

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח בחינת מועצה בביקורת

מועד חורף 2019

(בחינה שהתקיימה ב – 9 בינואר 2020)

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

תמצית

אנו מעריכים את רמת הקושי של הבחינה ברמה בינונית-גבוהה (דרגת קושי 5 מתוך 6 שהיא הדרגה הגבוהה ביותר).

חשוב לציין שהבחינה היתה הוגנת. סטודנטים שנערכו נכון לשינוי באופי השאלות והתאימו את שיטת הלימוד שלהם, היו מסוגלים להתמודד עם הבחינה בהצלחה.

הסיבות העיקריות לקביעת מידת הקושי ברף העליון של סולם הדרגות הינן כלהלן:

שאלה 1 – השאלה כללה התייחסות לדוח מבוקר לתקופה של תשעה חודשים שהסתיימו ב – 30 בספטמבר 2019. אמנם, חברות יכולות להכין דוחות מבוקרים לתאריכים השונים מסוף שנה, אולם מדובר בדוחות לא שגרתיים ולא שכיחים הן בפרקטיקה והן באקדמיה. סוגיה זו תרמה להעלאת מידת הקושי של השאלה באופן ניכר.

שאלה 2 – השאלה כללה התייחסות לתחשיב EBITDA. נראה שחלק מהסטודנטים לא הכירו את המדד ואת אופן החישוב שלו. אנו סבורים שאלמנט זה, גרם לאובדן ניקוד אצל חלק ניכר מהסטודנטים, למרות שבפועל 80% מהניקוד בשאלה אינו מתייחס לתחשיב עצמו, אלא לביקורת שווי הוגן בכללותה.

שאלה 3 – השאלה עוסקת ביישום תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 16 בנושא חכירות. מבחינה אובייקטיבית מדובר בשאלה ברמת קושי בינונית, אולם העובדה שהיא כוללת התייחסות לתקן ספציפי בחשבונאות, שיתכן שחלק מהסטודנטים (בעיקר אלו שסיימו את שנת ההשלמה לפני מס' שנים) לא נחשפו אליו, תרמה להעלאת רף הקושי של השאלה.

שאלה 6 – חלק מהקביעות והסוגיות בשאלה דרשו מהסטודנטים התייחסות לתקנות ניירות ערך – חומר שלא נכלל בספר התקנים אותו ניתן להכניס לחדר הבחינה ולכן דרש שליטה בתקנות. הנ"ל גרם להעלאת רף הקושי של השאלה.

ראו בהמשך ניתוח נרחב של הבחינה, לרבות התייחסות לכל אחת מהשאלות.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

רקע

כחלק מהגשמת מטרותינו להוות את חוד החנית בהכנת סטודנטים לבחינת המועצה בביקורת ולהכשיר סטודנטים איכותיים למקצוע ראיית החשבון, אנו מביאים בזאת את ניתוח בחינת המועצה בביקורת מועד חורף 2019.

מטרת הניתוח הינה, בין היתר, לזהות שינויים ומגמות בבחינה מתוך מטרה לאפשר לסטודנטים להיערך טוב יותר לבחינת המועצה הבאה.

במועד זה המשיכה המגמה שהחלה בבחינה של קיץ 2017 של שינוי התפיסה לגבי בחינת המועצה בביקורת, כפי שצפינו כבר לפני כשלוש שנים. בתפיסה החדשה של הבחינה, יש עדיפות לשאלות בהן ניתנים לסטודנטים מצבים, **ללא תיאור הבעיות הנובעות מהם**, למשל, תמצית נתונים כספיים, פירוט חובות ספקים וכו', והסטודנטים נדרשים, **ראשית כל, להבין את הבעיות וסיכוני הביקורת הנובעים מהמצב המתואר בשאלה ורק אז לפתח מענה ביקורת מתאים**. זאת להבדיל מהתפיסה הישנה של הבחינה, לפיה הסטודנטים כמעט ולא נדרשו לזהות את הבעיות. הבעיות ניתנו במסגרת נתוני השאלה והסטודנטים נדרשו להתייחס למענה הביקורת המתאים. **מדובר בשינוי משמעותי בגישת הבחינה!**

שינוי נוסף שחל בבחינה הינו הכללתן של שאלות הכוללות **היבטים פרקטיים** מעבודתו של רואה החשבון המבקר. לדוגמא: הכללת שאלות הקשורות למבנה ניירות העבודה ולתיעוד הביקורת.

השינויים נועדו להכין את הסטודנטים להתמודדות עם העבודה הפרקטית של רואה החשבון המבקר. גם בבחינה, כמו במציאות, לא מגישים לרואה החשבון המבקר את הבעיות ומבקשים פתרון, אלא מתארים מצב דברים נתון, וממנו נדרש רואה החשבון להסיק על סיכוני הביקורת ובהתאם לגזור את מענה הביקורת.

שינויים אלו דורשים מצד אחד יכולות **ניתוח והבנה** מצד הסטודנטים ומצד שני **העמקת ההבנה** הנדרשת מהסטודנטים לגבי מתודולוגיית הביקורת, הבנת תהליך הביקורת, מהות הביקורת ו**פרקטיקת העבודה** של רואה החשבון המבקר והן גרמו לעלייה בדרגת הקושי של הבחינות.

רמת הקושי

רמת הקושי של בחינת המועצה נמדדת במס' פרמטרים, לרבות: מורכבות הנושאים הנכללים בבחינה, פרק הזמן המוקצב, חדשנות הנושאים הנשאלים, מבנה השאלות, וחדשנות במבנה הבחינה בכללותה. קיימות מס' דרגות קושי שהוגדרו על ידינו, כלהלן:

רמת קושי קלה;

רמת קושי קלה-בינונית;

רמת קושי בינונית;

רמת קושי בינונית פלוס

רמת קושי בינונית-גבוהה;

רמת קושי גבוהה;

אנו מעריכים את רמת הקושי של הבחינה ברמה בינונית-גבוהה.

ניתוח בחינת המועצה נועד לזהות מגמות בהתפתחות הבחינה במטרה לסייע לסטודנטים ללמוד לבחינת המועצה הבאה - אין לעשות בניתוח זה שימוש מעבר לאמור לעיל!

מיומנות - ארז כהן, רו"ח

ייחודי בישראל - כל עולם הביקורת באתר אחד www.erezc.co.il

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

חשוב לציין שהבחינה היתה הוגנת, סטודנטים שנערכו נכון לשינוי באופי השאלות והתאימו את שיטת הלימוד שלהם, היו מסוגלים להתמודד עם הבחינה בהצלחה.

לחץ זמן

לחץ הזמן בבחינה היה בינוני פלוס.

פרק הזמן שהוקצב לכל חלק של הבחינה היה 2 שעות וחצי.

