

ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות

בחינת מועצת רואי חשבון

מועד חורף 2014

מוגש כשירות "מיומנות" לסטודנטים הניגשים לבחינת המועצה

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

משרדך משמש כרואי חשבון המבקרים של חברת גמא אחזקות בע"מ (להלן-"החברה"), החל מתחילת שנת 2014. החברה הינה חברה ציבורית שמניוטיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב. החברה עוסקת בפיתוח ובהפעלה של נכסי נדל"ן בארץ ובחו"ל, באמצעות חברות בנות וכוללות, שחלקן מבוקרות ע"י רואי חשבון אחרים.

להלן טיוטת דוח סקירה של רואי החשבון המבקרים על המידע הכספי התמציתי המאוחד של החברה והחברות הבנות שלה לתקופת הביניים של שלושה חודשים שנסתיימה ביום 31 במרס 2014, שהוכנה ע"י עוזרך והוגשה לחתימתך:

דן שמואלי ושות', רואי חשבון

שד' באזל 81, תל-אביב, טל' 03-2232322

דוח סקירה של רואי החשבון המבקרים לבעלי המניות של חברת גמא אחזקות בע"מ

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת גמא אחזקות בע"מ וחברות בנות שלה להלן-הקבוצה), הכולל את הדוח על המצב הכספי התמציתי המאוחד ליום 31 במרס 2014, ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, הרווח הכולל, שינויים בהון ותזרימי המזומנים לתקופה של שלושה חודשים שהסתיימה באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופת ביניים זו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופת ביניים זו לפי פרק ד' של הקמת ניירות ערך (דוחות תקופתיים מידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופת ביניים זו בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו, המועלות בחו"ל, אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-41% וכ-45% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 במרס 2013, בהתאמה והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהווה כ-53% וכ-59%, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שלושה חודשים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאמה.

כמו כן, לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות מוחזקות, הפועלות בחו"ל, המוצגות לפי שיטת השווי המאזני, אשר ההשקעה בהן הינה כ-78,920 אלפי ₪ וכ-97,235 אלפי ₪ לימים 31 במרס 2014 ו-31 במרס 2013, בהתאמה וחלקה של הקבוצה בהפסד הינו 5,459 ₪ וכ-14,450 אלפי ₪ בתקופות של שלושה חודשים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצמצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מהווים חוות דעת של ביקורת.

הסתייגויות:

1. במידע הכספי הנ"ל לא נכלל גילוי לעסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין כנדרש בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

2. במידע הכספי ליום 31 במרס 2014 של חברה בת שאוחדה, הרשומה ופועלת ברוסיה ומבוקרת ע"י רואי חשבון מבקרים אחרים, לא נרשמה הפרשה לירידת ערך בגין הרכוש הקבוע בסכום מהותי. רואי חשבון המבקרים של החברה דלעיל הסתייגו בדוח הסקירה בגין זאת.

3. הערכות השווי של נכסי הנדליין בחו"ל של הקבוצה, נערכו ע"י שמאים בחו"ל. לא היה באפשרותנו להניח דעתנו באשר לנאותות ההנחות, אשר שימשו בסיס להערכות אלה.
4. טרם תוקנו חולשות מהותיות וליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית על הדיווח הכספי של החברה ושל חלק מהחברות המוחזקות, אשר צוינו בדוח הדירקטוריון של החברה ליום 31 בדצמבר 2013.

מסקנה

פרט לאמור לעיל, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

בנוסף לאמור בפסקה הקודמת, פרט לאמור לעיל, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

מבלי לסייג את מסקנתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב כדלקמן:

