

**ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות**

**בחינת מועצת רואי חשבון**

**מועד קיץ 2014 – מועד רגיל**

**מוגש כשירות "מיומנות" לסטודנטים הניגשים לבחינת המועצה**

## שאלה מס' 1 (מחברת א' – מחברת לבנה) 12%

משרדך מונה, החל משנת 2012, כרואי החשבון המבקרים של חברת סולר אנרג'י בע"מ (להלן החברה), שהינה חברה הרשומה בישראל, והעוסקת בהקמה ובהפעלה של מתקנים להפקת אנרגיה סולרית. לחברה חברה בת פרטית הרשומה ופועלת בארה"ב, המבוקרת ע"י משרד רואי חשבון אמריקאי. החברה הינה ציבורית ומניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב.

להלן טיוטת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2013, שהוכנה ע"י עוזרך והוגשה לחתימתך:

### **רונן כץ ושות', רואי חשבון**

**שד' בן גוריון 1, תל אביב, 5489206 טל: 038994334 פקס: 038994335**

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של סולר אנרג'י בע"מ (להלן-"החברה") לימים 31 בדצמבר 2013 ו-2012, ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו ובהתבסס על רואי חשבון אחרים

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברת בת שאוחדה, הרשומה ופועלת בארה"ב, ואשר נכסיה הכלולים באיחוד מהווים כ-76% וכ-72% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 2013 ו-2012 בהתאמה, והכנסותיה, הכלולות באיחוד מהוות ב-74% וכ-68% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של חברת הבת בוקרו על ידי רואי חשבון בארה"ב, בהתאם לתקני הביקורת של ה-PCAOB, שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין חברת הבת, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים, ועל נהלי ביקורת נוספים שיושמו על ידינו, ככל שנדרש.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה, נדרש מאתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת גם בחינה של יישום תקני דיווח כספי ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה ושל חברת הבת, וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

המדיניות החשבונאית שיושמה ע"י החברה הבת בדוחותיה הכספיים, הינה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בארה"ב, שאינם תמיד זהים לכללים המיושמים בישראל. לצורך הכללת הדוחות הכספיים של חברת הבת בדוחות הכספיים של החברה, נערכו על ידנו התאמות הנדרשות בדוחות המאוחדים.

דוח רואי חשבון אחרים, מיום 28 במרץ 2013, על הדוחות הכספיים של חברת בת לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2012, כלל הפניית תשומת הלב בדבר איחורים בהתקנת מערכות סולריות ע"י חברת בת בארה"ב.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, ובכפוף לאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 2013 ו-2012 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת משתי השנים בתקופות שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאם לתקני דיווח כספים בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שניים), התש"ע-2010.

מבלי לסייג את חוות דעתנו, אנו מפנים את תשומת הלב כדלקמן:

1. רואי החשבון של חברת הבת אינם רשומים ב-PCAOB.
2. לאחר תאריך המאזן הוחלפו רואי החשבון של חברת הבת ברואי חשבון אחרים.

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 2013 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, והדוח שלנו בעניין זה, כלל חוות דעת מסויגת על קיומם של רכיבי בקרה פנימית מסוימים, בשל הליקויים שנתגלו בהם. הביקורת בדבר רכיבי בקרה פנימית על הדיווח הכספי של חברת הבת נערכה על ידי רואי חשבון אחרים, והדוח שלהם בעניין זה, כלל חוות דעת בלתי מסויגת.