עומס הזמן בין שני החלקים היה דומה, נראה כי חלק א' של הבחינה היה בעומס זמן נמוך מזה של חלק ב' אם כי לא באופן משמעותי. להלן הערכתנו לגבי חלוקת הזמן בין החלקים:

חלק א'

<u>שאלה</u>	<u>נושא</u>	<u>מס' נדרשים</u>	<u>משך זמן מוערך נדרש לפתרון (בדקות)</u>
1	חוות דעת על דוחות כספיים	3	40
2	ביקורת שווי הוגן	4	30
3	אימוץ תקן חדש	4	40
4	מגוון שאלות קצרות	8	<u>40</u>
סה"כ			150

חלק ב'

<u>שאלה</u>	<u>נושא</u>	<u>מס' נדרשים</u>	<u>משך זמן מוערך נדרש לפתרון (בדקות)</u>
5	ביקורת לקוחות	4	30
6	בקרה פנימית	5	40
7	מערכות מידע	6	40
8	מגוון שאלות קצרות	8	<u>40</u>
סה"כ			150

ניתוח בחינת המועצה נועד לזהות מגמות בהתפתחות הבחינה במטרה לסייע לסטודנטים ללמוד לבחינת המועצה הבאה - אין לעשות בניתוח זה שימוש מעבר לאמור לעיל!

מיומנות - ארז כהן, רו"ח

ייחודי בישראל - כל עולם הביקורת באתר אחד www.erezc.co.il

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

מורכבות הנושאים שנכללו בבחינה ומבנה השאלות

מבנה השאלות ומורכבות הנושאים היו דומים לבחינות האחרונות.
כל הנושאים שבהן עסקו השאלות היו במסגרת המיקוד שפורסם על ידי המועצה לקראת הבחינה.

מבנה הבחינה

מבנה הבחינה נותר יציב והיה דומה לבחינה הקודמת – הבחינה כללה שני חלקים כשבכל חלק 4 שאלות. משקל כל חלק הינו 50 נקודות.

בכל אחד מחלקי הבחינה נכללה שאלה מסוג "ענה בקצרה" במשקל של 12 נקודות (בסה"כ 24 נקודות בבחינה).

להלן ניתוח ספציפי לכל אחת מהשאלות.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 1

בשאלה נדרש להתייחס לנוסח שגוי של חוות דעת על דוחות כספיים מבוקרים.

נדרש 1 - ליקויים בחוות הדעת

ההתייחסות לסוגיות עיקריות בשאלה

1. **תקופת הדיווח** – הדוחות הכספיים המבוקרים הינם ליום 30.9.2019 ולתשעה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. מספרי השוואה הינם לשנת 2018 כולה. נתון זה דרש מהסטודנטים להתייחס לשני היבטים:

- א. האם ניתן לבקר דוחות כספיים לתקופה השונה משנה?
התשובה לשאלה זו הינה חיובית. אמנם, מקובל שדוחות מבוקרים יהיו לתקופה של שנה, אולם חברה יכולה לערוך דוחות כספיים מבוקרים לכל תקופה נדרשת בהתאם לצרכיה.
- ב. האם לאור העובדה שמספרי השוואה הינם לשנה ולא לתקופה המקבילה אשתקד נדרש רואה החשבון לסטות מהנוסח האחיד – התשובה לשאלה זו שלילית. בד"כ רואה החשבון לא יסטה מחוות הדעת בגין עובדה זו. אמנם תקופת השוואה שונה, אך עדיין יש מידע חשוב שמשתמשי הדוחות הכספיים יכולים להפיק מהשוואת נתוני שנת 2018 לתקופה של תשעה חודשים שהסתיימה ב – 30 בספטמבר 2019 ולכן לא נדרשת הסתייגות.

2. **מלאי כלי רכב** – על פניו נראה שהחברה פעלה כהלכה בכך שלא הכירה בהכנסות ממכירת כלי רכב שטרם נמסרו ללקוחות. כמובן שנדרש לבדוק את כללי ההכרה בהכנסה של החברה ולפעול בהתאם לכך. לפיכך צריך היה להשמיט את הפסקה המתייחסת למלאי כלי הרכב ולא להסתייג בגינה. (הערה – ניתן היה להניח הנחות חלופיות לסעיף זה ובהתאם התשובה היתה שונה).

3. **אי ביצוע הפרשה לחופשה ולחובות מסופקים**:
כשבוחנים את ההשפעה הכמותית בלבד של אי עדכון ההפרשה לחופשה בנפרד ושל אי עדכון ההפרשה לחובות מסופקים בלבד, כל אחת מהן בנפרד נמוכה מסף המהותיות שנקבע לדוחות הכספיים בכללותם, אולם כשבוחנים את השפעתם המצטברת הם מהווים הצגה מוטעית מהותית בסך מצטבר של 14 מיליון ₪ החורג מסף המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם שנקבע בסך של 10 מיליון ₪ ולכן מחייבים את רואה החשבון לסטות מהנוסח האחיד.

בתשובה נדרש היה להתייחס לליקויים בניסוח ובעיקר לליקוי המתייחס לכך שרו"ח ציין את נימוקי ההנהלה של החברה לסיבות שבגינן לא בוצעו הפרשות – צריך לציין בתשובה שמדובר בליקוי בניסוח וכי אין לציין את הסברי ההנהלה לאי ביצוע הפרשות. הוספת נימוקי ההנהלה לפסקת ההסתייגות עשויה לגרום למשתמשי הדוחות לסבור שההנהלה פעלה כנדרש ועלולה לפגוע במשמעות ההסתייגות.

אי ביצוע הפרשה לתביעה בסך 300 אלפי ₪ ואי ביצוע הפרשה לבונוס מנכ"ל בסך 200 אלפי ₪ - כשבוחנים את ההשפעה הכמותית בלבד של אי ביצוע הפרשה לתביעה ושל אי רישום בונוס למנכ"ל, כל אחת מהן בנפרד נמוכה מסף המהותיות שנקבע לדוחות הכספיים בכללותם ואף נמוכה מסף מהותיות שנקבע להצגות זניחות בעליל, אולם כשבוחנים את השפעתם המצטברת הם מעל סף המהותיות להצגות זניחות (500,000=300,000+200,000 והם גדולים מסף המהותיות להצגות זניחות שנקבע על 400,000 ₪). לכן כן נדרש להתייחס אליהן בחוות הדעת.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ליקוי משמעותי שנדרש לציון בתשובה הינו שבפסקת ההסתייגות אין לציין את הסברי ההנהלה לסיבות שבגללן לא בוצעו הפרשות. הוספת נימוקי ההנהלה לפסקת ההסתייגות עשויה לגרום למשתמשי הדוחות לסבור שההנהלה פעלה כנדרש ועלולה לפגוע במשמעות ההסתייגות.

מנוסח ההסתייגות ביחס לבונוס למנכ"ל עולה חשד שאי ביצוע ההפרשה בוצע בכוונה ולא בשוגג – לפיכך יש לשקול את האפשרות לתת לחברה חוות דעת שלילית בגין סוגיה זו.

4. נוסח פסקת חוות הדעת שגוי מכיוון שרואה החשבון כלל הסתייגויות בחוות הדעת ואילו בפסקת חוות הדעת הוא מציין שהן אינן מהותיות – זו התייחסות שגויה כיוון שבמידה וההצגות המוטעות אינן מהותיות אין לציין כלל בחוות הדעת. מאידך, במקרה בו הן צוינו בחוות הדעת לא ניתן לציין שהן אינן מהותיות.

5. **פסקת הפניית תשומת לב :**

רואה החשבון היפנה תשומת לב לכך שהכנסותיו משירותי הנהלת חשבונות שניתנו לחברה הינן בסכום דומה להכנסתו ממתן שירותי ביקורת לחברה.