1. היקף ההכנסות של משרדנו מעיסוקים אחרים (שירותים שאינם ביקורת) שניתנו לקבוצה, עולה על שליש מכלל ההכנסות של המשרד מהקבוצה.
2. חלק ניכר מפעילות הקבוצה ומנכסיה הינם ברוסיה. לא ניתן להעריך בשלב זה את השלכותיו הצפויות של המשבר הכלכלי החמור הפוקד את רוסיה, על הקבוצה ועל המידע הכספי שלה.
3. למידע שנכלל בדוחות הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2013 שבוקרו ע"י רואי חשבון מבקרים אחרים, בדבר מחלוקת בין החברה לרשות ניירות ערך בישראל באשר לטיפול החשבונאי במכשירים פיננסיים בדוחות הכספיים של החברה, החל מהדוחות הכספיים לשנת 2011. אין באפשרותנו, להעריך את ההשפעה של המחלוקת על המידע הכספי הנ"ל.
4. למשא ומתן המתנהל עם בעלי אג"ח בחברה בדבר הסדר חוב המוצע על ידם, שטרם התגבש.

אנו מסכימים כי דוח סקירה זה ייכלל בדוחות התקופתיים של החברה ליום 31 במרס 2014.

דן שמואלי ושות'

נדרש:

1. פרט והסבר את הליקויים הקיימים בטיוות דוח הסקירה של רואי החשבון המבקרים על המידע הכספי הבלתי מבוקר של חברת גמא אחזקות בע"מ שהוצגה לעיל. נסח מחדש, במידת הצורך, את הקטעים הרלבנטיים בדו"ח הסקירה, שלדעתך אינם מנוסחים כראוי. הנך רשאי להניח לצורך התשובה הנחות סבירות ורלבנטיות, ככל שידרשו.
2. פרט והסבר את הדגשים שיש לתת בסקירה של מידע כספי בלתי מבוקר לתקופת ביניים של חברה ציבורית, העוסקת בפיתוח ובהפעלה של נכסי נדליין בארצות שנקלעו למשבר כלכלי, והפועלת בארצות אלה באמצעות חברות בנות וכלולות, המבוקרות ע"י רואי חשבון אחרים.

שאלה מס' 2 (מחברת ב' – מחברת כחולה) 120%

בתקן ביקורת בדבר "נהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים, נאמר כי השפעת העסקאות בין "צדדים קשורים" על המצב הכספי, או על השינויים בו, או על התוצאות העסקיות של הצדדים, עשויה להיות משמעותית למשתמשים בדוחות הכספיים.

בדיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון, באשר לנהלי הביקורת בעניין "צדדים קשורים" ועסקאות ביניהם, במסגרת הביקורת של דוחות כספיים, הושמעו הדעות וחלופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח אגסי כי:** "אין הבדל בין ביקורת של נושא עסקאות עם צדדים קשורים לכל נושא אחר בדוחות הכספיים. כל עניין הרלבנטי לדוחות הכספיים, חייב להיות מבוקר ולקבל אותה תשומת לב" **אמר רו"ח תפוחי:** "איני מסכים עם אגסי לנושא עסקאות עם צדדים קשורים, יש חשיבות מיוחדת, ויש להקצות לעניין זה תשומת לב רבה בביקורת".
2. **אמר רו"ח שזיפי כי:** "אני מסכים עם תפוחי, אך רק בהקשר לחברות ציבוריות, שם יש לציבור עניין לדעת מה היו העסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין. בחברות פרטיות מידע זה הינו חסר ערך ואין בו עניין".
3. **אמר רו"ח הדרי כי:** "בחברות ציבוריות עסקאות עם צדדים קשורים מדווחות בדוח הדירקטוריון, לכן ניתן לכלול בדוחות הכספיים ביאור המפנה את קורא הדוחות לדוח הדירקטוריון, הכולל את המידע הרלבנטי בעניין זה. מידע זה הינו באחריות הדירקטוריון, וטוב שלא חלה עלינו אחריות בשל כך".
4. **במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי:** "על המבקר לגלות ערנות גם לעסקאות עם צדדים קשורים שנעשו ללא תמורה". **אמר רו"ח הדרי:** "אם הן ללא תמורה - איזה עניין יש בהן ומה לנו לעסוק בכך. שכן ממילא הן לא מקבלות ביטוי חשבונאי".
5. **במענה לדבריו של רו"ח אלוני כי:** "מה שחשוב הוא שנוודא שהעסקאות של הגוף המבוקר עם צדדים קשורים ובעלי עניין אושרו כנדרש בחוק", **אמר רו"ח אגסי:** זה עניין משפטי שאינו קשור בנו כרואי חשבון מבקרים, ואין לכך השלכות על הדוחות הכספיים בתהליך הביקורת עליהם".
6. **במענה לדבריו של רו"ח תמרי כי:** "לא ברור לי, אם נדרש מאתנו לבדוק את האפקטיביות של הבקורות המופעלות ע"י הגוף המבוקר בדבר עסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין", **אמר רו"ח תפוחי:** "זה תלוי באיזה סוג של גוף מבוקר מדובר, ובמידת מהותיותו של העניין". **הוסיף רו"ח הדרי** "הנושא מאד רגיש ומהותי, ולכן בכל מקרה חייב רואה החשבון המבקר לבדוק את כל מכלול הבקורות המיושמות ע"י הגוף המבוקר בעניין זה".

