

שאלון הבחינה בנושא ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות

מועד חורף 2012

מוגש כשירות "מיומנות" לסטודנטים הניגשים לבחינת מועצה

שאלה מס' 1 – 10 נקודות

בשנת 2009 פורסם תיקון לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התשי"ע – 2009, אשר אימץ את המלצות דוח הוועדה לבחינת כללי ממשל תאגידי בישראל ("יועדת גושן"), בדבר הערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והצהרת הדירקטוריון וההנהלה בהקשר זה.

בעקבות התיקון לתקנות הנ"ל (המכונה גם "תקנות גושן" או "ISOX"), פרסמה רשות ניירות ערך בשנת 2010 עקרונות מנחים ליישום הערכת אפקטיביות של בקרה פנימית על הדיווח הכספי והגילוי על ידי הדירקטוריון וההנהלה, שמטרתו הינה קביעת עקרונות מנחים לעיצוב מודל להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי. התיקון לתקנות ניירות ערך הנ"ל, העקרונות המנחים של רשות ניירות ערך, ובעיקר תקן ביקורת 104 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" של לשכת רואי חשבון בישראל, משמשים את רואי חשבון המבקרים, בבואם לבקר את רכיבי הבקרה המבוקרים בתאגידים הציבוריים בישראל.

כעובד המחלקה המקצועית של משרד רואי חשבון, נתבקשת ע"י הנהלת המשרד, לערוך מסמך אשר ינחה את עובדי המשרד בנושאים דלקמן:

1. המשמעות של "תהליך עריכה וסגירת הדוחות הכספיים", והפעולות ו/או הבקורות האמורות להתבצע על ידי הגוף המבוקר במסגרת תהליך זה, שעל רואה חשבון לבקר לצורך מתן דוח רואה חשבון מבקר לבעלי המניות בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי.
2. הקריטריונים המשמשים לזיהוי של תהליכים מהותיים מאוד לדיווח הכספי, ואחריותו של רואה חשבון מבקר בהקשר זה.
3. הגורמים הרלוונטיים שישמשו את התאגיד על מנת לזהות את היחידות העסקיות (חברות בנות, סניפים וכד') הרלוונטיות להערכת האפקטיביות של הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, ואחריותו של רואה חשבון מבקר בהקשר זה.
4. השלבים העיקריים בהערכת הבקרות הפנימיות על הדיווח הכספי על ידי התאגידים הציבוריים ועל ידי רואי חשבון מבקרים.

נדרש:

הכן מסמך המסכם את ההנחיות בנושאים שפורטו בשאלה.

הערות:

1. אין צורך להתייחס בתשובה לתקן ביקורת 107 שפורסם לאחרונה.
2. יש להתייחס במסמך לכל נושא בנפרד, תוך התייחסות להוראות המקצועיות הרלוונטיות.

שאלה מס' 2 - 10 נקודות

להלן תיאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות ציבוריות שונות שניירות הערך שלהן נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל אביב, בהקשר לסקירת המידע הכספי ביניים לתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2012 (להלן "המידע הכספי").

