכספי, ואז בהתאם לממצאיה, יוכלו להתאים את הערכתם ולנסח את הצהרתם, ולהיות בטוחים בנאותותה", אמר רו"ח אגסי "רעיון טוב-כך נחסוך זמן וכסף ללקוחות-נבדוק אנו את הבקורות הקיימות על הדיווח הכספי, שממילא נעשית על ידנו, והלקוחות יסתמכו עלינו, וירגישו בטוחים בהערכתיהם ובהצהרותיהם".

5. במענה לדבריו של רו"ח תמרי כי: "למזלי, החברה הציבורית הגדולה שלי, הינה חברת אחזקות, שאין לה כמעט פעילות, למעט אחזקה בחברות בנות פרטיות, שלא חל עליהן תקן 104, איזה בקרות על דיווח כספי נחוצות לחברה ציבורית מסוג זה, ומה כבר יש לבדוק בעניין זה בחברה שכזו?", אמר רו"ח ארזי: "אתה טועה-אין הבדל מבחינתנו, בעניין יישום תקן 104, אם הפעילות נעשית בחברת האם, או בחברות הבנות".
6. במענה לשאלתו של רו"ח אגוזי: "לא ברור לי למי, איך ומתי, אנו צריכים לדווח, בעת שאנו מוצאים ליקויים בבקרות הפנימיות על הדיווח הכספי של המבוקר?", אמר רו"ח אורני: "הדרישה לדווח על הליקויים בבקרות הפנימיות על הדיווח הכספי קיימת רק בביקורת של חברות ציבוריות, עקב חובתנו לחוות דעה לגביהן בעניין זה. לפיכך, אנו חייבים בראש ובראשונה לדווח על ליקויים שנמצאו על ידנו למנכ"ל ולסמנכ"ל הכספים. למיטב זכרוני, לא קיימות הוראות מפורטות לגבי העיתוי הנדרש לדיווח, וגם לא לגבי אופן הדיווח – בכתב או בעל פה- לכן עלינו להפעיל שיקול דעת, בהתאם לנסיבות".
7. במענה לשאלתו של רו"ח ארזי: "מתי עלינו להימנע בחוות דעתנו על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי?" ענה רו"ח חרובי: "עלינו להימנע, כאשר לא קיבלנו מהמבוקר את כל המידע והראיות שביקשנו לצורך ביקורת זו, ולא יכולנו לנקוט בנהלי ביקורת הדרושים למתן חוות דעתנו בעניין זה, בדומה לביקורת של דוחות כספיים" הוסיף רו"ח שקדי "במקרה זה עלינו להוסיף בסוף חוות דעתנו על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי כי אין אנו מחוויים דעה על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי בכללותם".
8. במענה לדבריו של רו"ח אלוני כי: "אין קשר בין סוג חוות הדעת שאנחנו נותנים על הדוחות הכספיים, לבין סוג חוות הדעת שאנו נותנים על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, בחברות ציבוריות – ניתן לתת חוות דעת בלתי מסויגת על הדוחות הכספיים, ולתת חוות דעת מסויגת או שלילית על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי המבוקרים, ולהיפך", אמר רו"ח תמרי: "לא יכול להיות-אם הבקרות הפנימיות על הדיווח הכספי בחברה אינן אפקטיביות, לא ניתן לחתום כלל על חוות הדעת על הדוחות הכספיים – לך תדע מה יכול להיות בהם. לחילופין, אולי עדיף שנכלול בחוות הדעת על הדוחות הכספיים הפניית תשומת לב לאי-ודאות מהותית בנוגע להשפעה האפשרית של העדר בקרות נאותות על הדוחות הכספיים, כדי שקורא הדוחות יחשוב פעמיים אם להשקיע בחברה כזו".

נדרש:

חוה דעתך על האמירות וחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).