נדרש:

1. חווה דעתך על האמירות וחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).
2. פרט דוגמאות לבקורות הפנימיות שיש ליישם בחברה ציבורית, הכפופה לחוק ניירות ערך, בהקשר לעסקאות עם צדדים קשורים ובעלי עניין.

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

חברת אגרוטק בע"מ הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב (להלן-"החברה"). בעקבות תרמית גדולה שנתגלתה לאחרונה בחברה, וחששות לאי סדרים נוספים בתחומים שונים של פעילות החברה, התכנס הדירקטוריון של החברה לדיון מקיף בנושאי הבקרה והביקורת הפנימית בחברה, ובתפקוד המבקר הפנימי של החברה (להלן-"המבקר הפנימי").

להלן מובאות מהדיון דלעיל:

דירקטור א' אמר כדלקמן: "בתפקוד הבקרה הפנימית, הביקורת הפנימית והמבקר הפנימי בחברה ירודים, יש להחליף את כולם לאלתר, לפני שיגנבו לנו את החברה כולה. מבלבלים אותנו במושגים של בקרה פנימית, ביקורת פנימית ומבקר פנימי-הכל אותו דבר ומיועד לאותה מטרה – מניעת גניבות בחברה".

דירקטור ב' אמר כדלקמן: "המבקר הפנימי הפך להיות פקיד של מנכ"ל החברה ועושה דברו, שכן המבקר הפנימי הינו שכיר בחברה ומשכורתו נקבעת ע"י המנכ"ל והוא זה שמפעיל. בנסיבות אלה אין לצפות לביקורת פנימית אפקטיבית ואובייקטיבית, היכולה להקרין על תפקוד המנכ"ל. על המבקר הפנימי להיות כפוף ישירות לדירקטוריון החברה, והוא זה שינחה אותו בעבודתו וישלם לו את שכרו".

דירקטור ג' אמר כדלקמן: המבקר הפנימי נכשל בתפקידו עקב חוסר ידע והכשרה בביקורת. הוא אינו רואה חשבון מוסמך או כלכלן מדופלם. לדעתי, העסקת אדם בעל העדר הכשרה מסוגו כמבקר הפנימי של החברה אינה חוקית. אני מציע למנות במקומו, כמבקרי הפנים של החברה, משרד רואה חשבון ידוע ובעל מוניטין, או גוף המתמחה בביקורת פנימית".

דירקטור ד' אמר כדלקמן: "המבקר הפנימי נכשל בתפקידו, עקב העדר נכונות החברה לחשוף בפניו את כל המידע המצוי בה. אבקש לקבל הסבר בדבר זכותו של המבקר הפנימי לדרוש ולקבל מידע מעובדי החברה, ובדבר מידת הלגיטימיות של התנהגות מנכ"ל החברה, שמנע מהמבקר הפנימי קבלת מסמכים, שהוגדרו על ידו כסודיים ו/או לא רלבנטיים לעבודתו של המבקר הפנימי".