בפסקה זו יש שני ליקויים כלהלן :

1. ליקוי בנוסח הנובע מכך שהפסקה מתייחסת רק לחריגה מתקנה 4' לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008 (להלן: "התקנות") לגבי היקף ההכנסות של רואה החשבון משירותים נלווים ביחס להכנסות ביקורת מאותו לקוח ואינה כוללת התייחסות מפורשת וספציפית לכך שרואה החשבון נותן לחברה שירותי הנהלת חשבונות.

2. הפסקה צריכה להיות חלק מפסקת הביניים שלפני פסקת חוות הדעת כהסתייגות ולא כפסקת הפניית תשומת לב - על פי התקנות יש לתת את הגילוי בדוח הכספי של הלקוח, בדוח הדירקטוריון או בחוות הדעת. מכיוון שמדובר בחברה פרטית שאין לה דוח דירקטוריון, ומכיוון שלא נכלל ביאור בדוחות הכספיים, יש לכלול כהסתייגות בפסקת ביניים עקב כך שלא נכלל גילוי בביאורים לדוחות הכספיים לנושא.

נדרש 2 – תיעוד נייר העבודה להצגות מוטעות שלא תוקנו

בנייר העבודה יש להתייחס להצגות המוטעות שלהלן:

- אי ביצוע הפרשה לחופשה בסך 6 מ' ש - גבוהה מסף ההצגות הזניחות ולכן יש לכלול אותה בנייר העבודה של ההצגות המוטעות המשמש לגיבוש חוות הדעת. מהווה הצגה מוטעית מהותית של עובדה.
- אי ביצוע הפרשה לחובות מסופקים בסך 8 מ' ש - גבוהה מסף ההצגות הזניחות ולכן יש לכלול אותה בנייר העבודה של ההצגות המוטעות המשמש לגיבוש חוות הדעת. מהווה הצגה מוטעית מהותית המתייחסת לשיקול דעת.
- אי ביצוע הפרשה לתביעה משפטית בסך 300 אש"ח – אמנם הצגה זו נמוכה מסף המהותיות שנקבע להצגות מוטעות זניחות אולם ביחד עם ההצגה המוטעית של אי הפרשה לבונוס מנכ"ל היא חוצה את הרף ולכן יש לכלול אותה בנייר העבודה לצורך גיבוש חוות הדעת. מהווה הצגה מוטעית מהותית המתייחסת לשיקול דעת.
- אי ביצוע הפרשה לבונוס מנכ"ל בסך 200 אש"ח - אמנם הצגה זו נמוכה מסף המהותיות שנקבע להצגות מוטעות זניחות אולם ביחד עם ההצגה המוטעית של אי הפרשה לתביעה היא חוצה את

ניתוח בחינת המועצה נועד לזהות מגמות בהתפתחות הבחינה במטרה לסייע לסטודנטים ללמוד לבחינת המועצה הבאה - אין לעשות בניתוח זה שימוש מעבר לאמור לעיל!

מיומנות - ארז כהן, רו"ח

ייחודי בישראל - כל עולם הביקורת באתר אחד www.erezc.co.il

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

הרף ולכן יש לכלול אותה בנייר העבודה לצורך גיבוש חוות הדעת. כמו כן, יש אינדיקציה לאי רישום בכוונת תחילה ולכן הצגה מוטעית זו אינה יכולה להיחשב כזניחה בעליל. מהווה הצגה מוטעית מהותית של עובדה.

- בנוסף יש להתייחס להיבטים איכותיים של ההצגות המוטעות במידה וקיימים.
- יש להתייחס גם לכך שלא ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לכך שרואה החשבון נתן לחברה שירותי הנהלת חשבונות ולהשפעה של עובדה זו על נוסח חוות הדעת – הנ"ל בהנחה שאי התלות במקרה זה אינה נפגעת והשירותים מסופקים על ידי מי שאינו עוסק בפועל בביקורת הדוחות הכספיים של החברה.

סיכום שאלה 1

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי בינונית-גבוהה.

מידת הקושי המשוקללת לוקחת בחשבון את כל ההיבטים הרלוונטיים להערכת השאלה, לרבות: נושא השאלה, מבנה השאלה, לחץ הזמן ומידת החדשנות שלה (מידת ההפתעה הכלולה בשאלה).

נושא השאלה

נושא השאלה היה צפוי – דוח המבקרים הינו נושא עיקרי בבחינות המועצה ושכיחות הופעתו בבחינה גבוהה.

לחץ זמן

השאלה מהווה שאלה ארוכה וגדולה ודורשת השקעת זמן ניכר בפתרונה. אם כי לחץ הזמן היה פחות מהנדרש בשנים קודמות לאור העובדה שלא נדרש לנסח מחדש את הקטעים השגויים בחוות הדעת.

מבנה השאלה

השאלה היתה במבנה דומה לשאלות שנכללו בעבר בבחינות המועצה, **למעט** העובדה שבד"כ בשאלות דומות שהיו בעבר נדרש היה לנסח מחדש את הקטעים הדורשים תיקון בחוות הדעת ובשאלה זו לא נדרש ניסוח מחדש. הבדל זה הינו מהותי בהשוואה לשאלות דומות שהיו בעבר וחסך זמן ניכר בבחינה (למרות שלהערכתנו סטודנטים רבים לא שמו לב וניסחו מחדש את הקטעים הנדרשים).

מידת החדשנות/מידת ההפתעה בשאלה

השאלה כללה אלמנט מסוים של הפתעה בכך שנדרש להתייחס לדוח מבוקר לתקופה של תשעה חודשים שהסתיימו ב – 30 בספטמבר 2019.

בעבר, לא נדרש להתייחס בבחינת המועצה לדוחות דומים. כשניתנו דוחות מבוקרים ההתייחסות בהם היתה לשנה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 2

השאלה מתמקדת בביקורת השווי ההוגן של השקעה בחברה מוחזקת.

חשב החברה העריך את השווי ההוגן של ההשקעה בחברה המוחזקת באמצעות חישוב EBITDA שאותו הוא כפל במכפיל 8 והחסיר מהמכפלה את ההתחייבויות הפיננסיות של החברה.

נדרש 1

בסעיף זה נדרש לענות מהי ראיית הביקורת הטובה ביותר שרואה החשבון יכול להשיג כדי לאמת את השווי ההוגן של החברה המוחזקת.

התשובה לסעיף זה צריכה היתה להתייחס לכך **שבדרך כלל** כאשר מניות החברה המוחזקת נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב, הרי שהראיה הטובה ביותר הינה שווי החברה כפי שהוא משתקף בבורסה.

יש לשים לב, שבמסגרת הביקורת, בטרם הסתמכות על השווי המשתקף בבורסה, יש לבדוק את הגורמים שלהלן על מנת להעריך האם השווי המשתקף בבורסה אכן משקף את השווי של החברה:

מה מידת הסחירות של המניה?

מתי בוצעו העסקאות האחרונות בבורסה לפיהן נקבע שווי המניות – לעיתים רמת הסחירות בבורסה נמוכה באופן שמחיר הציטוט של המניה נקבע בעסקה האחרונה שבוצעה במניה ושהתרחשה לפני זמן רב ולכן יתכן שאינה משקפת את השווי הנוכחי של החברה.

האם החברה יכולה למכור את כל כמות המניות שהיא מחזיקה במחיר הציטוט בבורסה, או שמא מכירת הכמות שבידי החברה עשויה להשפיע על ההיצע בשוק ולהוריד את המחיר?

האם קיים ביקוש לכל הכמות של המניות שבידי החברה?

האם קיימות הגבלות סחירות כלשהן הקיימות על המניות?