1. במהלך סקירת המידע הכספי של חברת אלפא בע"מ (להלן – "החברה"), נערכה על ידי רואה החשבון ארזי בדיקה של אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי בחברה. מנכ"ל החברה זימן את רואה החשבון לשיחה והטיח בפניו כדלקמן: "סקירה אינה ביקורת, ולא ברור לי מדוע אתה בודק במסגרת הסקירה את אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, שהינו נוהל הנדרש ומתייחס לדוחות כספיים שנתיים מבוקרים בלבד".
2. במהלך סקירת המידע הכספי של חברת בתא בע"מ (להלן – "החברה"), נמצאה ע"י רואה החשבון אורני טעות מהותית בנתוני דוח הדירקטוריון של החברה ליום 30 בספטמבר 2012. מנכ"ל החברה הודיע לרואה החשבון כדלקמן: "הנתונים בדוח הדירקטוריון ייבדקו, ואם יידרש ייערכו בהם תיקונים. בכל מקרה, אינכם מחוויים דעה על המידע הנלווה לדוחות הכספיים, אך תודה על ערנותכם. בהקשר לדיווח השנתי, אבקשכם לעבור בהקפדה רבה על כל המידע הנלווה הכלול בו, מאחר ואין לנו מי שיעשה את הבדיקה ברמה הנעשית על ידכם".
3. בדוח הסקירה של רואה חשבון חרובי על המידע הכספי של חברה בת של חברת גמא בע"מ (להלן "חברת הבת"), נכללה הפנית תשומת הלב לתביעה שהוגשה נגד חברת הבת. בעקבות זאת, כלל רואה חשבון ברושי בדוח הסקירה על המידע הכספי של חברת גמא בע"מ (להלן – "החברה"), הפניית תשומת לב להפניה של רואה החשבון חרובי בדוח הסקירה על המידע הכספי של חברת הבת, מאחר ולדעתו התביעה הינה מהותית. מנכ"ל החברה, הביע תמיהתו באומרו כדלקמן: "הנהלת החברה החליטה שהתביעה אינה מהותית לדוחות המאוחדים, ולכן היא לא קיבלה ביטוי בדוחות הרבעוניים המאוחדים של החברה. מוזר לי הפתרון שלך – "להפנות להפניה".
4. במסגרת ביצוע נהלי סקירה אנליטיים במהלך סקירת המידע הכספי של חברת דלתא בע"מ (להלן – "החברה"). נמצא ע"י רואה חשבון אילני, שמכירות החברה גדלו מאד ברבעון השלישי בהשוואה לרבעון שקדם לו, בעוד שידוע לו כי ברבעון השלישי ולאחריו חלה הרעה ניכרת במצב עסקיה של החברה. מנכ"ל החברה הגיב לממצא זה באומרו כדלקמן: "עזוב שטויות – מה שקובע זה המכירות ויתרת החשבון בבנק, ואלה גדלו מאד ברבעון. לא ברור לי ממה אתה מוטרד. סה"כ אתה עורך סקירה על מידע ביניים והאמת תתבטא בדוחות השנתיים".
5. בביאור במידע הכספי של חברת זטא בע"מ (להלן – "החברה") נכתב כדלקמן: "בשנת 2011 סבלה החברה מהפסדים גדולים, ובתקופות של תשעה ושלושה חודשים שהסתיימו ביום 30 בספטמבר 2012 גדלו ההפסדים והחברה עברה לתזרים מזומנים שלילי מפעילות שוטפת. הנהלת החברה מנהלת משא ומתן עם תאגידי בנקאיים, ולהערכתה תוכל להשיג מקורות מימון נוספים לצורך המשך הפעלתה של החברה". רואה חשבון חרובי כלל הערת עסק חי בטיוטת דוח הסקירה על המידע הכספי. יו"ר הדירקטוריון של החברה נזף בו כדלקמן: "לא מבין אותך – אין שום ספק לגבי העסק החי, החברה צריכה לשלם בגין סדרת ג' של אגרות החוב רק ב-30 ביוני 2013, הקשיים בתזרים הינם זמניים וחולפים. לא פעם היו לנו בעבר עליות ומורדות בעסקים ובתזרים, אך תמיד התגברנו עליהן ללא מאמץ מיוחד ובסיוע הבנקים. לדעתי אין צורך להתייחס לעניין זה בדוח הסקירה, וניתן להסתפק במידע הכלול בביאור במידע הכספי, ובמקרה הגרוע לציין בדוח הסקירה שלך כי המשך פעילות החברה מותנה בהשגת מקורות מימון נוספים".

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 ביניים של החברות.