דירקטור ה' אמר כדלקמן: "לא זו בלבד שהמבקר הפנימי לא מילא את תפקידו, אלא אף מצא לנכון למסור פרטים על התרמית לגורמים מחוץ לחברה – חוקרי המשטרה וחוקרי רשות המסים, ובכך הפר את נאמנותו לחברה ואת חובת שמירת הסודיות החלה עליו".

דירקטור ו' אמר כדלקמן: "אני ממליץ לחזק את ועדת הביקורת של החברה ולכלול בה רואה חשבון, כלכלן ומשפטן, ועדה בהרכב זה, תוכל לערוך ביקורות בחברה ותהיה בלתי תלויה במנכ"ל ולא תושפע ממנו. ועדה זו תוכל גם, בעת הצורך, להחליף את המבקר הפנימי בחברה".

דירקטור ז' אמר כדלקמן: "לדעתי הבעיה נובעת מהעדר שיתוף פעולה בין המבקר הפנימי לרואי החשבון המבקרים של החברה. שניהם אמורים לבדוק קיומן של תרמיות ומעילות, אך בפועל לא היה קיים שיתוף פעולה ביניהם, והתוצאה ידועה לכולנו. עדיף לדעתי כי משרד רואי החשבון המבקרים של החברה ימנה מתוכו מבקר פנימי לחברה, ואז צפוי שיתוף פעולה מלא בין המבקר הפנימי לרואי החשבון המבקרים ויובטחו כישוריו המקצועיים של המבקר הפנימי".

דירקטור ח' אמר כדלקמן: "המבקר הפנימי פעל ללא הכוונה וללא תכנית עבודה מסודרת. אמנם לא אמורים להכתיב לו תכנית עבודה מחייבת, אך גם לא יתכן שיחליט באופן עצמאי מה לבדוק ומתי".

דירקטור ט' אמר כדלקמן: "גם אם המבקר הפנימי לא יתפקד כמצופה, לא יתכן שיפוטר בו במקום ע"י המנכ"ל וללא כל מעורבות של הדירקטוריון. ראוי היה שנשמע את תגובתו של המבקר, אם הוחלט לפטר".

דירקטור י' אמר כדלקמן: "עניין הבקרה הפנימית בחברה אמור היה להיפתר כתוצאה משינוי שחל בשנים האחרונות בתקינה של רואי החשבון, המחייבת אותם לבדוק את כל הבקורות בחברה, ולהעיר להנהלת החברה על ליקויים שימצאו בהן, והם אף נותנים הצהרה לציבור המשקיעים בחברה בעניין זה".

נדרש:

פרט את התייחסותך לכל אחת מהמובאות דלעיל (יש להתייחס לכל מובאה בנפרד).

שאלה מס 4 (מחברת ד' – מחברת ירוקה) 8%

תאגידיים המדווחים בהתאם לחוק ניירות ערך התשכ"ח-1968, חייבים בנסיבות מסוימות, לכלול נתוני פרופורמה בדוח התקופתי שלהם, המתפרסם בציבור בהתאם לחוק הנ"ל ותקנותיו (להלן - "נתוני פרופורמה").

נדרש:

1. הסבר מהותם ומאפייניהם של נתוני פרופורמה.
2. פרט והסבר באילו נסיבות נדרשת הכללה של נתוני פרופורמה בדוח התקופתי.
3. פרט את סוג המידע הנכלל במסגרת נתוני פרופורמה.
4. פרט את נוהלי הביקורת שיש לנקוט לצורך בדיקת נאותות נתוני הפרופורמה.
5. פרט והסבר את מאפייניו של דוח רואה החשבון המבקר על נתוני הפרופורמה, בהשוואה לדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים.