נדרש 2

בסעיף זה נדרש לפרט את נהלי הביקורת שיש ליישם בעת ביקורת שווי הוגן של חברה מוחזקת כלשהיא.

את התשובה לסעיף זה ניתן היה לבסס על תקן ביקורת (ישראל) 545 המתייחס לנהלי ביקורת שיש ליישם בביקורת שווי הוגן.

בנוסף צריך להתייחס גם לנהלים המוזכרים לעיל בקשר לבחינת מחיר הציטוט של חברה שמנייתה נסחרת בבורסה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

נדרש 3

בסעיף זה נדרש להתייחס לליקויים באופן חישוב השווי ההוגן שבוצע על ידי חשב החברה. להלן הליקויים שנדרש להתייחס אליהם בתשובה:

1. בחישוב EBITDA החשב הפחית את הוצאות הפחת מהרווח התפעולי במקום להוסיפם;
2. בחישוב EBITDA אין לקחת בחשבון הוצאות ריבית – החשב הפחית מהרווח התפעולי את הוצאות הריבית, למרות שהרווח התפעולי הינו לפני הוצאות ריבית. החשב לא צריך היה להפחית את הוצאות הריבית;
3. לא ברור כיצד החשב קבע מכפיל של 8;
4. התחשיב שהחשב ביצע מתייחס לשווי 100% מהחברה ולפי חישובו התקבל שהחברה שווה 40 מיליון ₪. בנתוני השאלה נכתב שהסכום של 40 מיליון ₪ שהתקבל בחישוב הוא השווי ההוגן של ההחזקה בחברה המוחזקת כפי שהוצגה בדוחות הכספיים של החברה. אולם החברה אינה מחזיקה ב – 100% ממניות החברה המוחזקת, אלא ב – 15% בלבד ולכן בדוחות הכספיים היה צריך להציג את ההשקעה לפי 15% כפול השווי ההוגן של 40 מיליון ₪.
5. החשב לא התייחס לשווי החברה כפי שהוא בא לידי ביטוי במחיר המניה בבורסה לניירות ערך בתל-אביב.
6. החשב לא שיתף אף גורם בחברה או מחוצה לה, ואף לא את מנהל הכספים בחברה, בתחשיב שביצע לצורך הערכת שווי החברה. לפיכך לא נבדקה מתודולוגיית החישוב ולא נבדקו חשובים אריתמטיים.
7. החשב לא התייעץ עם מומחה בתחום.

נדרש 4

4.1 – השפעה על חוות הדעת של הדוחות הכספיים

בהנחה שסכום ההצגה המוטעית הינו מהותי והחברה לא תיקנה את השווי ההוגן של ההשקעה בחברה כפי שמוצג בדוחות הכספיים, רואה החשבון יצטרך לתת לחברה חוות דעת מסויגת או שלילית בהתאם למהותיות.

4.2 השפעה על חוות הדעת של רכיבי הבקרה המבוקרים

העובדה שבחברה לא בוצע תהליך שיטתי, ומבוקר של הערכת השווי, והעובדה שהחשב ביצע את תחשיב השווי ההוגן מבלי שיש לו ידע מתאים בנושא, מבלי להתייעץ עם מומחה בתחום, מבלי שהתייעץ עם מנהל הכספים ומבלי ליידע אותו מצביעים על קיומה של חולשה מהותית בבקורות של תהליך העריכה והסגירה של הדוחות הכספיים.

לפיכך, רואה החשבון נדרש לתת לחברה חוות דעת שלילית על רכיבי הבקרה המבוקרים.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

סיכום שאלה 2

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי בינונית-גבוהה.

מבחינה אובייקטיבית מדובר בשאלה קלה, אולם אלמנט ההפתעה הכלול בה (כמוסבר מטה) והערכתנו שגרם לאובדן ניקוד אצל חלק ניכר מהסטודנטים תרם לכך שהערכתנו הכללית לגבי מידת הקושי שלה הינה בינונית-גבוהה.

מידת הקושי המשוקללת לוקחת בחשבון את כל ההיבטים הרלוונטיים להערכת השאלה, לרבות: נושא השאלה, מבנה השאלה, לחץ הזמן ומידת החדשנות שלה (מידת ההפתעה הכלולה בשאלה).

נושא השאלה

השאלה התמקדה בביקורת שווי הוגן – שאלה בנושא זה אינה מהווה הפתעה והוא חלק מהנושאים הנדרשים לבחינה.

עומס זמן

עומס הזמן בשאלה היה נמוך. השאלה אינה ארוכה והפתרון לא דרש השקעת זמן משמעותית – הערכה שלנו היא שמשך הזמן הסביר לפתרון של השאלה הוא כ – 30 דקות.

מבנה השאלה

מבנה השאלה סטנדרטי ואופייני לשאלות מהבחינות האחרונות. השאלה כוללת נתונים כספיים – במקרה זה נכלל תחשיב של EBITDA שבוצע על ידי חשב החברה. צריך לשים לב שרק נדרש אחד במשקל של 2 נקודות מתוך 10 נקודות (20% מהניקוד) מתייחס לנתונים הכספיים, וכל יתר הנדרשים (80% מהניקוד) מתייחסים לביקורת שווי הוגן ואינם קשורים באופן ישיר לנתונים הכספיים.

מידת החדשנות/מידת ההפתעה בשאלה

השאלה כללה אלמנט מסוים של הפתעה בכך שנדרש להתייחס בה לתחשיב EBITDA שנכלל בנתוני השאלה. סביר להניח שחלק מהסטודנטים לא מכירים את המדד ואת אופן החישוב שלו. אנו סבורים שאלמנט ההפתעה, גרם לאובדן ניקוד אצל חלק ניכר מהסטודנטים, למרות שבפועל 80% מהניקוד בשאלה אינו מתייחס לתחשיב עצמו, אלא לביקורת שווי הוגן בכללותה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 3

השאלה מתמקדת בהשלכות אימוץ תקן חשבונאי חדש על הביקורת.

נדרש 1

בסעיף זה נדרש לענות מהי ההשפעה של אימוץ תקן חשבונאי חדש על הביקורת.

אימוץ תקן חשבונאי חדש מהווה אחד מסיכונים הביקורת שרואה החשבון נדרש להתייחס אליו במסגרת הביקורת.

בתשובה, נדרש לפרט את הסיבות לכך שאימוץ תקן חדש מהווה סיכון ביקורת, לרבות:

- סיכונים לטעויות עקב אי הבנה ביישום לראשונה;
- היעדר תהליך קיים בחברה ליישום התקן דורש מהחברה לבנות תהליך חדש עם בקורות נאותות, דבר שעלול לקחת זמן ודורש עקומת למידה החושפת את החברה לטעויות;
- במצבים בהם יישום תקן חדש פוגע ברווחיות החברה או במדדים פיננסיים שלה עלולים להיות לחברה אינטרסים למתן את ההשפעה של התקן באמצעות יישום מניפולטיבי שלו

משקל הסעיף 2 נקודות והוא ברמת קושי קלה.

נדרש 2

בסעיף זה נדרש לפרט את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים של סעיף התחייבות בגין חכירה.

בפתרון נדרש להתייחס לכל אחד מהמצגים: קיום, זכויות ומחוייבויות, שלמות והערכה והקצאה באופן נפרד ולפרט את הסיכון הגלום בכל אחד מהם.