הערות:

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

שאלה מס' 3 – 10 נקודות

בדיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון לצורך רענון נהלי הביקורת הנהוגים במשרד, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

חלק א' - ביקורת סעיף ההכנסות

במענה לדבריו של רואה חשבון אגוזי כי: "ביקורת סעיף ההכנסות מהווה מוקד סיכון גבוה עבור רואה החשבון המבקר בהקשר לביקורת של דוחות כספיים. חלק ניכר מהתביעות המוגשות נגד רואי חשבון מבקרים נובע מליקויים בדיווח על ההכנסות בדוחות הכספיים. נושא זה קיבל משמעות מיוחדת בעיקר בחברות המוכרות מערכות מתוחכמות הכוללות חומרה, תוכנה ומרכיבי שירות", אמר רו"ח חרובי כדלקמן "הכנסות זה הכנסות, ומה זה משנה אם מוכרים גרביים או מוצר הייטקי, לא ברור לי מה מיוחד בהכנסות שאינו קיים בסעיפים האחרים של הרווח והפסד, שה"כ יש לוודא שכל ההכנסות נרשמו ובמועד. דבר לא השתנה בנושא".

נדרש:

1. חווה דעתך על האמור לעיל.
2. הסבר ופרט את גורמי הסיכון העיקריים האפשריים, הידועים לך, בעת ביקורת סעיף ההכנסות, ואת נוהלי הביקורת המתאימים אליהם.

חלק ב - ביקורת סכום הרווח/הפסד

במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי: "אין צורך לבדוק את תוצאת הרווח/ההפסד בדוח רווח והפסד, שכן היא נגזרת משאר סעיפי דוח רווח והפסד (הכנסות והוצאות), שנבדקו במהלך הביקורת, ואם אלה נבדקו באופן נאות, הרי שתוצאתם הנגזרת (הרווח/הפסד) הינה נכונה. יתירה מזאת, בטחון נוסף בדבר נכונות סכום הרווח/ההפסד מושג באמצעות בדיקת סעיפי המאזן, ואם גם אלה נבדקו באופן נאות, הרי שתוצאתם הנגזרת-יתרת הרווח/הפסד-הינה נכונה", אמר רו"ח ברושי כדלקמן, "הרווח/הפסד הוא אמנם תוצאה נגזרת של סעיפי דוח רווח והפסד, מחד גיסא, ושל סעיפי המאזן, מאידך גיסא, אך המציאות מלמדת שגם בנתונים נגזרים יכולים להיות טעויות".

נדרש:

1. חוות דעתך על האמור לעיל.
2. הכן הנחיות לבדיקת סעיף הרווח/הפסד לתקופה, הכלול בדוחות הכספיים השנתיים.

שאלה מס' 4 – 10 נקודות

משרדך מונה לאחרונה כרואי החשבון המבקרים של אוניברסיטת משכל (להלן - "האוניברסיטה").

להלן תיאור סביבת המחשוב של האוניברסיטה, כפי שהובא לידיעתך:

- מערכת ERP שפותחה לאחרונה ע"י ספק מחו"ל לניהול הספר הראשי ותהליכי הרכש והרכוש הקבוע של האוניברסיטה (חבילת מדף).
- מערכת "תשואה" לניהול ההשקעות של כספי התרומות המתקבלות (חבילת מדף). קיים ממשק ממוחשב ממערכת זו לספר הראשי.
- מערכת "משאבים" לניהול משאבי אנוש ושכר (באמצעות לשכת שירות).
- מערכת "מינהל" לניהול הנתונים האישיים של הסטודנטים והישגיהם בלימודים (פיתוח עצמי).
- מערכת BILLING לניהול הגביה מהסטודנטים (פיתוח עצמי). קיים ממשק ממוחשב ממערכת זו לספר הראשי.