שאלה מס' 2 (מחברת ב' – מחברת כחולה) – 7%

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון, הושמעו הדעות וחילופי הדברים כדלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח שחם כי** "רבים מלקוחותינו נדרשים ע"י מס הכנסה להגיש תמצית דוח רווח והפסד בלתי מבוקר לתקופת ביניים, וזאת במענה לבקשת הלקוחות להקטין במהלך שנת המס את מקדמות המס שנדרשו מהם, עקב ירידה בריווחיהם. אנו מכינים עבורם את הדוחות ומגישים אותם לרשות למסים", **אמר רו"ח צור:** "אני מקווה שכולכם מציינים על הדוחות שאינם מבוקרים, כדי שלא יתקבל הרושם שאנו אחראים להם".
2. **במענה לדבריו של רו"ח גזית כי:** "מדוע שיחשבו שהדוחות מבוקרים, אם לא כתוב כך, ואם לא צורף להם דוח רואה חשבון מבקר", **אמר רו"ח שחם:** "כי אנו אלה שמגישים את הדוחות למס הכנסה בשם הלקוחות, ואז עלול להיווצר הרושם שאנו אחראים לנתונים, במיוחד במקרים בהם הם מודפסים על נייר פירמה שלנו".
3. **במענה לדבריו של רו"ח גרניט כי:** "לחלק מדוחות רווח והפסד, המוגשים על ידי למס הכנסה עבור לקוחות מסוימים, אין קשר עם המציאות – לקוחות מעוותים נתונים, כדי להקטין את רווחיהם, ולהצדיק את הבקשה להקטנת מקדמות המס. זה עניין שלהם-הם חותמים על הדוח, לא אני". **אמר רו"ח צור:** "אתה טועה ואתה עלול להסתבך ולסבך את המשרד, שכן עלולים לטעון שאתה מעורב בניסיון להטעות את רשויות המס".
4. **אמר רו"ח גזית:** "לא ברור לי כיצד עלינו לנהוג ומה עלינו לעשות-נראה לי שעדיף שנסקור את דוח רווח והפסד לתקופת הביניים, ואז נהיה בטוחים בנכונותו, או שלא נהיה מעורבים בתהליך, וניתן ללקוחות להגיש את הדוח למס הכנסה בעצמם".

נדרש:

חוזה דעתך על האמור לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).

שאלה מס' 3 (מתברת ג' – מתברת צהובה) – 10%

מונית לאחרונה כרואה החשבון המבקר של חברת אינטק בע"מ (להלן – "החברה"), העוסקת בפיתוח ובשיווק של מכשירים לבדיקת מעגלים אלקטרוניים מודפסים (להלן – "המכשירים"). החברה הינה ציבורית, שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

במהלך שיחה שקיימת עם הנהלת החברה, לקראת תחילת הביקורת של דוחותיה הכספיים השנתיים של החברה (להלן – "הדוחות הכספיים") נמסר לך כדלקמן:

1. רוב מכירותיה של החברה נעשה באמצעות סוכניה בארה"ב, באירופה וביפן (להלן – "הסוכנים"). חלק מהמכירות נעשה ישירות ע"י החברה ללקוחות בישראל ולקוחות בחו"ל, בארצות בהן הסוכנים אינם פועלים עפ"י הנוהל הקיים, בחודשים דצמבר ויוני של כל שנה, קונים הסוכנים כמות גדולה של מכשירים המיועדים למכירה ללקוחותיהם. המכשירים שנקנו נשלחים לסוכנים במועדים שונים, ומיעוטם נשלחים ישירות ע"י החברה ללקוחות הסוכנים, בהתאם להנחיותיהם.

2. לחברה הסכמי התקשרות עם הסוכנים שנחתמו לפני שנים רבות.

3. הסוכנים משלמים עבור המכשירים באשראי בהתאם למוסכם איתם וללא בטחונות.

4. לקוחות החברה בחו"ל משלמים את התמורה באמצעות אשראי דוקומנטרי. במקרים מסוימים ניתן ללקוחות אשראי, למשך שישה חודשים עד שנה, וללא בטחונות כלשהם.

5. לקוחות החברה בישראל משלמים את התמורה בשו"ת + 30 ימים, ובמקרים מסוימים ניתן ללקוחות אשראי עד שנה ממועד המכירה.

6. המכשירים המסופקים לכל הלקוחות הסופיים, כוללים שירות, הדרכה ותמיכה, למשך שנתיים מיום רכישת המכשירים, ללא תוספת מחיר.