למשל: במצג השלמות נדרש לציין שקיים סיכון שלחברה יש הרבה חכירות ושלא כולן יקבלו ביטוי במסגרת התחייבויות החכירה שיוצגו בדוחות הכספיים.

במצג ההערכה נדרש לציין שמדובר ביישום לראשונה ובחשובים מורכבים הדרושים על מנת לחשב את סכום ההתחייבות (חישובי ערך נוכחי) ולכן מדובר בסיכון ביקורת משמעותי במצג זה וכיו"ב לכל יתר המצגים.

משקל הסעיף 3 נקודות והוא ברמת קושי גבוהה יחסית.

נדרש 3

בסעיף זה נדרש לפרט את נהלי הביקורת לבדיקת התחייבות החכירה. יש לשים לב שלסעיף ניתן משקל של 5 נקודות והוא משמעותי ולכן נדרשים נהלי ביקורת איכותיים.

להלן **תמצית** נהלי הביקורת העיקריים שנדרש להתייחס אליהם בפתרון – כל נוהל שמוזכר להלן צריך להיכתב בפתרון כנוהל נפרד ולהיות מלווה בהסבר לגבי יישומו וחשיבותו:

השגת הבנה אודות היערכות החברה ליישום התקן החדש, קבלת שם ותפקידו של האחראי בחברה לטיפול ביישום התקן ובירור איתו לגבי פעולות שביצע להבנת המשמעויות של התקן החדש

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

וליישומו, בדיקת האופן בו החברה וידאה שלמות הטיפול של כל הסכמי החכירה שברשותה, קבלת הסכמי החכירה, עיון בהם ובדיקת הפרמטרים הכלולים בהם מול תחשיבי החברה (משך ההתקשרות, אופציות וכיו"ב), קבלת תחשיב החברה ובדיקתו, דגימה של מס' הסכמי חכירה הכלולים בתחשיב ובדיקת החישוב שבוצע בגין כל אחד מהם אל מול דרישות התקן, בדיקת הביאור שנכלל בדוחות הכספיים אודות היישום לראשונה ואודות נתוני החכירות והתאמתו להנחיות התקן.

משקל הסעיף 5 נקודות והוא ברמת קושי בינונית.

נדרש 4

בסעיף זה נדרש להתייחס להשלכות של החלטת החברה שלא להוון את תשלומי החכירה העתידיים.

בתשובה נדרש לציין שרואה החשבון צריך לבקש מהחברה להכין תחשיב מעודכן הכולל היוון, לבדוק את ההפרש בין ההתחייבות המהוונת להתחייבות ללא היוון מול סף המהותיות שנקבע (1,200 אלפי ₪) וכן לבחון את ההשפעה המצטברת ביחד עם הפרשי ביקורת נוספים שנמצאו.

על פניו נראה שלאור התקופות הארוכות של ההתקשרויות לחכירה (חלקן עד שנת 2027), ההשפעה של החלטת החברה שלא להוון את ההתחייבות צפויה להיות מהותית.

ככל שרואה החשבון יגיע למסקנה שמדובר בהפרש מהותי מבחינה כמותית או מבחינה איכותית יהיה עליו לתת לחברה חוות דעת הכוללת סטייה מהנוסח האחיד.

משקל הסעיף 2 נקודות והוא ברמת קושי קלה.

סיכום שאלה 3

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי בינונית-גבוהה.

מבחינה אובייקטיבית מדובר בשאלה ברמת קושי בינונית, אולם העובדה שהיא כוללת התייחסות לתקן ספציפי בחשבונאות, שיתכן שחלק מהסטודנטים לא נחשפו אליו, תרמה לכך שהערכתנו לגבי מידת הקושי של השאלה הינה בינונית-גבוהה.

מידת הקושי המשוקללת לוקחת בחשבון את כל ההיבטים הרלוונטיים להערכת השאלה, לרבות: נושא השאלה, מבנה השאלה, לחץ הזמן ומידת החדשנות שלה (מידת ההפתעה הכלולה בשאלה).

נושא השאלה

השאלה התמקדה בביקורת חכירות במצב בו יש צורך ליישם לראשונה תקן חשבונאות חדש.

ההתייחסות לביקורת במצב של יישום תקן חשבונאות לראשונה אינה מהווה הפתעה והוא חלק מהנושאים הנדרשים לבחינה.

יחד עם זאת, הצורך להתייחס לנושא הדורש היכרות עם תקן חשבונאי ספציפי מהווה מוקד קושי לסטודנטים שסיימו את שנת ההשלמה מזמן ושאינם בקיאים מספיק בחשבונאות פיננסית.

ניתוח בחינת המועצה נועד לזהות מגמות בהתפתחות הבחינה במטרה לסייע לסטודנטים ללמוד לבחינת המועצה הבאה - אין לעשות בניתוח זה שימוש מעבר לאמור לעיל!

מיומנות - ארז כהן, רו"ח

ייחודי בישראל - כל עולם הביקורת באתר אחד www.erezc.co.il

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

למרות האמור לעיל, רוב הניקוד בשאלה לא דרש היכרות מעמיקה עם תקן בינלאומי 16 כך שגם סטודנט שלא מכיר את כל הניואנסים של התקן יכול בהחלט להתמודד עם השאלה בהצלחה ולקבל לפחות 60% מהניקוד בגינה.

עומס זמן

עומס הזמן בשאלה היה בינוני. השאלה אינה ארוכה והפתרון לא דרש השקעת זמן משמעותית – הערכה שלנו היא שמשך הזמן הסביר לפתרון של השאלה הוא כ – 30-40 דקות.

מבנה השאלה

מבנה השאלה סטנדרטי ואופייני לשאלות מהבחינות האחרונות. השאלה כוללת נתונים כספיים – במקרה זה נכללו נתוני הסכמי החכירה של החברה. נשים לב שנדרש להתייחס לנתונים אלו רק בנדרשים 3 ו – 4.

מידת החדשנות/מידת ההפתעה בשאלה

השאלה כללה אלמנט מסוים של חדשנות בכך שנדרש להתייחס בה לתקן חשבונאות ספציפי שנכנס לתוקף במהלך השנה.

ניתוח שאלה 4

השאלה מסוג "ענה בקצרה" כללה 8 סעיפים במגוון נושאים. רוב הנושאים בשאלה התייחסו לאי תלות ואתיקה מקצועית. השאלה ברמת קושי בינונית.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 5

השאלה מתמקדת בביקורת לקוחות המבוססת על דוח גיול שהומצא לרואה החשבון המבקר. שאלה עם נדרשים זהים לשאלה זו בהקשר לדוח מלאי שהופק על ידי החברה והועבר לרואה החשבון המבקר לצורך ביקורת, נכללה בבחינת המועצה במועד קיץ 2017 – שאלה מס' 3.

נדרש 1

בסעיף זה נדרש לענות מה הן הבדיקות שעל רואה החשבון המבקר לבצע על מידע המופק על ידי ישות מבוקרת כדי שהמידע יוכל לשמש אותנו בתהליך הביקורת.

רואה החשבון נדרש להעריך את איכות הנתונים המופקים ממערכות המידע של החברה לאחר שישגי הבנה מספקת אודות תהליך העבודה בחברה, איכות הבקורות הקיימות בתהליך, מערכת המידע התומכת בתהליך, סביבת הבקרה בחברה וניסיון העבר שלו עם נתונים שהופקו ממערכות המידע של החברה. לאחר שיניח את דעתו לגבי היבטים אלו, עליו לבדוק:

שלמות - דוח הגיול כולל התייחסות לכל הלקוחות החייבים לתאריך 31 בדצמבר 2019.