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

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

1. האם נדרש רואה חשבון מבקר של חברה ציבורית בישראל, לבדוק ולהעריך את עבודתו של המבקר הפנימי, במסגרת ביקורת של דוחות כספיים וביקורת של רכיבי הבקרה פנימית על דיווח כספי?
2. האם רשאי רואה חשבון מבקר של חברה ציבורית בישראל, לתת חוות דעת בלתי מסויגת על דוחות כספיים ועל רכיבי הבקרה פנימית על דיווח כספי, כאשר לא מונו דירקטורים בחברה כנדרש עפ"י החוק?
3. האם נדרש רואה חשבון מבקר לקבל מהנהלת המבוקר הצהרת מנהלים, לצורך מתן דוח מיוחד, הערוך במתכונת של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים?
4. האם בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים, ניתן להפנות תשומת לב לספקות משמעותיים אפשריים בדבר המשך קיומו של התאגיד כעסק חי, התלויים בהתממשותם או אי – התממשותם של אירועים מסוימים בעתיד?
5. האם נדרש רואה חשבון מבקר ליישם נהלים אנליטיים לבדיקת מידע מגזרי הנכלל בדוחות הכספיים?
6. האם רשאי רואה חשבון מבקר לסטות בהוראה רלוונטית ותקן ביקורת, והאם יש לכך השלכות על חוות דעתו על הדוחות הכספיים המבוקרים על ידו?
7. האם על רואה חשבון המבקר לבדוק את סבירות העסקאות אותן ביצע הגוף המבוקר ו/או את הצדקתן העסקית, וזאת כחלק מתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים?
8. האם רשאי רואה חשבון מבקר או גורם מטעמו שלא להשתתף בספירת מלאי מהותי בחו"ל של המבוקר?

9. האם נדרש רואה חשבון מבקר להתייחס בחוות דעתו על הדוחות הכספיים הערוכים על בסיס מזומנים, לכך שהדוחות אינם ערוכים על בסיס מצטבר, אלא על בסיס מזומנים?
10. האם יש לתת גילוי בדוחות הכספיים השנתיים של תאגיד להתחייבות תלויה שסיכויי התממשתה קלושים?

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

עפ"י סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, נדרשות חברות לצרף לדוחות על הכנסתן בשנת המס, דוח המתאם את הרווח/הפסד לפי דוח רווח והפסד, לרווח/הפסד המדווח על ידן לצרכי מס הכנסה (להלן-"דוח ההתאמה לצרכי מסים"). לדו"ח זה מצורף דין וחשבון של רואי החשבון (להלן-"חוות דעת רואה החשבון על דוח ההתאמה"), בנוסח כדלקמן:

בדקנו את דוח ההתאמה של חברה.....לשנת המס.....(אליו צורפו הטפסים המסומנים בחותמתנו לשם זיהוי) המתאים את הרווח/הפסד של החברה לפי דוח רווח והפסד שלה לשנה שנשתיימה ביום....., לרווח/הפסד שהוצהר על ידה לצרכי מס הכנסה, לשנת המס האמורה.

בדיקת הוצאות המפורטות בתקנות בדבר "תנאים לניכוי הוצאות מסוימות", החישובים הדרושים לפי סעיף 3(י) לפקודת מס הכנסה והתקיימות התנאים המפורטים בסעיף 32א' לפקודת מס הכנסה, נעשו בהיקף שסוכם בין נציבות מס הכנסה לבין לשכת רואי חשבון בישראל, על כל המשתמע מכך, וכפי שמשתקף בדוח ההתאמה.

לדעתנו, כפוף לאמור לעיל, ההתאמה הנ"ל נערכה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה 1985.

.....

רואי חשבון

להלן תיאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות שונות, בהם נתקלת בעבודתך כרואה החשבון המבקר, בהקשר לביקורת דוחותיהן הכספיים לשנת 2014 (להלן-"דוחות הכספיים"), וביקורת דוח ההתאמה לצרכי מסים לשנת המס 2014, המוגשים לרשות המסים בגין אותה שנה:

1. דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של חברת צור בע"מ, כלל הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים של החברה, בשל העדר מסמכים לרישומן של הוצאות מסוימות, בסך כולל של 1,234,256 ₪.
2. בסקירת דוח ההתאמה של חברת גרייט בע"מ לשנה קודמת (שנת המס 2013), שנבדק ע"י רואי חשבון מבקרים קודמים, נמצאה על ידך טעות מהותית בדוח ההתאמה לצרכי מסים לשנה קודמת (שנת המס 2013), לטובת החברה (הקטנת חבות המס). הנהלת החברה מסרבת לתקן את הדיווח לרשות המסים, בטענה שהטעות אינה מעניינת, אלא מעניינת של רואי החשבון הקודמים, שחיוו דעתם על דוח ההתאמה של אותה שנה, ויש להשאיר את העניין לביקורת שתיערך בחברה ע"י רשות המסים, אם תיערך.
3. לחברת שחם בע"מ שני משרדי רואי חשבון מבקרים משותפים. משרדך, שמונה בשנת 2014 כרואי חשבון מבקרים משותפים, נתבקש לחתום לבד על חוות דעת רואה החשבון על דוח ההתאמה של החברה, בטענה כי כך נהגו כל השנים, מאחר ולמשרד השני אין ולא הייתה כל מעורבות בנושאי המסים של החברה.
4. בביקורת שנערכה על ידך בחברת גזית בע"מ, נמצא כי החברה לא ניכתה מס במקור מתשלומים לספקים ונותני שירותים, שהינם צדדים קשורים בחברה, בסך כולל של 1,750,230 ₪ כנדרש עפ"י הוראות ניכוי מס במקור שבפקודת מס הכנסה ותקנותיה.
5. בביקורת שנערכה בחברת דולומיט בע"מ נמצאה אי התאמה, בלתי מסברת, בסך 97,340 ₪, בין הוצאות הפחת על רכוש קבוע שנרשמו בספרים, להוצאות הפחת המדווחות לצרכי מסים ("טופס פחת"/"טופס י"א").
6. מנכ"ל חברת שמיר בע"מ מסרב לכלול בהצהרת המנהלים על הדוחות הכספיים, הנחתמת ע"י הנהלת החברה, פיסקה המתייחסת לנאותות דוח ההתאמה לצרכי מסים המוגש ע"י החברה לרשות המסים. לטענת המנכ"ל הדוח נערך ע"י רואי החשבון המבקרים והנהלת החברה אינה בעלת ידע והבנה במסים לבדיקת נאותותו.

נדרש:

הסבר כיצד תנהג בכל אחד מהאירועים והמצבים שתוארו לעיל, ואת השפעתם, אם קיימת, על דוח ההתאמה לצרכי מסים לשנת המס 2014, ועל חוות דעת רואה החשבון על דוח ההתאמה דלעיל.

הנחיות:

- יש להתייחס לכל מקרה בנפרד.
- יש לנסח את הסטייה, אם נדרשת, מהנוסח האחיד של חוות דעת רואה החשבון על דוח ההתאמה.
- הינך רשאי להניח לצורך התשובה הנחות סבירות ורלבנטיות, ככל שידרשו.

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

השלטון המקומי בישראל פועל באמצעות מאות רשויות מקומיות – עיריות, מועצות מקומיות ומועצות אזוריות (להלן – "הרשויות המקומיות"). הרשויות המקומיות עורכות דוחות כספיים שנתיים ודוחות כספיים חצי שנתיים, המבוקרים ונסקרים, בהתאמה, ע"י רואי חשבון מבקרים.

נדרש:

הסבר כדלקמן (כל סעיף בנפרד):

1. הרקע החוקי לביקורת ולסקירת הדוחות כספיים ע"י רואי חשבון ברשויות המקומיות.
2. כיצד ממונים משרדי רואי החשבון המבקרים לרשויות המקומיות, למשך איזו תקופה, מי קובע ומי משלם את שכר טרחתם.
3. כיצד ומי מאשר את הדוחות כספיים השנתיים של הרשויות המקומיות, ולמי הזכות לעיין בהם.
4. הדגשים בביקורת הדוחות הכספיים של הרשויות המקומיות.
5. המאפיינים של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של הרשות המקומית, בהשוואה לדוח רואה חשבון מבקר של חברה רגילה.

שאלה מס' 8 (מחברת ח' – מחברת בז') 8%

מקובל, במסגרת תיעוד הביקורת של הדוחות הכספיים, לערוך מסמך של סיכום הביקורת, הידוע גם בשם "מיזכר סיום הביקורת", הרלבנטי בעיקר לביקורת של יישויות גדולות ומורכבות.