רונן כץ ושות', רואי חשבון

31 במרץ 2014

### נדרש:

1. **פרט והסבר את הליקויים הקיימים בטיטת דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של סולר אנרג'י בע"מ.**

#### **הנחיות:**

1. לא נדרש לנסח מחדש את הקטעים הרלבנטיים בדוח המצריכים ניסוח מחדש.  
2. לצורך התשובה הנך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

2. **פרט והסבר את הדגשים שיש לתת בביקורת של דוחות כספיים של חברה, הכוללים חברות מוחזקות מהותיות, הפעולות בחו"ל ומבוקרות ע"י רואי חשבון מחו"ל.**

### שאלה מס' 2 (מחברת ב' – מחברת כחולה) 8%

נושאי ה"ממשל התאגידי" (CORPORATE GOVERNANCE) ו"בקורות ברמת הארגון" (ENTTY-LEVEL CONTROLS) זוכים לתשומת לב רבה אצל גורמים שונים הקשורים בפיקוח על פעילותם של תאגידים בישראל. נושאים אלה עולים לכותרות העיתונים בעיקר על רקע של כשלים בתאגידים, לרבות בעניין הדיווח הכספי.

### נדרש:

1. **הסבר את המושגים "ממשל תאגידי" ו"בקורות ברמת הארגון", ואת זיקתם לדיווח הכספי של תאגידים.**

2. **הסבר את ההשלכות של "ממשל תאגידי" ו"בקורות ברמות הארגון" על עבודתו של רואה החשבון המבקר, ופרט את הנהלים שעליו לנקוט בהקשר זה.**

3. **הסבר כיצד על רואה חשבון מבקר לנהוג בעת שהוא מגלה ליקויים בתחום "הממשל התאגידי" ו"הבקורות ברמת הארגון" בגוף המבוקר על ידו.**

4. **הסבר האם וכיצד על רואה החשבון המבקר לתת ביטוי בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, ו/או בדוח בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימי על דיווח כספי, לליקויים/כשלים מהותיים בתחום "הממשל התאגידי" ו"הבקורות ברמת הארגון", שנמצאו על ידו במהלך הביקורת שערך בתאגיד.**

### שאלה מס' 3 (מחברת ג' – מחברת צהובה) 10%

לאחרונה אנו עדים לחברות רבות שנקלעו לקשיים, ואף נוצר ספק בדבר המשך קיומן, כ"עסק חיי". חלק מחברות אלה הפכו לחדלות פירעון, ומונו להן ע"י בתי המשפט כונסי נכסים או מפרקים, לצורך מימוש נכסיהן, מכירתן או חיסולן, בהתאם לנסיבות:

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון, באשר לטיפול בלקוחות המשרד, שהינן חברות בכינוס/פירוק הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח יצחקי כי:** "אתם מבלבלים אותנו בשימוש במושגים "כינוס נכסים", פירוק "ופשיטת רגל" – אלה מושגים זהים, המתייחסים לגופים שהגיעו לסוף דרכם", **אמר רו"ח אברהמי** "לא נכון – אלה מושגים שונים המתאימים לנסיבות שונות, ועלינו כרואי חשבון מבקרים להכירם ולהבדיל ביניהם לצורך עבודתנו".

2. **במענה לדבריו של רו"ח אברהמי:** "קיימים הבדלים מהותיים בין דוחות כספיים של חברה בפירוק, לבין דוחות כספיים של חברה פעילה רגילה. כללי הדיווח וההצגה הינם שונים, ולפיכך, הדוחות הכספיים נראים שונים", **אמר רו"ח יצחקי:** "אני חולק על אברהמי, לא קיימים הבדלים מהותיים – החשבונאות הינה אותה החשבונאות, וחלים אותם כללי מדידה, דיווח והצגה. השוני, מתבטא בגרעון בהון, בתוצאות הפעולות ובתזרימי המזומנים של החברות שפירוק, וכל המעיין בדוחותיהן הכספיים, רואה מיד את מצבן. לכל היותר, יש לציין בביאור בדוחות הכספיים את היקלעותה של החברה לקשיים ואת תהליך מימוש נכסיה או פירוקה".