דיוק – הנתונים הנכללים בדוח מדויקים.

נדרש 2

בסעיף זה נדרש לפרט מה הן הבדיקות האנליטיות באמצעות כלי ממוחשב שעל רואה החשבון לבצע על דוח הגיול שהופק על ידי החברה.

בסעיף נדרש להתייחס להשוואה אנליטית באמצעות מחשב בין דוח הגיול של השנה המבוקרת לדוח של שנה קודמת. ניתן לבצע מגוון רחב של בדיקות אנליטיות (יפורטו על ידינו בפתרון המלא שיפורסם בספר ההכנה הקרוב לבחינה), ויכללו, בין היתר, איתור חייבים שהיו בדוח בשנה קודמת ולא קיימים השנה ובדיקה שאכן חובותיהם נפרעו, איתור לקוחות חייבים שנוספו לדוח השנה ולא היו חייבים בשנה קודמת והשגת ראיות ביקורת משלימות אודותם, זיהוי חייבים שעומק הפיגור בגינם הורע בהשוואה לשנה קודמת וביצוע נהלים משלימים בגינם, זיהוי לקוחות שיתרת החוב שלהם גדלה מעל סכום מסויים בהשוואה לשנה קודמת ויישום נהלים משלימים לגביהם, זיהוי ואיסוף כל היתרות השליליות בדוח (לא אמורות להיות, אך ניתן לראות שקיימות) ובדיקתם, סינון והשוואת דוח הגיול מול יתרות מאזן הבוחן ועוד.

נדרש 3

בסעיף זה נדרש לפרט את הבדיקות המבססות שנדרש לבצע על יתרת הלקוחות (לגבי כל המצגים הרלוונטיים) כפי שהן מוצגות בדוח גיול הלקוחות.

דוח גיול הלקוחות שהופק על ידי החברה משמש כבסיס לבדיקות המבססות של רואה החשבון המבקר לבצע בקשר למצגים השונים של סעיף הלקוחות. להלן המצגים השונים **ותמצית** הבדיקות המבססות שיש לבצע:

קיום – בעיקר באמצעות משלוח בקשה לאישורי יתרות מלקוחות;

זכויות ומחויבויות – בעיקר באמצעות עיון בהסכמים ובהזמנות של לקוחות;

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

שלמות – השוואת דוח הגיול למאזן הבוחן, סקירת תשלומים שבוצעו לאחר תאריך המאזן והתאמה ליתרות החוב של הלקוחות.

הערכה והקצאה – בעיקר באמצעות בדיקת התפתחות ותשלומים שבוצעו לאחר תאריך המאזן, בדיקת בטוחות של לקוחות חייבים.

נדרש 4

בסעיף זה נדרש להסביר את תהליך אימות יתרת הלקוחות באמצעות אישורים חיצוניים ולהתייחס לעקרונות שאמורים להנחות את רואה החשבון בהחלטתו האם להשתמש באישורים ב"שיטה השלילית" או ב"שיטה החיובית".

הסעיף קל יחסית ותשובה מלאה בגינו מפורטת בתקן ביקורת (ישראל) 505 בדבר אישורים חיצוניים.

סיכום שאלה 5

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי קלה.

שאלה זהה בקשר למלאי נכללה בבחינת המועצה בקיץ 2017.

נושא השאלה

השאלה התמקדה בביקורת לקוחות. סעיף הלקוחות הינו נושא קלאסי וסטנדרטי בביקורת ואין בו קושי מיוחד.

עומס זמן

עומס הזמן בשאלה היה בינוני. השאלה אינה ארוכה והפתרון לא דרש השקעת זמן משמעותית – הערכה שלנו היא שמשך הזמן הסביר לפתרון של השאלה הוא כ - 30 דקות.

מבנה השאלה

מבנה השאלה סטנדרטי ואופייני לשאלות מהבחינות האחרונות. השאלה כוללת נתונים כספיים – במקרה זה נכללו נתוני דוח גיול לקוחות. נשים לב שנדרש להתייחס לנתונים אלו רק בנדרשים 2 ו 3 –

מידת החדשנות/מידת הפתעה בשאלה

בשאלה לא נכלל אפקט של חדשנות או הפתעה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 6

השאלה מתמקדת בבקרה פנימית בחברות ציבוריות.

נדרש 1

בסעיף זה נדרש להתייחס לשאלה האם רואה החשבון ומבקר הפנים נדרשים להתייחס בעבודתם למהימנות הדיווח הכספי, לאפקטיביות ויעילות תפעולית ולציות להוראות חוקים ותקנות החלים על החברות.

בתשובה צריך היה להפריד בין החובות החלות על רואה החשבון לבין אלו החלות על המבקר הפנימי ולהתייחס לכל מרכיב בשאלה בנפרד לגבי כל אחד מהם, כלהלן:

רואה החשבון המבקר

התייחסות למהימנות הדיווח הכספי

התשובה חיובית - במסגרת עבודתו נדרש רואה החשבון המבקר להעריך את מהימנות הדיווח הכספי של החברה. מכיוון שהדוחות נערכים על ידי החברה, זוהי חובה בסיסית החלה על רואה החשבון המבקר. בבחינה נדרש לנמק זאת באמצעות התקנים הקיימים.

התייחסות לאפקטיביות ויעילות תפעולית

התשובה שלילית - רואה החשבון אינו נדרש להתייחס לאפקטיביות ויעילות תפעולית. הנ"ל אינו מהווה חלק ממטרות הביקורת ולכן הביקורת אינה מכוונת למטרה זו. ראוי להזכיר בתשובה את האמור בתקן ביקורת (ישראל) 200 לגבי מטרות הביקורת.

התייחסות לציות החברה להוראות חוקים ותקנות החלים עליה

התשובה חיובית - רואה החשבון נדרש לבדוק סיכוני ביקורת הנובעים מכך שהחברה אינה מציינת להוראות חוקים ותקנות החלים עליה. הנ"ל נקבע בתקני הביקורת, לרבות בתקן ביקורת (ישראל) 250.

מבקר פנים

במסגרת תפקידו של המבקר הפנימי, הוא נדרש לבדוק גם את מהימנות הדיווח הכספי, גם את האפקטיביות והיעילות התפעולית וכמובן גם את הציות של החברה להוראות חוק ורגולציה החלות עליה.

נדרש 2

בסעיף זה יש להסביר את ההבדלים בין בקרה פנימית על דיווח כספי לבין רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.

בקרה פנימית על דיווח כספי, בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל - 1970 הינה בקרות ונהלים שנועדו לספק מידה סבירה של ביטחון בהתייחס למהימנות הדיווח הכספי, ולהכנת הדוחות הכספיים בהתאם להוראות הדין.

רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי הינם מרכיבים מהבקרה הפנימית על דיווח כספי שנקבע לגביהם בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל - 1970 כי במידה ונמצאה באחד מהם חולשה מהותית, הבקרה הפנימית תיחשב כ"לא אפקטיבית" הרכיבים שנקבעו הינם:

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

1. בקרות ברמת הארגון ;
2. בקרות על תהליך עריכת וסגירת הדוחות ;
3. בקרות כלליות על מערכת המידע ;
4. בקרות על תהליכים שהנם מהותיים מאוד לדיווח הכספי ;

נדרש 3

בסעיף זה נדרש להסביר את הקשר בין מרכיבי הבקרה הפנימית שאותם יש לבחון במסגרת הביקורת (סביבת הבקרה, תהליך הערכת הסיכונים בגוף המבוקר, מערכות המידע, הבקרות והפיקוח עליהן) לבין רכיבי הבקרה הפנימית.

בסעיף נדרש להסביר שבהתאם לתקני הביקורת ובעיקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 315 בדבר הכרה והבנה של העסק, רואה החשבון נדרש לבצע נהלים לאיתור סיכוני ביקורת. במסגרת הנהלים שהוא מבצע, עליו להשיג הבנה לגבי מרכיבי הבקרה הפנימית, לרבות סביבת הבקרה, תהליך הערכת הסיכונים בגוף המבוקר, מערכות המידע, הבקרות והפיקוח עליהן. הבנת גורמים אלו בקשר לבקרה הפנימית של החברה תסייע לרואה החשבון לאתר סיכוני ביקורת ותסייע לו לתכנן את הביקורת באופן שיתן מענה לסיכונים שזוהו.

כמו כן נדרש לציין בתשובה שיש חפיפה בין נהלים אלו לנהלי הביקורת המבוצעים על ידו לצורך מתן חוות דעת על רכיבי הבקרה המבוקרים.

יחד עם זאת מטרת הביקורת בשני המקרים שונה – מטרת בחינת מרכיבי הבקרה הפנימית המבוצעת במסגרת הביקורת הינה לאתר סיכוני ביקורת בדוחות הכספיים על מנת לתת להם מענה בביקורת. לעומת זאת, מטרת הביקורת של רכיבי הבקרה המבוקרים הינה לאפשר לרואה החשבון לתת חוות דעת על רכיבי הבקרה המבוקרים בהתאם לתקן ביקורת 911.

נדרש 4

בסעיף זה נדרש להתייחס לטענת מבקר הפנים של החברה לפיה אין חובה ליישם את מודל COSO לצורך הערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית של החברה.

מבקר הפנים צודק. בתקנות ניירות ערך אין דרישה ליישם את מודל COSO. בנוסף, בנייר עמדה משפטית מספר 9-199 של הרשות לניירות ערך בדבר עקרונות מנחים ליישום הערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית נקבע שאין חובה ליישם את המודל. בהתאם לנייר זה יש לאמץ מודל שהינו "מבוסס סיכונים"

נדרש 5

טענתו של יו"ר הדירקטוריון שדוחות החברה אינם ערוכים על פי דין עקב כך שחוות הדעת של רואה החשבון על רכיבי הבקרה הפנימית הינה שלילית בשנה השנייה ברציפות הינה **שגויה**.

בהתאם לתקנות ניירות ערך, **חולשה מהותית** שלא תוקנה ונכללת בדוח השנתי במשך שתי שנים רצופות תגרום לדוחות של החברה להיות דוחות שאינם ערוכים על פי דין. במקרה המתואר בשאלה מדובר על חולשה מהותית שנכללה בדוח של שנה אחת, **תוקנה** במהלך השנה ולא נכללה בדוח בשנה העוקבת. מציאתה של חולשה מהותית אחרת בשנה העוקבת מתחילה את הספירה של "שעון החול" מחדש ואינה הופכת את דוחות החברה לדוחות שאינם ערוכים על פי דין. זאת בהנחה שהחולשה החדשה שנמצאה לא היתה קיימת גם בשנה הראשונה ורק כתוצאה מטעות לא נכללה בדיווחי החברה.

ניתוח בחינת המועצה נועד לזהות מגמות בהתפתחות הבחינה במטרה לסייע לסטודנטים ללמוד לבחינת המועצה הבאה - אין לעשות בניתוח זה שימוש מעבר לאמור לעיל!

מיומנות - ארז כהן, רו"ח

ייחודי בישראל - כל עולם הביקורת באתר אחד www.erezc.co.il

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

סיכום שאלה 6

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי בינונית.

מידת הקושי דורגה על ידינו כבינונית עקב העובדה שחלק מהקביעות והסוגיות בשאלה דרשו מהסטודנטים התייחסות לתקנות ניירות ערך – חומר שלא נכלל בספר התקנים אותו ניתן להכניס לחדר הבחינה ולכן דרש מידה מסויימת של היכרות עם התקנות.

מכיוון שהנושא הינו חלק חשוב מחומר הלימוד הנדרש לבחינה, הערכתנו היא שרוב הסטודנטים אכן הכירו את דרישות התקנות והתמודדו בהצלחה עם השאלה.

נושא השאלה

השאלה התמקדה בבקרה פנימית – נושא המצוי בחזית הביקורת מזה מספר שנים.

שאלה בנושא היתה צפוייה ולא הפתיעה.

עומס זמן

עומס הזמן בשאלה היה בינוני. השאלה אינה ארוכה והפתרון לא דרש השקעת זמן משמעותית – הערכה שלנו היא שמשך הזמן הסביר לפתרון של השאלה הוא 30 דקות עד כ - 40 דקות.

מבנה השאלה

מבנה השאלה סטנדרטי ואופייני לשאלות מהבחינות האחרונות.

מידת החדשנות/מידת הפתעה בשאלה

בשאלה לא נכלל אפקט של חדשנות או הפתעה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

ניתוח שאלה 7

השאלה מתמקדת בביקורת מערכות מידע בחברה בה הוחלפה מערכת המידע הפיננסי.

נדרש 1

בסעיף נדרש להתייחס למידת מעורבותו של רואה החשבון המבקר ביישום מערכת המידע החדשה של החברה.

בתשובה נדרש לציין את הצורך של רואה החשבון לשמור על אי תלותו בהתאם לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) – התשס"ח 2008.

בהתאם לכך, סיוע של רואה החשבון ביישום מערכת מידע עלול להוות פגיעה באי התלות של רואה החשבון המבקר.

נדרש 2

בסעיף נדרש לענות מה אמורה להיות מידת מעורבותו של רו"ח המבקר בתהליך החלפת מערכת המידע הפיננסי.

בתשובה נדרש לציין כי רו"ח נדרש להקפיד ולשמור על אי תלותו במבוקר ולא לתת לחברה שירותים שעלולים לפגוע באי תלותו כאמור בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) – התשס"ח 2008.

במצב בו חברה מחליפה מערכות מידע, נדרש רואה החשבון המבקר לבדוק את מסמך תכנון ההסבה, לבדוק מי הגורם האחראי על ההסבה, לרבות מידת מקצועיותו, ניסיונו, וכשירותו, לבדוק האם ההנהלה הבכירה לוקחת חלק פעיל בתכנון ובמעקב אחר שלבי ההסבה.

בנוסף רו"ח המבקר עשוי לבדוק את טבלאות ההמרה בין נתוני המערכת הישנה לנתוני המערכת החדשה, לעיין במסמכים של תיעוד מהלך ההסבה, לבדוק האם בוצעו הסבות חלקיות לסביבת TEST בטרם בוצעה ההסבה המלאה והאם נבדקה נאותותם, לבדוק את הבקורות להבטחת שלמות ודיוק ההסבה, לבחון את דוחות הבקרה שהופקו לצורך בדיקת תקינות ושלמות תהליך ההסבה, לבדוק האם בוצעו תיקונים ידניים במהלך ההסבה (נתונים שלא הוסבו באופן אוטומטי) ובמידה וכן האם התיקונים תועדו, לבצע בדיקות מדגמיות של השוואת נתונים בין שתי המערכות באמצעות תוכנות יעודיות כגון ACL או IDEA .