7. החברה מעניקה אחריות בלתי מוגבלת, וללא תמורה, לתקינות מכשיריה למשך שנתיים מיום אספקתם.

8. החברה מפתחת דגמים חדשים של המכשירים וכן רכיבים, המשדרגים מכשירים קיימים. החברה מאפשרת לכל המשתמשים לשדרג את המכשירים שבידם, תמורת תוספת מחיר.

9. החברה מכרה לאחרונה מכשירים מדגם מסוים, תוך התחייבות לשדרג משמעותית את ביצועי המכשירים ע"י אספקת רכיב נוסף, תוך ששה חודשים ממועד המכירה, ללא תמורה.

10. לפני כשנה הצטרף בנו של בעל החברה כבעל מניות בחברת INTER TRADE LTD המשמשת כסוכנת של החברה בארה"ב.

מוגש כשירות "מיומנות" לסטודנטים הניגשים לבחינת מועצה

נדרש:

פרט את ההשלכות של האמור לעיל על תכנון הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים של החברה, ונסח את נהלי הביקורת שיש לכללם בתכנית הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים של החברה (לרבות בבדיקת ההכנסות, הלקוחות והמלאי).

שאלה מס' 4 (מחברת ד' – מחברת ירוקה) – 7%

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון בדבר הדגשים שיש לתת בתהליך הביקורת של דוחות כספיים, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

במענה לדבריו של רו"ח שחורי כי: "פעולות היומן האחרונות בספרי הגוף המבוקר, ותהליך העריכה של הדוחות הכספיים, עשויים להיות בעלי חשיבות ומשמעות רבה בעיצוב הדוחות הכספיים, ולפיכך יש לתת להם תשומת לב רבה בתהליך הביקורת", **אמר רו"ח לבני:** "לא ברור לי במה שונות פקודות היומן האחרונות מאלה שקדמו להן, ומדוע לדעתך יש להתמקד בביקורת דווקא בהן-עיתוי הרישומים אינו קובע דבר. כן לא ברור לי מה לנו ולתהליך עריכת הדוחות הכספיים הנעשה ע"י המבוקר- אנו עורכים את ביקורתנו על התוצאה הסופית".

במענה לדבריו של רו"ח שחורי כי: "קיים נוהל של סגירת ספרי החשבונות לסוף השנה, כמבקרים, יש לנו עניין בכך, **אמר רו"ח לבני:** "מה לנו ולנוהל הזה-אנו מבקרים את הדוחות הכספיים, ומה שחשוב לנו שיהיו נכונים".

נדרש:

1. חווה דעתך על האמור לעיל.
2. הכן תכנית ביקורת הנותנת מענה לדבריו של רו"ח שחורי בכל הקשור לבדיקת השלבים האחרונים של הרישומים החשבונאיים ועריכת הדוחות הכספיים, במסגרת ביקורת דוחות כספיים שנתיים.

שאלה מס' 5 (מחברת ה'-מחברת ורודה) – 10%

ענה בקצרה על מגוון השאלות הבאות (נמק ובסס את תשובותיך):