3. **במענה לדבריו של רו"ח אברהמי כי:** קיימים הבדלים מהותיים בין ביקורת דוחות כספיים של חברה הנמצאת בתהליך של פירוק, לבין ביקורת דוחות כספיים של חברה פעילה רגילה", **אמר רו"ח יצחקי:** "איני מסכים עם אברהמי. לא קיימים הבדלים מהותיים בביקורת – קיימים תקני ונוהלי ביקורת בסיסיים מקובלים, שיש ליישם בביקורת דוחותיו הכספיים של כל גוף, וממילא, אין גוף אחד דומה לאחר. אין ליישם נהלי בקורת שונים, או לתת דגשים מיוחדים, בהתייחס לביקורת דוחות כספיים של חברות בפירוק".

4. **במענה לדבריו של רו"ח יצחקי כי:** "אין שוני בין נוסח דוח רואי החשבון המבקרים על הדוחות הכספיים של חברה בפירוק, לבין נוסח דוח רואי החשבון המבקרים על דוחות כספיים של חברה רגילה. אם החברה הינה בתהליך של פירוק, הרי שיהיה לכך ביטוי בדוחותיה הכספיים, ואם אכן ניתן לכך ביטוי וגילוי נאות בדוחות הכספיים – אין צורך להתייחס לכך בחוות הדעת", **אמר רו"ח אברהמי:** "אני חולק על יצחקי, לדעתי חובתו של רואה החשבון המבקר להתייחס בחוות דעתו לעובדה שהחברה הינה בפירוק, ואין להסתפק במוצג בדוחות הכספיים".

נדרש:

**הסבר, נמק והדגם את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).**

#### **שאלה מס' 4 (מחברת ד' – מחברת ירוקה) 10%**

לעיתים מגלים רואי החשבון מבקרים טעויות בדוחות כספיים שבוקרו על ידם, או על ידי רואי חשבון אחרים.

להלן דוגמאות לטעויות שנמצאו, בנסיבות שונות, בדוחות כספיים של חברות ציבוריות שונות, שמניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב:

1. לאברהם דובדבני, רואה החשבון המבקר של חברת אלפא בע"מ שהינה חברה קבלנית, שעיקר עיסוקה בביצוע עבודות קבלניות עבור אחרים, נודע כי נמצאו טעויות מהותיות באומדני ההכנסות ועלויות, שנערכו ע"י החברה בהתייחס למספר פרויקטים גדולים, המבוצעים על ידה עבור אחרים. השפעת טעויות אלה על דוחותיה הכספיים השנתיים האחרונים של החברה, שהתפרסמו לפני כחודשיים, הוערכה ע"י הנהלת החברה בהגדלת הפסדי החברה בכ-72 מיליוני ₪ ובהקטנת הונה העצמי בכ-68 מיליוני ₪.
2. יצחק שזיפי, רואה החשבון המבקר של חברת בתא בע"מ, גילה טעות מהותית בדוחות הכספיים של החברה לשנה שקדמה, שבוקרו על ידי קודמו בתפקיד. הנהלת החברה מסרבת לתקן את הטעות, ומנמקת את סירובה בכך שאין זה מתפקידו של יצחק שזיפי לתקן או לעסוק בדוחות כספיים שבוקרו על ידי רואי חשבון אחרים, שכן אין הוא אחראי לעבודתם, וכי חובת הסודיות החלה עליו מונעת ממנו לשוחח איתם בעניין זה.
3. יעקב אגסי, רואה החשבון המבקר על חברת גמא בע"מ, גילה טעות מהותית בדוחות כספיים של החברה שבוקרו על ידו לפני מספר שנים. הנהלת החברה ביקשה מיעקב אגסי להתעלם מהטעות, מאחר ולטענתה אין לטעות השפעה על הדוחות הכספיים הנוכחיים המבוקרים על ידו, או על מספרי השוואה לשנים קודמות, הנכללים בדוחות כספיים אלה, וכי הדוחות הכוללים את הטעות ממילא אינם רלבנטיים יותר.
4. יוסף תפוחי, רואה החשבון המבקר של חברת דלתא בע"מ, גילה טעות מהותית בדוחות הכספיים של חברת זירו בע"מ, שהינה חברה בת של חברת דלתא בע"מ והמאוחדת בדוחותיה הכספיים. הדוחות הכספיים של חברת זירו בע"מ מבוקרים על ידי רואי חשבון אחרים. מנכ"ל חברת דלתא בע"מ ביקש מיוסף תפוחי שלא יחשוף את הטעות בפני רואה החשבון ו/או הנהלה של זירו בע"מ, ושיתפק בתיקון הטעות במסגרת פעולות האיחוד והעריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים של חברת דלתא בע"מ.
5. אפרים אגוזי, רואה החשבון המבקר של חברת למדא בע"מ, גילה טעות בביאור "שעבודים" בדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של החברה שבוקרו על ידו ופורסמו לפני כחודש. הטעות היא בתיאור ובהגדרת שעבודים מסויימים שהוטלו על נכסי החברה. לדעת הנהלת החברה, טעות זו אינה מהותית לדוחות הכספיים, ואין צורך להתייחס לכך, שכן ממילא המידע בדבר שעבודים אינו נלמד מדוחות כספיים, אלא מרישומי רשם החברות, הפתוחים לכל.