נדרש:

נסח, עבור עובדי משרדך, נוהל מפורט לעריכה ולטיפול ב"מיזכר סיום הביקורת" (להלן – "המיזכר"), יש יתייחס, בין היתר, לנושאים דלקמן:

1. תיאור המיזכר ויעודו.
2. מועד עריכת המיזכר, והאפשרות להכניס בו תיקונים/שינויים לאחר עריכתו.
3. תקופת שמירת המיזכר ומידת סודיותו.
4. הגורמים המעורבים בטיפול במיזכר.
5. הנושאים שמומלץ לכללם במיזכר.

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

משרדך מנה לאחרונה לרואה החשבון המבקר של חברת במו ידך בע"מ (להלן-החברה").
החברה מפעילה רשת של 24 חנויות של עשה בעצמך "במו ידך", הפרוסות ברחבי הארץ (להלן-
"הרשת").

במהלך הסקירה הראשונית שערכת, נמסרו לך הפרטים דלקמן:

1. מערך המחשוב של הרשת מבוסס על חבילת מדף, שנרכשה מבית תוכנה, והותאמה במהלך השנים לצרכי הרשת. התמיכה השוטפת במערך המחשוב מתבצעת ע"י תכניתן עצמאי שפרש מבית התוכנה דלעיל.
2. התוכנה כוללת מודול (P.O.S - POINT OF SALE), המשמש לניהול נקודת המכירה של חנויות הרשת באמצעות קופות רושמות. מודול זה מתממשק למערכת המרכזית, המותקנת במטה הרשת על גב המחשב המרכזי, והכוללת, בין היתר, את המודולים דלקמן: ניהול מלאי, רכש, ניהול המכירות והנהלת חשבונות.
3. במהלך השנה האחרונה רכשה הרשת חנות גדולה נוספת, והסבה את מערכת התוכנה, שתמכה בפעילות החנות, למערכת המחשוב של הרשת.
4. במהלך השנה הבאה מתכננת הרשת להקים חנות אינטרנטית.

נדרש:

1. ערוך תכנית ביקורת לבדיקת הבקורות הכלליות בסביבת המחשוב של הרשת, בהתייחס לסעיפים 1 ו-2 לעיל.
2. פרט את הבקורות שהיית מצפה למצוא במערכת ה-POS, תוך ציון סוג הבקרה (בקרה מונעת, בקרה מגלה, בקרה מתקנת).
3. פרט והסבר כיצד ישפיע האמור בסעיף 3 לעיל, על ביקורת מערכות המידע הממוחשבות שתערוך ברשת, במסגרת הביקורת של דוחותיה הכספיים השנתיים של החברה, ומהן טכניקות הביקורת שתשתמש בהן לצורך זה.
4. פרט את הסיכונים החדשים שמולם תצטרך הרשת להתמודד בעקבות האמור בסעיף 4 דלעיל, ומהן הבקורות שהיית ממליץ ליישם כדי לצמצמם.

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

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

1. מי הם הגורמים המעורבים בקביעת שכר הטרחה של רואה חשבון מבקר בחברה ציבורית?
2. האם רשאי רואה חשבון מבקר לספק שירותי ייעוץ בתחום המסים לתאגיד שדוחותיו הכספיים מבוקרים על ידו?
3. האם כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל מחייבים רואי חשבון שאינם חברים בלשכה זו.

הסבר בקצרה את המושגים דלקמן, ואת זיקתם לתהליך הביקורת של דוחות כספיים:

4. "שטר מטען" ("BILL OF LENDING").
5. "חייב והחזק" ("BILL AND HOLD").
6. תקופת "VESTING" בהסדרי הקצאת אופציות לעובדים.
7. "הסכמים צדדיים" ("SIDE AGREEMENTS").
8. "תאגידים למטרות מיוחדות" ("SPECIAL PURPOSE ENTITIES-SPE").
9. "נתיבי ביקורת" ("WALK TROUGH").
10. "ראיות ביקורת צולבות".