1. האם רשאי רואה חשבון מבקר להוציא אישור לחברה כי לא הוגשו נגדה תביעות משפטיות כלשהן בחמשת השנים האחרונות, וזאת בהסתמך על האמור בדוחותיה הכספיים שבוקרו על ידו?
2. האם רשאי רואה חשבון מבקר לאשר על גבי מסמך של הגוף המבוקר על ידו, כי החותמים על המסמך הינם מורשי חתימה בשם הגוף המבוקר וחתמו בפניו על המסמך?
3. האם על רואה החשבון המבקר לאמת מקוריותו של תיעוד המשמש ראיית ביקורת מהותית?
4. האם רשאי רואה החשבון מבקר להמליץ בכתב, לחברה ציבורית, הכפופה לחוק ניירות ערך, המבוקרת על ידו, על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, שיש ליישם בה?
5. האם רשאי רואה החשבון המבקר להסתייע לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים, במומחה אשר קרובו מכהן כנושא משרה בגוף המבוקר?
6. האם רשאי רואה חשבון מבקר להתקשר עם הגוף המבוקר במכתב התקשרות אחד המתייחס ליותר משנה אחת.
7. מה היא מסגרת תקני הדיווח הכספי החלה על חברה ישראלית שניירות הערך שלה רשומים למסחר בבורסה לניירות ערך בארה"ב?
8. האם יכול רואה החשבון המבקר של חברה אם, שלא להתייחס בחוות דעתו על דוחותיה הכספיים המאוחדים, להפניית תשומת הלב בדבר העסק החי, הכלולה בחוות דעתו של רואה חשבון מבקר אחר על דוחותיה הכספיים של חברת בת מאוחדת?
9. האם רשאי רואה חשבון להתפטר מתפקידו כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית מבלי להסביר לבעלי מניותיה את המניעים להתפטרותו?
10. האם חלה חובה על חברי צוות הביקורת לקיים ביניהם דיונים פנימיים בהקשר לביקורת הדוחות הכספיים הנערכת על ידם?

שאלה מס' 6 (מתברת ו' – מחברת כתומה) – 12%

משרדך מונה כרואה החשבון המבקר של חברת קריזה בע"מ (להלן-"החברה") החל מיום 1 באפריל 2013. החברה הינה חברה ציבורית שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב.

הדוחות הכספיים של החברה עד וכולל השנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2012 בוקרו ע"י רואה החשבון הקודם, אשר סקר גם את מידע הכספי לתקופת ביניים לרבעון הראשון של שנת 2013.

להלן מידע הקשור לסקירת המידע הכספי לתקופות ביניים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2013, הנערכת על ידי משרדך (להלן-"הסקירה"), או לתקופות קודמות:

1. דוח רואה חשבון של המבקר הקודם על הדוחות הכספיים השנתיים של החברה לשנת 2012, ודוח הסקירה שלו על המידע הכספי לתקופת הביניים לשלושת החודשים שהסתיימו ביום 31 במרס 2013, כללו כדלקמן:

- הפניית תשומת הלב לביאור בקשר לתביעה מהותית שהוגשה כנגד החברה.
- הפנית תשומת הלב לביאור בקשר להרעה במצבה הכספי של החברה.

במהלך הרבעון השני של שנת 2013, ארע כדלקמן:

- התבררו תוצאותיה של התביעה הנ"ל – בפס"ד של בית המשפט, חויבה החברה בתשלום נזיקין בסך של 3,200,000 ₪.
- החברה חדלה לעמוד באמות מידה פיננסיות שנקבעו לה על ידי תאגידים בנקאים, ועל ידי מחזיקי אגרות החוב.

2. במסגרת התקשורת עם רואה חשבון המבקר הקודם, דווח לך כי החברה רשמה בספריה ברבעון הראשון של שנת 2013, הכנסות יתר בסך של כ-210,000 ₪, שלא תוקנו עקב העדר מהותיות. מהבדיקה שערכת, התברר כי ההכנסות אלה היו צריכות להירשם ברבעון השני של 2013.

3. דוח רואה חשבון המבקר הקודם בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דוח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 2012, הצביע על חולשה מהותית, בשל העדר בקורות נאותות על רישום הכנסות. במהלך הסקירה שערכת, נמצא על ידך כי גם הבקורות על תנועות המלאי בחברה אינן אפקטיביות, וכי החברה רשמה ברבעון השני של 2013 הפסד מאובדן מלאי בסך 1,800,000 ₪, עקב מעילה.

לאור האמור לעיל, ביקשת מהנהלת החברה להרחיב את בדיקותיה, בשל רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, לרבות השלכותיהם על המידע הכספי המתייחס לתקופות הביניים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2013. נענית ע"י הנהלת החברה כדלקמן: "בדיקותינו יעשו בהתייחס למצב בסוף השנה בלבד, כנדרש עפ"י ההוראות המחייבות".

4. במענה לבקשתך מהחברה, במסגרת הסקירה שערכת, לשלוח בקשות לאישורי יתרות למספר לקוחות בעלי יתרות חוב גדולות לחברה, נענית ע"י הנהלת החברה בשלילה, בטענה כי נוהל זה הינו נוהל ביקורת, ואינו חלק מנוהלי הסקירה.

