

משרד המשפטים  
מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות"  
מועד אביב 2022  
חלק א'

17 אוגוסט 2022

לנבחנת

משך הבחינה 5 שעות

בבחינה שני חלקים:

חלק א' – שאלות 1,2,3,4 : שעתיים וחצי - 50%.

חלק ב' – שאלות 5,6,7,8 : שעתיים וחצי - 50%.

יש לענות:

על שאלה 1 במחברת א' - מחברת לבנה

על שאלה 2 במחברת ב' - מחברת כחולה

על שאלה 3 במחברת ג' - במחברת צהובה

על שאלה 4 במחברת ד' - במחברת ירוקה

על שאלה 5 במחברת ה' - במחברת ורודה

על שאלה 6 במחברת ו' - מחברת כתומה

על שאלה 7 במחברת ז' - מחברת סגולה

על שאלה 8 במחברת ח' - מחברת בז'

קרא בעיון את כל השאלון לפני שתיגש לפתרון לצורך חלוקת הזמן שתקצה לכל תשובה.

לתשומת לבך:

1. מותר השימוש בספר פרסומים מקצועיים לאחר ארגון מחדש (קודיפיקציה), שהוצא לאור ע"י לשכת רואי חשבון. כן יותר השימוש גם בספרים הקודמים - תקני ביקורת בעברית, שהוצאו לאור ע"י לשכת רואי חשבון החל משנת 2019. על הנבחנים להתייחס בתשובותיהם למספרי התקנים החדשים.
2. נבחן שימצא ברשותו חומר נוסף, או שקובץ הפרסומים יכלול כתוביות שאינן במקור, בחינתו תיפסל.
3. חל איסור להיכנס לבחינה עם שעונים חכמים.
4. כתוב בכתב יד ברור ובעט (לא בעפרון), חל איסור למרקר במחברות הבחינה.
5. אין לכתוב תשובות על השוליים. יש לכתוב את התשובות משני צידי הדף.
6. הכן תשובות מנומקות, מתומצתות ומנוסחות בצורה עניינית, תוך שימת דגש על העיקר.
7. בבחינה זו לא תינתן הארכת זמן. התאם את היקף תשובותיך לניקוד השאלה שנקבע לבחינה. בבדיקת התשובות יילקח בחשבון הניקוד שהוקצב לכל שאלה.
8. נא הקפד לענות על השאלות במחברות המצוינות לעיל.
9. האחריות על מסירת המחברות הינה על הנבחן, נבחן שמחברתו לא תמצא באולם הבחינה, יחשב שלא מסר אותה ולא ינתן עליה ציון.

מועצת רואי חשבון מאחלת לך הצלחה!

שאלה מס' 1 (מחברת א' - מחברת לבנה) 16%

הנך רואה החשבון המבקר של חברת א.ה.ק. בע"מ (להלן - "החברה") החל מביקורת שנת 2021. החברה הינה חברה ציבורית שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה בתל אביב. החברה עוסקת בייצור ומכירת מכשירים לטיהור אוויר. להלן טיוטת דוח רואה החשבון המבקר של החברה בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי ליום 31 בדצמבר 2021, שהוכנה ע"י עוזרך והוגשה לחתימתך:

בו חושקי, רואה חשבון

רח' הרב פרנקל 35 תל אביב, טל' 03-6816166

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של א.ה.ק. בע"מ בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית בהתאם לסעיף 99  
(ג) בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) התש"ל 1970

ביקורתי רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של א.ה.ק. בע"מ (להלן - "החברה") ליום 31 בדצמבר 2021 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. רכיבי בקרה אלה נקבעו כמוסבר בפיסקה הבאה. הדירקטוריון וההנהלה של החברה אחראים לקיום בקרה פנימית אפקטיבית על דיווח כספי, ולהערכתם את האפקטיביות של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי המצורפת לדוח התקופתי לתאריך הנ"ל. אחריותי היא לחוות דעה על רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה בהתבסס על ביקורתי.

רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי שבוקרו נקבעו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" (להלן "תקן ביקורת (ישראל) 911"). רכיבים אלה הינם: (1) בקרות ברמת הארגון, לרבות בקרות על תהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי ובקרות כלליות של מערכות מידע; (2) בקרות על תהליך המכירות; (3) בקרות על תהליך הרכש וההוצאות (כל אלה יחד מכונים להלן "רכיבי הבקרה המבוקרים").