נדרש:

בהקשר לביקורת דוחותיה הכספיים השנתיים של האוניברסיטה, נתבקשת כדלקמן:

1. לבדוק את הבקורות הכלליות בסביבת טכנולוגיית המידע – פרט מה הן המערכות, מהמציאות לעיל, אשר לדעתך עליך לכלול במסגרת בדיקה זו, ואלו נושאים תבדוק בכל אחת ממערכות אלה.
2. ערוך תכנית ביקורת לבדיקת מערכת המידע של תהליך הרכש במערכת ה-ERP.
3. לבצע ניתוח של פקודות היומן הידניות שהוזנו במהלך השנה לספר הראשי על מנת לאתר חשיפות לאי סדרים הכרוכים ברישום כוזב. ערוך תוכנית לבדיקה זו, וציין מהי טכניקת הביקורת בה תנקוט.
4. פרט והסבר מהן טכניקות הביקורת בהן תנקוט לצורך בדיקת הממשקים (INTERFACE) ממערכות "תשואה" וה-BILLING לספר הראשי.
5. במהלך עבודתך מצאת כי אתר האינטרנט של האוניברסיטה מאפשר העברת תרומות למוסד באמצעות כרטיסי אשראי – פרט מה הן החשיפות הקיימות במערכת תקבולי תרומות בכרטיסי אשראי באמצעות אתר האינטרנט, ואילו בקרות נדרשות כדי לצמצמן.

שאלה מס' 5 – 10 נקודות

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

1. האם רשאי רואה החשבון להוציא, לחברה המבוקרת על ידו, חוות דעת בדבר נאותות חיובים שהוציאה החברה ללקוחותיה, העשויה לשמש את החברה בעתיד לצורך הגנה נגד תביעות משפטיות שיוגשו נגדה?
2. האם רשאי רואה חשבון מבקר לדווח לבעלי המניות של החברה המבוקרת על ידיו על ליקויים שנמצאו על ידו בבקרה הפנימית על הדיווח הכספי של החברה?
3. האם רשאי רואה חשבון לעסוק במקצוע בישראל כחבר ביותר מאשר בחברת רואי חשבון אחת?
4. האם רק רואי חשבון יכולים לחוות דעה על דוחות כספיים של תאגידיים:
5. האם רואי החשבון רשאים להתאגד כחברה בעירבון מוגבל לצורך מתן שירותים נלווים (יעוץ בתחום המסים, הערכות שווי, ביקורת פנימית וכד') ללקוחות שהם משמשים להם כרואי חשבון מבקרים?
6. האם חייב רואה חשבון מבקר שהתפטר להודיע לדירקטוריון החברה ו/או לבעלי מניותיה את הסיבות להתפטרותו?
7. האם רואי חשבון משותפים (JOINT AUDITORS) יכולים לחלק ביניהם את העבודה באופן שמשרד אחד יערוך ביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים, ואילו המשרד השני יערוך סקירה של המידע הכספי ביניים של הרבעונים?
8. האם רשאי רואה החשבון לשתול קישוריות ("לינקים") באתר האינטרנט של משרדו לאתרי אינטרנט שונים העוסקים בעניינים כלכליים?
9. האם סקירת מידע כספי לתקופות ביניים מתוכננת להשגת בטחון סביר שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו כולל הצגה מוטעית מהותית?
10. האם רשאי רואה חשבון מבקר להשלים את תיק ראיות הביקורת (ניירות עבודה) ו/או לעשות בו שינויים לאחר תאריך מתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים?

שאלה מס' 6 – 12 נקודות

משרדך מונה לאחרונה כרואי החשבון המבקרים של רובוסופט בע"מ (להלן-"החברה"). החברה עוסקת בפתוח מוצרי תכנה לתעשיית הרובוטיקה. החברה הינה חברה פרטית הנשלטת ע"י משפחת לוי.