#### **נדרש:**

**הסבר ונמק כיצד לדעתך על רואי החשבון המבקרים לנהוג בנסיבות שתוארו לעיל, וכיצד, אם בכלל, תהיה לך השפעה על דוח רואה חשבון המבקר על הדוחות הכספיים של החברות שבוקרו על ידם (יש להתייחס בתשובה לכל מקרה בנפרד).**

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

1. האם נדרש מרואה חשבון מבקר של חברה לדווח להנהלתה, או לגורמים האחראים בה על בקרת העל, על חשש שעלה תוך כדי ביקורת הדוחות הכספיים, לתרמית לא מהותית, שייתכן ובוצעה בחברה ע"י עובד זוטר בה?
2. האם לצורך מתן דוח סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים, חייב רואה החשבון המבקר של חברה האם לקבל מכתב נוחות/שאלון מרואי חשבון אחרים, שערכו סקירה של המידע הכספי לתקופת ביניים של חברות המוחזקות ע"י חברה האם?
3. האם רשאי רואה חשבון מבקר להפנות תשומת לב בחוות דעתו על הדוחות הכספיים של תאגיד, לכך שהמשך קיומו כעסק חי מותנה בקבלת סיוע מבנקים ו/או מבלי השליטה בחברה?
4. האם רשאי רואה חשבון מבקר לאשר לחברה המבוקרת על ידו את כמות יחידות מוצר שנמכרו על ידה בתקופה מסוימת?
5. האם רשאי רואה החשבון המבקר לכלול הסתייגות בדוח מיוחד המוצא על ידו?
6. האם במסגרת הביקורת של דוחות כספיים שנתיים של חברה, נדרש רואה החשבון המבקר לבדוק האם העסקאות שנעשו עם בעלי עניין/צדדים קשורים, אושרו על ידי וועדת הביקורת ו/או על ידי הדירקטוריון של החברה?
7. מי הם החותמים על דוחות כספיים שנתיים ועל מידע כספי לתקופות ביניים של חברות ציבוריות הרשומות בישראל שמניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב?
8. האם דוחות פרופורמה, הנכללים בדיווח התקופתי המתפרסם לציבור על ידי חברות ציבוריות שמניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב, חייבים להיות מבוקרים ע"י רואי חשבון?
9. מנה את התפקידים העיקריים של וועדת הביקורת בחברה ציבורית, שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב?
10. האם רואה חשבון רשאי להיענות לבקשת הנהלת חברה להוציא לה דוח מיוחד לגבי מצב נזילותה של החברה, כפי שמתבטא בדוחותיה הכספיים שבוקרו על ידו?