כמו כן עליו לשקול לבדוק האם יש לחברה גישה לנתוני המערכת הישנה לאחר ההסבה ולבדוק האם במהלך ההסבה ניתן מענה לאבטחת מידע.

נדרש 3

בסעיף זה נדרש לענות מהו הסיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים של החברה הנובע מנתוני השאלה.

בתשובה נדרש לציין כי החלפת מערכת מידע בחברה מהווה כשלעצמה סיכון ברמת הדוחות הכספיים בכללותם.

בנוסף, לאור היכרותו עם הפעילות של החברה, נדרש רואה החשבון המבקר לקבוע אילו מהמצגים בדוחות הכספיים חשופים להצגה מוטעית מהותית תוצאה מהחלפת מערכת המידע, לרבות בחינת המצגים שבהם ידוע שהיו קשיים כתוצאה מההסבה :

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

- מצג שלמות ההכנסות כתוצאה מקשיים בהנפקת חשבוניות לחברות;
- מצג שלמות הוצאות וספקים כתוצאה מקשיים בקליטת חשבוניות של ספקים;
- מצגים נוספים הנובעים ממידע חסר בבסיס הנתונים של החברה – בשאלה לא פורט מהו המידע החסר ולכן רואה החשבון יצטרך לבדוק סוגיה זו ובהתאם לממצאים להעריך את המצגים שבסיכון.

נדרש 4

בסעיף זה נדרש להכין תכנית ביקורת לסיכונים הכלולים במצגים שפורטו בנדרש 3. מכיוון שמדובר בסיכון להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים בכללותם נדרש להתייחס גם לגישת הביקורת כפי נקבעה בתקן ביקורת (ישראל) 330:

- הדגשת הצורך לשמור על ספקנות מקצועית באיסוף ראיות ביקורת ובהערכתן בפני צוות הביקורת
- מינוי אנשי צוות מנוסים יותר או כאלה שהם בעלי כישורים מיוחדים או סיוע במומחים
- הגברת הפיקוח על עוזרים
- שינויי באופי בהיקף ובעיתוי של נהלי הביקורת

במסגרת נהלי הביקורת שמטרתם לתת מענה לסיכונים הנובעים מפגיעה במצג השלמות של ההכנסות וההוצאות כפי שתוארו בשאלה, צריך היה להזכיר שימוש ב**נהלי סקירה אנליטית ונהלים של בדיקת בקורות** – שתי קבוצות הנהלים הנ"ל מספקות בד"כ מענה הולם לסיכונים של מצג השלמות.

נדרש 5

בסעיף נדרש להסביר מהם הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים בסעיף הלקוחות ובסעיף הספקים.

להלן הסיכונים ברמת המצגים:

5.1 לקוחות

שלמות

בהתאם לנתוני השאלה היו קשיים בהפקת חשבוניות לחברות – לפיכך יש סיכון שלא כל החשבוניות הופקו ולפיכך יתרות הלקוחות אינן משקפות את החובות האמיתיים.

הערכה והקצאה

יתכן שעקב הסבת המערכות חלה פגיעה בנתוני החובות של הלקוחות. לדוגמא – יתכן שההסבה פגעה ביכולת להפיק דוחות גיול מעודכנים עקב כך שחלק מהחשבוניות והתשלומים הופקו במערכת הישנה וחלק בחדשה. לפיכך, במידה והחברה מסתייעת בדוחות גיול לצורך קביעת ההפרשה לחובות מסופקים עלול להיות סיכון להצגה מוטעית מהותית בסעיף זה.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

5.2 ספקים

שלמות

בהתאם לנתוני השאלה היו קשיים בקליטת חשבוניות של ספקים – לפיכך יש סיכון שלא כל החשבוניות של הספקים נקלטו ולפיכך יתרות הספקים אינן משקפות את החובות האמיתיים של החברה.

נדרש 6

בסעיף זה נדרש לפרט את ההשפעה של החלפת מערכת המידע והבעיות שהתעוררו כתוצאה מכך על חוות הדעת של רואה החשבון על הדוחות הכספיים ועל רכיבי הבקרה המבוקרים.

6.1 השפעה על חוות הדעת על הדוחות הכספיים

ההשפעה של החלפת מערכת המידע והבעיות שהתעוררו כתוצאה מכך על חוות הדעת של רואה החשבון על הדוחות הכספיים תלויה בממצאי הביקורת ובפעולות החברה. במידה ורו"ח יגיע למסקנה שלמרות ההסבה, הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם למסגרת החשבונאית את מצבה של החברה הוא יתן לה חוות דעת בנוסח האחיד. ככל שרואה החשבון יגיע למסקנה שבדוחות הכספיים נכללות הצגות מטעות מהותיות שלא תוקנו, יהיה עליו לתת לחברה חוות דעת הכוללת סטייה מהנוסח האחיד – חוות דעת מסוייגת או שלילית בהתאם לנסיבות.

6.2 השפעה על חוות הדעת על רכיבי הבקרה המבוקרים

ההשפעה של החלפת מערכת המידע והבעיות שהתעוררו כתוצאה מכך על חוות הדעת של רואה החשבון על אפקטיביות רכיבי הבקרה המבוקרים תלויה בממצאי הביקורת. במידה ורו"ח יגיע למסקנה שלא קיימות חולשות מהותיות באחד מרכיבי הבקרה המבוקרים הוא יתן לחברה חוות דעת בנוסח האחיד. ככל שרואה החשבון יגיע למסקנה שכתוצאה מההסבה קיימת חולשה מהותית אחת או יותר באחד מרכיבי הבקרה המבוקרים, יהיה עליו לתת לחברה חוות דעת שלילית על אפקטיביות רכיבי הבקרה המבוקרים.

סיכום שאלה 7

מידת הקושי המשוקללת של השאלה:

השאלה הינה שאלה הוגנת ברמת קושי קלה - בינונית.

נושא השאלה

השאלה התמקדה בתחום של ביקורת מערכות מידע בנושא של החלפת מערכת – שאלה בביקורת מערכות מידע נכללת בכל בחינת מועצה. הנושא של החלפת מערכות מידע הופיע גם בבחינות קודמות, הינו חלק מרכזי בביקורת, ולא אמור היה להוות קושי מהותי לסטודנטים.

לתשומת לב - ההתייחסות לשאלות אינה מהווה "פתרון בית ספר", אלא כוללת נקודות עיקריות שצריך היה להתייחס אליהן בפתרון. פתרון מלא של השאלות ייכלל בספר הקורס הקרוב

עומס זמן

השאלה כללה שישה סעיפים ועומס הזמן שלה היה בינוני-גבוה.

מבנה השאלה

מבנה השאלה סטנדרטי ואופייני לשאלות מהבחינות האחרונות.

מידת החדשנות/מידת ההפתעה בשאלה

בשאלה לא נכלל אפקט של חדשנות או הפתעה.

ניתוח שאלה 8

השאלה מסוג "ענה בקצרה" כללה 8 סעיפים במגוון נושאים.

השאלה ברמת קושי קלה.