להלן ביאורים מתוך טיוטת הדוחות הכספיים של החברה לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2012, שנערכו על ידי חשב החברה, והוגשו לאישורך:

באור 1. כללי

החברה הינה חברה פרטית ודוחותיה הכספיים מבוקרים החל משנת 2012 ע"י משרד דניאלי ושות' רואי חשבון. הדוחות הכספיים לשנה קודמת, בוקרו ע"י משרד אריאלי ושות' רואי חשבון, תוקנו והוצגו מחדש בנפקד מדוחות כספיים אלה.

החברה עוסקת בפיתוח מוצרי תוכנה לתעשיית הרובוטיקה.

החברה הינה בבעלות בני משפחת לוי, המשמשים גם כמנהליה וכחברי מועצת המנהלה שלה, וזאת בהתאם להסכם ניהול שנחתם ביניהם.

מידע נוסף על נכסי החברה ותוצאות פעילותה בשנת הדוח ניתן למצוא בדוח הנהלת החברה המצורף לדוחות כספיים אלה.

באור 2. עיקרי המדיניות החשבונאית

הדוחות הכספיים ערוכים עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בישראל שנקבעו ע"י המוסד לתקינה חשבונאית, למעט מקרקעין, כמפורט להלן.

המקרקעין מוצגים עפ"י שוים ההוגן, המשקף את ערכו הריאלי, בהתאם לכללי חשבונאות בינלאומיים (IFRS). הנהלת החברה בדעה שהצגת המקרקעין בערכם הריאלי משקפת באופן נאות את נכסי החברה ואת תוצאות פעולותיה.

באור 3. עסק חי

לאחרונה סבלה החברה מקשיי נזילות, עקב צמצום האשראי הבנקאי, כתוצאה מאי עמידתה באמות המידה הפיננסיות שנקבעו בינה לבין תאגיד בנקאי. הנהלת החברה סבורה שקשיי הנזילות האמורים הינם זמניים וחולפים, רואי החשבון המבקרים של החברה הפנו בחוות דעתם את תשומת הלב לעניין זה, אך לא הסתייגו בשל כך.

באור 4. מזומנים בקופה ובבנקים

הסעיף כולל פיקדונות במטבע ישראלי וכן מזומנים במטבע חוץ המופקדים בבנק בחו"ל. הפיקדונות בחו"ל משמשים ברובם כבטחון לאשראי שניתן לחברה.

באור 5. מלאי

מלאי החברה כולל בעיקר תוכנות לשימושים שונים בתעשיית הרובוטיקה, ומורכב מהיוון הוצאות הפיתוח של התוכנות השונות, בעת מכירת תוכנות, מופחת ממלאי התוכנות החלק של הוצאות הפיתוח המיוחס לתוכנות שנמכרו.

באור 7. חייבים ולקוחות

הסעיף כולל, בין היתר, לקוחות בישראל ובחו"ל, חברות קשורות הפועלות בחו"ל, עובדי החברה ומנהל בעל עניין בחברה. החובות של לקוחות החברה ועובדיה נפרעו ברובם לאחר תאריך המאזן. לא נערכה הפרשה בגין חובות מסופקים, מאחר ורוב החובות נפרעו לאחר תאריך המאזן ויתרתם הינם ברי גביה.

באור 10. מקרקעין

המקרקעין משמשים בחלקם את החברה וברובם מושכרים לאחרים. המקרקעין מופחתים בשיעור של 4% לשנה, ושווים ההוגן, כמוצג בדוחות הכספיים, הוערך לתאריך המאזן ע"י משרד שמאי המקרקעין רוזמברג ושות'.

באור 13. הלוואות לזמן ארוך

רוב ההלוואות שהתקבלו ע"י החברה הינן צמודות לדולר של ארה"ב וחלקן התקבלו מבעל שליטה בחברה.

באור 17. הון מניות

הון המניות מורכב מ- 100,000 מניות בנות 1 ₪ ערך נקוב כל אחת.

בשנת הדוח הקצתה החברה למנהליה ולעובדיה 30,000 אופציות לרכישת מניות בחברה.