להלן תיאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות ציבוריות שונות, שניירות הערך שלהן נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב, ושבהם נתקלת בעבודתך כרוה חשבון מבקר, במסגרת תהליך ביקורת ואישור דוחותיהן הכספיים ליום 31 בדצמבר 2013 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך:

1. כתוצאה מספירת המלאי ליום 31 בדצמבר שנערכה ע"י חברת חלמיש בע"מ, נמצאה אי-התאמה מהותית בין ערך המלאי המופיע בספרי החברה לערכו בפועל, בכך שערכו של המלאי בפועל נמוך מערכו בספרים בסך של כ-35 מיליון ₪. במסגרת החקירה שנערכה בחברה עם גילוי אי-ההתאמה, התברר כי כבר בעבר חשדה הנהלת החברה בקיומן של אי-התאמות במלאי, אך נמנעה מלדווח על כך לרואי החשבון המבקרים ולדירקטוריון החברה.
2. בבוקרו של היום, בו נקבעה ישיבת הדירקטוריון של חברת גזית בע"מ, בה היו אמורים לאשר את הדוחות הכספיים של החברה, הגיע למשרדך מכתב בחתימת מר יעקב כהן, הנמנה על בעלי מניות המיעוט בחברה, בנוסח דלקמן: "אנו בעלי מניות המיעוט בחברת גזית בע"מ, מודיעים לך בזאת כי אירעו בחברה מעשי מירמה חמורים, שהינם בעלי השלכות מהותיות על מצבה הכספי של החברה ועל דוחותיה הכספיים. אנו מתרים בך שלא להסכים לאישור הדוחות הכספיים ופרסומם, עד לקבלת המידע המצוי בידנו, שבגלל קוצר הזמן, טרם התאפשר לנו להמציאו לך". מועד ישיבת הדירקטוריון דלעיל הינו היום האחרון לפרסום הדוחות הכספיים של החברה, כנדרש בתקנות.
3. במסגרת הביקורת בחברה בזלת בע"מ, נמצא שההפרשה לחובות מסופקים בגין חייבים גדלה מאד בשנת הדוח, וכתוצאה מכך נוצרו בחברה הפסדים כבדים. במענה לשאלתך בעניין זה, נענית ע"י מנכ"ל החברה כדלקמן: "בשנים קודמות ההפרשה לחובות מסופקים הייתה בחסר, וזאת, בין היתר, בגלל העדר ערנותכם כרואי החשבון המבקרים של החברה. "כלום לא קרה – ידוע שההפרשה לחובות מסופקים נרשמת בשנה בה מתגלים החובות המסופקים, למרות שמקורה בשנים קודמות".
4. במסגרת הביקורת בחברת צור בע"מ, התברר לך כי המבקר הפנימי של החברה פוטר בחודש יוני 2013 ולא מונה מבקר פנימי חדש במקומו, נמסר לך ע"י מנכ"ל החברה כי טרם נמצא מועמד מתאים לתפקיד, ובינתיים הביקורת הפנימית מתבצעת ע"י ועדת הביקורת של דירקטוריון החברה באמצעות אחד מחבריה, שהינו רואה חשבון בהכשרתו, וכי הינך מוזמן לעיין בדוחותיו ובפרוטוקולים של דיוני הוועדה.
5. בפרוטוקול של ישיבת הדירקטוריון של חברת גרניט בע"מ, שנתקיימה ביום 16 בינואר, 2014 נכתב כי הוחלט שלא לאשר את עסקת רכישת מיבנה ע"י החברה, שזיכרון הדברים בגינה נחתם ע"י מנכ"ל החברה ביום 29 בדצמבר 2013, וזאת בטענה כי המבנה אינו חיוני לחברה, וכי למנכ"ל לא הייתה סמכות להתחייב לרכישתו.
6. נודע לך כי הנהלת חברת ציפחה בע"מ נמצאת במשא ומתן מתקדם עם מפיצי מוצרי החברה (להלן - "המפיצים"), המוגדרים כ"עצמאיים", בדבר תביעתם להכיר בהם כעובדי החברה. הנהלת החברה מסרבת למסור לך פרטים מדויקים בעניין זה, וציינה שממילא היא לא תסכים לתת ביטוי ו/או גילוי כלשהו בדוחות הכספיים בהקשר זה, לפני חתימת הסכם עם המפיצים. הנהלת החברה תירצה זאת בכך שהנושא מהותי ורגיש מאד, ואם ייוודע למפיצים כי נערכו הפרשות בדוחות הכספיים בעניין זה, עלול הדבר להחליש מאד את עמדת הנהלת החברה במשא ומתן עם המפיצים.