5. החברה מחזיקה בחברות מאוחדות וכלולות, המבוקרות ע"י רואי חשבון אחרים, ושסך נכסיהן, ליום 30 ביוני 2013, הסתכם ב-73% מסך הנכסים במאזן המאוחד.

6. בדוח הסקירה של רואי חשבון אחרים על מידע כספי לתקופות ביניים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2013, של אחת החברות הבנות, נכללה הסתייגות בגין אי-רישום הוצאות פחת בסך 620,000 ₪, המתחלקות באופן שווה על פני שני הרבעונים הראשונים של שנת 2013.

7. במסגרת נוהלי הסקירה האנליטית שנערכו על המידע הכספי של החברה לתקופות ביניים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2013, נמצא כי עלויות השכר לתקופה של ששה חודשים שהסתיימה ביום 30 ביוני 2013, היו נמוכות בשיעור של כ-29% בהשוואה לתקופה המקבילה בשנה קודמת.

נדרש

הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, ומה השפעתם, אם קיימת, על תהליך הסקירה ועל דוח הסקירה על המידע הכספי לתקופות הביניים שהסתיימו ביום 30 ביוני 2013.

- לא נדרש נדרש לנסח את ההשפעה על דוח הסקירה.
- לצורך התשובה הינך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

שאלה מס' 7 (מחברת ז' – מחברת אפורה) – 12%

במהלך הביקורת של דוחות כספיים, עשוי רואה החשבון המבקר (להלן-"המבקר" או "מבקרים") להידרש להשיג ראיות ביקורת, על ידי קבלת חוות דעת משפטיות בנוגע לתביעות, מחלוקות ופרשנות של הסכמים וחוקים.

נוהג מקובל, בהקשר זה, הוא כי המבקר יקבל מכתב מיועציו המשפטיים של התאגיד המבוקר ("LEGAL LETTER") וזאת במענה למכתב פנייה אליהם מטעם הגוף המבוקר (להלן-"מכתב פנייה ליועצים המשפטיים")

להלן תיאור של מצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לעבודתם של מבקרים שונים, בהקשר ליישום הנוהל של משלוח מכתב פניה ליועצים המשפטיים, במסגרת ביקורת דוחותיהן הכספיים השנתיים של חברות ציבוריות שונות (להלן-"הדוחות הכספיים"):

1. סמנכ"ל הכספים של חברת כלנית בע"מ מסרב להיענות לבקשת המבקר, לשלוח מכתב פנייה ליועציה המשפטיים של החברה, באומרו כדלקמן: "נוסח המכתב שהוכתב ע"י משרדך דרקוני ומפחיד את עורכי הדין שלנו. אמור לנו מה אתה צריך, ואדאג שעורכי הדין שלנו יספקו לך בכתב את כל המידע הנדרש".

2. מנהל חברת רקפת בע"מ מסרב לערב את יועציה המשפטיים של החברה בעניין המחלוקת המהותית שנתגלתה בין החברה לרשות המסים, בעקבות השומות שנערכו לאחרונה לחברה. החברה נדרשה לשלם תוספת מסים בסכומים גדולים, עקב ליקויים, לכאורה, שנמצאו בדיווחיה על הוצאות מסוימות. מנהל החברה טען בפני המבקר כדלקמן: "אין טעם לערב את עורכי הדין בעניין זה, מאחר וכל תכנוני המס, וכל הדיונים, וכל ההתכתבויות עם רשויות המס, נעשו על ידך, מי כמוך מכיר את העניין, מה גם שיש לך במשרד מחלקת מיסים בעלת מוניטין רב, שניתן להתייעץ איתה, ולקבל ממנה חוות דעת, בהתאם לצורך. עורכי הדין שלנו אינם מבינים דבר במסים, ממילא לא יוכלו להועיל, מיותר להטרידם וחבל על שכר טרחתם".