באור 18. הכנסות

הסעיף כולל את הכנסות החברה ממכירת תוכנות וממתן שירותי תמיכה בשימוש בתוכנות. החברה התחייבה לספק ללקוחותיה גרסאות מתקדמות של שדרוג התכנה במשך שלוש שנים, ללא תמורה.

באור 21. מסים על הכנסה

הוצאות המסים על הכנסה כוללות הפרשה למסים שוטפים, מסים נדחים ומס ערך מוסף.

החברה הינה "מפעל מאושר" כמוגדר בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, ולפיכך זכאית להטבות במס ולמענקים עפ"י חוק זה.

באור 23. התחייבויות תלויות

נגד החברה הוגשו תביעות לבתי המשפט בסך כולל של 24,300,000 ₪, הכוללות בעיקר תביעה של לקוח לשעבר של החברה הטוען לנזקים שנגרמו לו לכאורה בגין שימוש במוצרי החברה. הנהלת החברה בדעה שהתביעות שהוגשו נגד החברה הינן קנטרניות ומשוללות כל בסיס עובדתי.

נדרש:

פרט את הליקויים, אם קיימים לדעתך, בביאורים הנ"ל לדוחות הכספיים ונסחם מחדש, ככל שנדרש.

הערה: לצורך ניסוח הביאורים, ניתן להניח הנחות סבירות באשר לתוכנם והרכבם.

שאלה מס' 7 - 14 נקודות

להלן תאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות ציבוריות שונות, שניירות הערך שלהן נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל-אביב, ושבהם נתקלת בעבודתך כרואה חשבון מבקר במסגרת ביקורת דוחותיהן הכספיים ליום 31 בדצמבר 2012 ולשנה הסתיימה באותו תאריך, ובמסגרת ביקורת רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי של החברות ליום 31 בדצמבר 2012 (להלן-"הביקורת"):