רכיבי הבקרה המבוקרים של החברה ליום 31 בדצמבר 2020 בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרץ 2021 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

ערכתי את ביקורתי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911. על-פי תקן זה נדרש ממני לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה לזהות את רכיבי הבקרה המבוקרים ולהשיג מידה סבירה של ביטחון אם רכיבי בקרה אלה קויימו באופן אפקטיבי מכל הבחינות המהותיות. ביקורתי כללה השגת הבנה לגבי בקרה פנימית על דיווח כספי, זיהוי רכיבי הבקרה המבוקרים, הערכת הסיכון שקיימת חולשה מהותית ברכיבי הבקרה המבוקרים, וכן בחינה והערכה של אפקטיביות התכנון והתפעול של אותם רכיבי בקרה בהתבסס על הסיכון שהוערך. ביקורתי, לגבי אותם רכיבי בקרה, כללה גם ביצוע נהלים אחרים כאלה שחשבתי כנחוצים בהתאם לנסיבות. ביקורתי התייחסה רק לרכיבי הבקרה המבוקרים, להבדיל מבקרה פנימית על כלל התהליכים המהותיים בקשר עם הדיווח הכספי, ולפיכך חוות דעתי מתייחסת לרכיבי הבקרה המבוקרים בלבד. כמו כן, ביקורתי לא התייחסה להשפעות הדדיות בין רכיבי הבקרה המבוקרים לבין כאלה שאינם מבוקרים ולפיכך, חוות דעתי אינה מביאה בחשבון השפעות אפשריות כאלה. אני סבור שביקורתי מספקת בסיס נאות לחוות דעתי בהקשר המתואר לעיל.

בשל מגבלות מובנות, בקרה פנימית על דיווח כספי בכלל, ורכיבים מתוכה בפרט, עשויים שלא למנוע או לגלות הצגה מוטעית. כמו כן, חסרת מסקנות לגבי העתיד על בסיס הערכת אפקטיביות נוכחית כלשהי חשופה לסיכון שבקורות תהפוכנה לבלתי מתאימות בגלל שינויים בנסיבות או שמידת הקיום של המדיניות או הנהלים תשתנה לרעה.

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022  
חלק א' - המשך

שאלה מס' 1 - המשך

חולשה מהותית היא ליקוי, או צירוף של ליקויים, בבקרה פנימית על דיווח כספי, עד כדי כך שקיימת אפשרות סבירה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים שנתיים או רבעוניים של החברה לא תימנע או תתגלה במועד.

במסגרת ביקורתי זיהיתי את החולשות והליקויים הבאים ברכיבי הבקרה המבוקרים, אשר לא זוהו כחולשה או כליקוי ולא נכללו בהערכת הדירקטוריון וההנהלה:

1. הצגות מוטעות מהותיות ברישום הוצאות שונות שזוהו על ידינו במהלך הביקורת ולא תוקנו בדוחות הכספיים.
2. עסקאות שנעשו על ידי החברה עם המנכ"ל שלה ועם בעל השליטה בה לא אושרו כנדרש בהתאם למדיניות ולנהלים של החברה לאישור העסקאות כאמור.
3. נתגלו אי דיוקים והשמטות מהותיים בביאורים שנכללו בטיטות הדוחות הכספיים שהועברו אלינו לביקורת. אי הדיוקים והמידע החסר בדוחות הכספיים תוקנו בעקבות ההערות שניתנו על ידינו.
4. לאחר תאריך המאזן הוגשה כנגד החברה תביעה בסך של 20 מיליון ש"ח על ידי המנהלים לשעבר של החברה. לדעת הנהלת החברה, המתבססת על הערכתם של היועצים המשפטיים שלה, סיכויי התביעה אינם גבוהים במיוחד.

הליקויים הנ"ל הובאו בחשבון בקביעת המהות, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת שיושמו בביקורתי את הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2021 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, ודוח זה אינו משפיע על הדוח שלי על הדוחות הכספיים האמורים.

לדעתי, בשל השפעת הליקויים שזוהו לעיל על השגת מטרות הבקרה, החברה לא קיימה באופן אפקטיבי את רכיבי הבקרה המבוקרים ליום 31 בדצמבר 2021 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך.

ביקורתי גם, בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, את הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2021 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך והדוח שלי מיום 31 במרץ 2022, כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על אותם דוחות כספיים.