3. בקשת המבקר להיפגש עם יועציה המשפטיים של חברת צבעוני בע"מ, נענתה בסירובו של מנהל החברה באומרו כדלקמן: "קיבלת בכתב את כל המידע וההסברים שביקשת, ופגישה פרונטלית עם עורכי הדין הינה מיותרת ועלותה יקרה".

4. בקשת המבקר מחברת נרקיס בע"מ לשלוח מכתב פנייה ליועציה המשפטיים, נענתה בשלילה ע"י סמנכ"ל הכספים של החברה, באומרו כדלקמן: "אין תביעות משפטיות נגדנו, או נגד אחרים-אנחנו לא אנשי ריב ומדון ומגיעים לפשרות במחלוקות, וחוסכים עלויות של ההליכים המשפטיים. לפיכך, אין סיבה, ואין למי לשלוח את מכתב הפנייה לעורכי הדין".

5. בקשת המבקר מחשב חברת פרג בע"מ לשלוח מכתב פנייה ליועציה המשפטיים, נענתה כדלקמן "אנו מעסיקים עו"ד שכיר בחברתנו, והוא זה שמטפל בכל עניינינו המשפטיים-נא פנה אליו ודבר איתו. הוא יספק לך כל מידע שתבקש".

6. עורך הדין של חברת יסמין בע"מ, אליו נשלחה הפניה ליועציה המשפטיים, מסר למבקר כדלקמן: "אני בנו של בעל השליטה בחברה, אך אני עצמאי ואובייקטיבי בדעותיי, ואין בעובדה זו למנוע מכך להסתמך על האמור במכתבי אליכם, גם אם מדובר בעניינים מהותיים מאד לחברה".

7. יועציה המשפטיים של חברת אירוס בע"מ, מסרו למבקר כדלקמן: "ישנו עניין מסויים, בו מעורבת החברה והנמצא בטיפולנו, שהינו סודי, ואנו מנועים מלמסור לך עליו פרטים כלשהם, וממילא איננו יכולים להתייחס אליו ולהביע עמדתנו. הגילוי בדוחות הכספיים יחשוף את העניין ואת עמדת החברה ויועציה המשפטיים לעיני כל, ויגרום נזק רב לחברה ולהנהלתה".

8. יועציה המשפטיים של חברת הנורית בע"מ מסרבים לשתף פעולה עם החברה ולענות על מכתב הפנייה ליועצים המשפטיים, באומרם למבקר כדלקמן: "לא קיבלנו את שכר הטרחה המגיע לנו מהחברה ולא נספק לה כל שירות נוסף. אנו מוכנים שתשלם אתה עבור המסמך שאתה מבקש מאיתנו ונעשה את העבודה עבורך במקום עבור החברה".

נדרש:

1. חווה דעתך על האמירות שצוטטו לעיל ועל השלכותיהן האפשריות על הביקורת של הדוחות הכספיים וחוות דעתך עליהם (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).

2. נסח דוגמא למכתב פנייה ליועצים המשפטיים של הגוף המבוקר.

שאלה מס' 8 (מחברת ח' – מחברת בז') – 6%

בתקן ביקורת 79 נהלים אנליטיים נאמר כדלקמן: "המשמעות של נהלים אנליטיים היא הניתוח של יחסים ומגמות משמעותיים, לרבות בדיקה של תנודות ויחסים שאינם עקביים עם מידע אחר, או כאשר נתונים חורגים מנתונים שנצפו".

במשרד רואי החשבון בו הינך מועסק, נעשה ריענון של נהלי הבדיקות האנליטיות ונתבקשת לסייע בעניין זה.

נדרש:

הכן רשימה מקיפה של נהלי בדיקות אנליטיות, המיועדים לזהות תוצאות בלתי רגילות ושאין צפויות, שעשויות להצביע על סיכויים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, שמקורה בטעות או בתרמית.

שאלה מס' 9 (מחברת ט' – מחברת אדומה) – 10%

משרדך מונה לאחרונה כרואי החשבון המבקרים של חברת נכסי עד בע"מ (להלן-"החברה") החברה שהינה בעלת מבנים בשטח של מאות אלפי מ"ר, הפרוסים ברחבי הארץ, עוסקת בהשכרת שטחים למטרות שונות, ובעיקר למסחר, שירותים ומשרדים. החברה מספקת גם שירותי ניהול לחלק מהנכסים, ומעסיקה כ-350 עובדים.