1. במסגרת הביקורת בחברת חלמיש בע"מ (להלן-"החברה"), נמצאו טעויות ברישום הכנסות ממכירות בספרי החשבונות של החברה, תהליך שהוגדר כמהותי מאד בחברה. חלק מהטעויות נתגלו על ידך. בשיחה שקיימת עם סמנכ"ל הכספים של החברה בדבר נאותות הבקרות הפנימיות של החברה, נאמר על ידו כדלקמן: "אין שום בעיה עם הבקרה הפנימית העובדה שחלק מהטעויות נתגלו על ידי החשב של החברה, מעידה דווקא על קיומו של מערך בקרה פנימית נאות. תפקידו של החשב הוא לבדוק את נאותות הרישומים בחברה ואת ההכרה בהכנסה בהתאם ל-IFRS. ידוע לי שהוא לא כל כך מתמצא בדקויות השונות של ה-IFRS, ולכן מזל שיש לנו רואי חשבון מעולים שמתמצאים היטב בתקינה החשבונאית ומונעים טעויות מהותיות בדוחות הכספיים. בדיוק בשביל זה קיימים רואי חשבון מבקרים".
2. לקראת ישיבת הדירקטוריון, שבמסגרתה יאושרו הדוחות הכספיים של חברת גזית בע"מ (להלן-"החברה"), נתבקשת על ידי יו"ר הדירקטוריון, להציג בפני חברי הדירקטוריון את הדוחות הכספיים של החברה, לנתח את תוצאותיה הכספיות, להציג ולהסביר את המדיניות החשבונאית הנהוגה בה, ואת תהליך הערכת הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ועל הגילוי בדוחות הכספיים הנערך על ידי רואי החשבון. יו"ר הדירקטוריון אמר לך בהקשר זה כדלקמן: "חברי הדירקטוריון שלנו קצת מנותקים. וחבריה עסוקים כל אחד בעוד מספר דירקטוריונים. ספר לנו מה קורה בחברה. שמעתי שיש בחברה שלנו מכשירים פיננסים מורכבים ביותר, מעניין איך העריכו את שוויים, ושלא נחשף לצרות בגינם. כמו כן, הסבר לנו בישיבה איך נערכת הערכת הבקרות הפנימיות בחברה והאם גילית משהו מעניין בנושא זה".
3. במסגרת הביקורת בחברת בזלת בע"מ (להלן-"החברה"), נמצא שפקודות היומן נרשמו על ידי מספר גורמים בחברה, כאשר שניים מהם אינם מעורבים בדרך כלל ברישומים החשבונאיים. כן נמצאו פקודות יומן בסכומים מהותיים שנרשמו בימי חג בישראל, כאשר חלקן בוטלו או תוקנו בשלב מאוחר יותר. במענה לבירורים שערכת בהקשר לזה, השיב לך סמנכ"ל הכספים של החברה כדלקמן: "אני לא רואה שום דבר מיוחד בממצאים. אנו חברה בינלאומית וקורה שאנשים עובדים בחגים. כמו כן, אצלנו במחלקת הכספים כל אחד יכול לרשום פקודות יומן. מה אתה חושב – אם מישהו נעדר או עסוק – נמתין עד שיחזור לעבודה, או שיתפנה לבצע את הרישומים? חייבת להיות רציפות בעבודה".
4. יומיים לפני המועד המתוכנן לאישור הדוחות הכספיים של חברת צור בע"מ (להלן "החברה"), נתקבלו במשרדי החברה מסמכי הערכות שווי של נכסי מקרקעין (להלן "הערכות השווי"), שנערכו על ידי מר הרשקוביץ, מעריך שווי שנשכר על ידי החברה. הערכות השווי דלעיל מבססות את שווי הנכסים כמוצגים בדוחות הכספיים של החברה בסכומים מהותיים. בעיון בהערכות השווי דלעיל, מצאת שהמעריך משתמש בהנחות מסוימות, שלא נראות לך סבירות ו/או עקביות. במענה להשגותיך, נאמר לך ע"י מנכ"ל החברה כדלקמן: "מזל שיש לנו את הרשקוביץ. לדעתי הוא מבכירי השמאים ומעריכי השווי שבישראל, וגם מוסדות המדינה מסתייעים בו, גם אנו מתקשים לעיתים לרדת לפרטי הערכות השווי ולחישובים המורכבים הנערכים על ידו ומוצגים בנספחים, ולהבין מה הוא עושה. הדירקטוריון סומך עליו במאה אחוז. אני רק מקווה שהוא לא מחמיר בהערכות שהוא עושה לנו ולא פוגע בתוצאות העסקיות שלנו. לשאלתך איך אנו משלמים לו – אנו מתגמלים אותו באופן נאות ומעל למקובל והוא שמח מאד לעבוד איתנו".

5. במסגרת הביקורת בחברת שחם בע"מ (להלן – "החברה"), שנערכה על ידך לראשונה, נמצא כי רוב הפעולות במחלקת הכספים, והרישומים החשבונאיים העיקריים בחברה נעשים על ידי אותו עובד, שהינו מיומן וותיק מאוד בחברה. בעקבות פנייתך למנכ"ל החברה, הגיב האחרון בזעם, כדלקמן: "גם רואה חשבון שהיה לפניך עשה לנו בעיות! אתם רואי חשבון באים תמיד עם הסיסמאות של הפרדת תפקידים ולא מבינים בעסקים. אנו אמנם חברה ציבורית, אך אנו חברה קטנה שמייצרת שני מוצרים בלבד, ולכן מערך הכספים שלנו מאוד פשוט ומצומצם וזה היתרון שלנו. מה אתה מציע – שנעסיק עוד חמשה אנשים, שיבדקו אחד את השני, וזאת כדי לרצות אתכם?"

נדרש:

1. הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים, המצבים והאמירות שפורטו לעיל, ומה השפעתם על תהליכי הביקורת, דלקמן:

1.1 ביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי של החברות השונות ליום 31 בדצמבר 2012.