#### נדרש:

הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים, המצבים והאמירות שפורטו לעיל, ומה השפעתם על תהליך הביקורת של הדוחות הכספיים ועל דוח רואה חשבון המבקר עליהם.

#### הנחיות:

1. יש להתייחס בתשובה לכל אירוע/מצב בנפרד.
2. לצורך התשובה הינך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

### שאלה מס' 7 (מחברת ז' – מחברת אפורה) 10%

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון בעניין ביקורת של דוחות כספיים של חברות קבלניות, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

**במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי:** "ביקורת של דוחות כספיים של חברות קבלניות שונה מביקורת של דוחות כספיים של חברות מסחריות ותעשייתיות רגילות, בגלל אופיין השונה של החברות ועיסוקן", **אמר רו"ח ברושי:** "איני רואה הבדל בביקורת של גוף קבלני שמוכר שירותי בניה ו/או מבנים ויחידות שנבנו על ידו".

**אמר רו"ח תפוחי:** "אני מסכים עם ארזי, החיים שלנו כרואי חשבון מבקרים של החברות הקבלניות מסובכים ומורכבים הרבה יותר מאלה של רואי חשבון מבקרים של חברות רגילות, שכן לא זו בלבד שבביקורת הדוחות הכספיים של חברות קבלניות אנו ניצבים בפני בעיות מדידה ודיווח מהותיות, אלא שנהלי המדידה והדיווח אינם אחידים ושונים בין סוגים שונים של חברות קבלניות, ובין חברות קבלניות ציבוריות לחברות קבלניות רגילות".

#### נדרש:

1. חווה דעתך על כל האמור באמירות דלעיל.
2. פרט את נהלי הביקורת העיקריים שיש ליישם בביקורת של דוחות כספיים של חברות קבלניות, העוסקות בהקמת מבני זירות למכירה ובביצוע עבודות קבלניות מתמשכות עבור אחרים.
3. פרט את נהלי הביקורת המיועדים לאתר הונאות שכר ותגמול עובדים ומנהלים. כחלק מביקורת סעיפי הוצאות השכר והנלוות בדוחות הכספיים.

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

בארגונים שונים הוצאות השכר והנלוות להן מהווים מרכיב מרכזי בהוצאותיהם, ומתן אופציות לעובדים ומנהלים הפכו לאמצעי תגמול מקובל. בארגונים גדולים, מספרם הרב של העובדים, פיזורם, שיטות תגמול העובדים ומבנה השכר וההטבות הנלוות לו, יוצרים חשיפת יתר להונאות בתחום השכר (להלן: "הונאות שכר").

#### נדרש

1. תאר סוגים שונים של הונאות שכר ותגמול עובדים ומנהלים הידועים לך.
2. פרט והסבר כיצד ניתן לאתר הונאות שכר ותגמול עובדים ומנהלים, ומה הן הבקורות שניתן ליישם בארגון כדי למנוע או לגלות הונאות אלה.
3. פרט את נהלי הביקורת המיועדים לאתר הונאות שכר ותגמול עובדים ומנהלים, כחלק מביקורת סעיפי הוצאות השכר והנלוות בדוחות הכספיים.

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

מונית לאחרונה כרואה חשבון מבקר של חברת ישראל גז בע"מ (להלן-"החברה"). החברה עוסקת בהפצת גז בבלונים ובצוברים (להלן-"גז מרכזי").