במסגרת דיון שקיימת עם מנהל מערכות המידע הממוחשבות בחברה, נמסר לך המידע דלקמן:

1. במטה החברה מותקנת מערכת מידע מפיתוח עצמי, המשמשת לחיוב הלקוחות על פי השטח המושכר, ולניהול הלקוחות ותהליך הגביה (להלן-(מערכת הלקוחות)).
2. ישנם מספר לקוחות גדולים, המחויבים בדמי שכירות, הנגזרים ממחזורי פעילותם, וכן ישנם לקוחות גדולים בודדים, המחויבים בדמי שכירות הנגזרים ממחזורי פעילותם או משטחי השכירות- עפ"י הגבוה מהמדדים הנ"ל. ההתחשבות והמעקב אחר לקוחות אלה נעשית מחוץ למערכת הלקוחות, באמצעות גיליונות אקסל.
3. מערכת הלקוחות מתממשקת לתוכנת מדף להנהלת חשבונות, שנרכשה ע"י החברה.
4. עיבודי השכר של עובדי החברה מתבצעים באמצעות לשכת שירות.
5. החברה שוקלת יישום ושילוב של מערכת אינטרנטית לביצוע תשלומים ע"י לקוחות החברה.

נדרש לפרט ולהסביר:

1. מה הם הנושאים שעליכם לתת להם דגש במהלך הביקורת של מערכת הלקוחות?
2. מה הן טכניקות ביקורת מערכות המידע שבהן תנקטו לצורך בדיקת סעיף ההכנסות בחברה.
3. כיצד, אם בכלל, ישפיע האמור בסעיף 2 לעיל בשאלה (התחשבות ומעקב מחוץ למערכת הלקוחות), על נהלי הביקורת בהם תנקטו?
4. מה הם הסיכונים הקיימים לדעתכם ביישום הליך האמור בסעיף 5 לעיל בשאלה, ומה הן הבקורות שניתן ליישם על מנת לצמצמם.
5. מה הם נוהלי הביקורת שתיישמו לגבי נתוני השכר המופקים ע"י לשכת השירות?

שאלה מס' 10 (מחברת י' – מחברת סגולה) – 10%

ענה בקצרה על מגוון השאלות הבאות (נמק ובסס את תשובותיך):

1. במה עוסק תיקון 20 לחוק החברות, ומה זיקתו לעבודתו של רואה החשבון המבקר?
2. הסבר את המושג "B.O.T PROJECT", ואת זיקתו לעבודתו של רואה החשבון המבקר.
3. הסבר את המושג "מחיר העברה" (TRANSFER PRICING), ואת זיקתו לעבודתו של רואה החשבון המבקר.
4. האם נדרש לצרף הערכות שווי, שנעשתה הסתמכות עליהן בדוחות הכספיים, לדוחות התקופתיים של חברה ציבורית.
5. האם מנכ"ל של חברה יכול להימנות על דירקטוריון של חברה ציבורית, והאם הוא רשאי להשתתף בתהליך אישור הדוחות הכספיים ע"י הדירקטוריון?
6. האם רשאי רואה חשבון מבקר להשמיד ניירות עבודה, שנערכו על ידו במסגרת ביקורת של דוחות כספיים, לאחר מתן חוות דעתו עליהם?
7. האם עמותות חייבות להגיש דוחות כספיים שנתיים מבוקרים לרשם העמותות, והאם הדוחות הכספיים פתוחים לעיונו של כלל הציבור?
8. האם מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים) חייבים בהגשת דוחות כספיים שנתיים מבוקרים לרשות המסים?
9. מה היא "ועדת ביקורת" בחברה ציבורית? מי הם חבריה? וכיצד היא משתלבת בתהליך אישור הדוחות הכספיים?
10. מה היא "הוועדה לבחינת דוחות כספיים" בחברה ציבורית? מה הם חבריה? וכיצד היא משתלבת בתהליך אישור הדוחות הכספיים?