1.2 ביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים של החברות השונות ליום 31 בדצמבר 2012 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך.

2. הסבר את ההשלכות האפשריות של כל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, על דוח רואה החשבון המבקר, דלקמן:

2.1 דוח רואה החשבון המבקר על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי ליום 31 בדצמבר 2012.

2.2 דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים השנתיים של החברות השונות ליום 31 בדצמבר 2012 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך.

הערות:

- יש להתייחס בתשובה לכל אירוע/מצב בנפרד.
- לא נדרש לנסח את הסטיות מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר.
- לצורך התשובה הינך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

שאלה מס' 8 – 8 נקודות

במהלך דיון מקצועי, שנערך במשרד רואי חשבון, הושמעה הדעה כי ביקורת של "נכסים בלתי מוחשיים" (מוניטין, פטנטים, זכויות יוצרים, סימני מסחר וכד') בדוחות הכספיים, שונה מביקורת של "נכסים מוחשיים" (מבנים, כלי רכב, ציוד וכד').

נדרש:

- הסבר את ההבדלים בין ביקורת של "נכסים בלתי מוחשיים" ל"נכסים מוחשיים".
- ערוך תכנית ביקורת המיועדת לבדיקת סעיפי "נכסים בלתי מוחשיים" בדוחות כספיים שנתיים של חברות.

שאלה מס' 9 – 6 נקודות

קיימים גופים הנוהגים להתקשר עם לקוחותיהם בהסדרי חליפין ("ברטר"), על פיהם הם מוכרים את מוצריהם או שירותיהם שלא בנוהל ובתמורה כספית רגילים, אלא בתמורה לשירותים ו/או מוצרים שאותם הם רוכשים מאותם לקוחות. הסדרים אלה קיימים במגזרים עסקיים שונים.

נדרש:

פרט והסבר את ההשלכות של הסדרי חליפין מהסוג שתואר לעיל על הבקרה הפנימית בחברה ועל נהלי הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה.

שאלה מס' 10 – 10 נקודות

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

1. האם יש לתת גילוי בדוחות הכספיים השנתיים של חברה להתחייבות תלויה שסיכויי התממשותה קלושים?
2. מהו הגילוי הנדרש בדוחות הכספיים השנתיים של חברה בהקשר לשעבודים הקיימים על נכסיה?
3. האם יש לתת גילוי בדוחות הכספיים השנתיים המאוחדים לערבות שניתנה ע"י חברת האם לחברת הבית הנכללת באיחוד?
4. האם רשאי דירקטוריון של חברה להאציל את סמכויותיו לוועדה, שמונתה על ידו, כדי שזו תדון בדוחות הכספיים ותאשרם.
5. האם דירקטוריון של חברה יכול למנות אדם אחד בלבד, והאם הוא רשאי לאשר לבדו את הדוחות הכספיים השנתיים של החברה?
6. האם רשאי יו"ר דירקטוריון להתעלם מדיווח שנמסר לו ע"י רואה החשבון המבקר בדבר ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית שנמצאו על ידו בחברה?
7. איזה דוחות השוואתיים (מספרי השוואה) יש לכלול בדוחות הכספיים השנתיים של חברה ציבורית הכפופה לחוק ניירות ערך, ואיזה בדוחות כספיים השנתיים של חברה הנכללים בתשקיף הנפקה של ניירות ערך לציבור?
8. האם ניתן בדוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים השנתיים של חברה לתת חוות דעת שלילית המתייחסת רק לדוח על תזרימי המזומנים?
9. האם, בכל מקרה, יש לכלול בדוחות הכספיים של חברה דו"ח על השינויים בהון העצמי ודו"ח על תזרימי המזומנים?
10. האם ניתן לתת חוות דעת בלתי מסויגת על דוחות כספיים של חברה פרטית הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) וניתן בהם גילוי לכך?