בסקירה ראשונית של מערכות המידע הממוחשבות של החברה, במסגרת הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים של החברה, נמצא על ידך, בין היתר, כדלקמן:

- ניהול ההתחשבות עם צרכנים/מנויים, המחוברים לגז מרכזי, נעשה באמצעות מערכת מפיתוח עצמי (להלן-"מערכת המנויים"). ההתחשבות מול מנויים אלה נערכת אחת לחודש במספר מחזורי חיוב, כאשר כל מנוי משויך למחזור חיוב קבוע (תאריך קבוע בחודש).
- קריאת מוני הצרכנים, המחוברים לגז המרכזי, נעשית ע"י עובדי החברה באמצעות מסופונים (מסופי קריאה ניידים ממוחשבים).



- קריאת השירות של המנויים מטופלות ע"י קבלני משנה, ומנהלות בחברה באמצעות גיליונות אקסל. המידע הרלבנטי המצוי בגיליונות האקסל, מוזן ידנית מידי חודש למערכת המנויים, לצורך שילובו בתהליך חיובי המנויים.
- הנהלת החשבונות של החברה נעשית באמצעות תוכנת מדף. מערכת המנויים מפיקה פקודות יומן אוטומטיות המוזרמות להנהלת החשבונות.
- שכר עובדי החברה, שעובד עד לאחרונה באמצעות לשכת שירות, הוסב למערכת עצמאית בחברה, המבוססת על תוכנת מדף ייעודית שנרכשה ע"י החברה.
- לאור ההחמרה שחלה לאחרונה במצב הביטחוני במדינה, הינחה מנכ"ל החברה את מנהל מערכות המידע בחברה לסקור את היערכות החברה לשעת חירום.

### נדרש:

1. פרט את הנושאים ואת נהלי הביקורת שיש לתת להם דגש בבדיקת ההכנסות של החברה, ואת טכניקות הביקורת שתמליץ ליישמן, בהקשר למידע שצויין לעיל.
2. פרט את הנושאים ואת נהלי הביקורת שיש לתת להם דגש בבדיקת השכר בחברה, ואת טכניקות הביקורת שתמליץ ליישמן, בהקשר למידע שצויין לעיל.
3. פרט את הנושאים שיש לתת להם מענה במסגרת היערכות החברה לשעת חירום בהקשר למערכות המידע הממוחשבות המופעלות על ידה.

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

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

1. האם רשאי רואה חשבון מבקר לייצג לחברה המבוקרת על ידו בדבר תגמול דירקטורים ומנהלים בחברה, ולספק לה הערכת שווי של ההטבות שיינתנו עקב כך?
2. האם רשאי רואה חשבון שהורשע בעבירה שיש עמה קלון, שלא במסגרת עיסוקו כרואה חשבון, לשמש כרואה חשבון מבקר של חברות ציבוריות שניירות הערך שלהן נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב?
3. האם רשאי משרד רואה חשבון מבקר להשאל זמנית עובד ממשדו לחברה, שדוחותיה הכספיים מבוקרים על ידו, לצורך סיוע בביצוע עבודות שונות הקשורות בהנהלת חשבונותיה, כגון: עריכת והתאמות בנקים, התאמות עם לקוחות וספקים וכדו'?
4. האם רשאי רואה חשבון מבקר לסכם לשנתיים מראש את שכר טרחתו עבור ביקורת של דוחות כספיים שתערך על ידו?
5. האם רשאי רואה חשבון להמשיך ולשמש כרואה חשבון מבקר של חברה, שלא שילמה לו את שכר טרחתו בגין שירותים נלווים שאינם שירותי הביקורת?
6. איזה עונשים, אם בכלל, יכולה הרשות לניירות לערך להטיל על רואה חשבון מבקר של חברה ציבורית שכשל בתפקידו?
7. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה שממנה הוא שוכר את משרדו?
8. האם רשאי יו"ר הדירקטוריון של חברה לדרוש לעיין בניירות עבודה שנערכו ע"י רואה חשבון המבקר לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה הנערכת על ידו?
9. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית שהינה בבעלות נכדו?
10. הסבר את השוני בין המושגים "תאגיד מדווח" ל"חברה ציבורית"