בן חושקי, רואה חשבון  
תל אביב 31 במרץ 2022

נדרש:

1. מה ההבדל בין חולשה מהותית לבין ליקוי משמעותי בהקשר לרכיבי הבקרה המבוקרים על ידי רואה חשבון מבקר? (2%).
2. פרט והסבר את הליקויים הקיימים בטיטות דוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי דלעיל (10%).
3. פרט והסבר את משמעות הביטוי "תהליך העריכה והסגירה של דיווח כספי", תוך מתן שלוש דוגמאות לפעולות המתקיימות בתהליך זה ושלוש דוגמאות לנהלים שעל רואה החשבון המבקר לבצע בבואו לבדוק את אפקטיביות התכנון והתפעול של הבקרות בתהליך (4%).

הערה: לצורך התשובה הנך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

**שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022**  
**חלק א' - המשך**

**שאלה מס' 2 (מחברת ב' - מחברת כחולה) 10%**

הינך משמש כרואה חשבון מבקר של חברת ק. מ. י. בע"מ ("להלן - "החברה"), חברה קבלנית אשר מעסיקה מאות עובדים וקבלני משנה בישראל.

לאחרונה, נדרשה החברה להגיש לצורך המכרז של אחד הגופים הממשלתיים "תצהיר המעסיק" הכולל פרטים שונים לגבי עובדים של החברה הצפויים להיות מעורבים בפרייקט באם תזכה במכרז. בהתאם לדרישות המכרז, "תצהיר המעסיק" צריך להיות מאושר על ידי רואה חשבון מבקר.

החברה העבירה את הנוסח המבוקש של הדוח המיוחד של רואה החשבון כלהלן לחתימתך:

לכבוד  
ק. מ. י. בע"מ

הנדון: דוח רואי חשבון בדבר ביקורת נתונים ב"תצהיר המעסיק"  
לגבי עובדים מועסקים אצל הקבלן ק. מ. י. בע"מ

כרואי החשבון של חברת ק. מ. י. בע"מ (להלן "החברה"), מספר ח.פ. 55555555 ולבקשתה ביקרנו את הנתונים לגבי מועד התחלת העסקה, היקף העסקה והשכר החודשי של עובדים לחודש פברואר 2022 כמפורט להלן:

מר ישראל ישראלי, ת.ז. 77777777

1. אנו מאשרים כי העובד מועסק בחברה החל מתאריך 1 בינואר 2022.
2. אנו מאשרים כי אחוז המשורה של העובד בחודש פברואר 2022 הוא 100% והעובד הצהיר בעת מילוי טופס 101 כי זו עבודתו היחידה.

מצורף תלוש שכר של העובד לחודש פברואר 2022 מאושר ומאומת בחתימתי.

[בהמשך מפורט מידע כנייל לגבי עובדים נוספים]

ביקורתנו כללה השוואת תאריכי התחלת העבודה לנתונים במערכת השכר של הלקוח וכן לטבלאות התחשיב של הפרשות לפיצויים עד לתום שנת הכספים האחרונה. כמו כן, כללה ביקורתנו בדיקת נתוני השכר ששולמו לכל העובדים האמורים ואומדני היקף המשורה (לעובדים במשורה חלקית) בתקופה של שישה חודשים שקדמה למועד הגשת התצהיר, וזאת לצורך השוואה להיקף העסקה המדווחים בתצהיר. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הנתונים לגבי העובדים, לעניין מועדי תחילת העסקה, היקף העסקה והשכר לחודש פברואר 2022, משקפים באופן נאות את הרישומים ברשומות עליהם הם מתבססים.

בכבוד רב  
רואי חשבון  
28 במרץ 2022

**נדרש:**

1. פרט את הליקויים הקיימים בנוסח הדוח המיוחד המבוקש (4%).
2. נסח מחדש את הדוח המיוחד, כנדרש בהתאם לכללים המקצועיים הרלוונטיים (5%).
3. פרט והסבר האם נדרש רואה חשבון מבקר לחתום על מכתב התקשרות עם הלקוח לצורך הוצאת דוח מיוחד? (1%)

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022  
חלק א' - המשך

**שאלה מס' 3 (מחברת ג' - מחברת צהובה) 12%**

- הנך משמש כרואה החשבון המבקר של חברת ד.ר.ב. בע"מ (להלן "החברה"). החברה הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב. בביקורת של הדוחות הכספיים של החברה לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2021 קבעת את המהותיות לדוחות הכספיים בכללותם לסכום של 20 מיליון ש"ח, וכי 1 מיליון ש"ח יחשב לסכום זניח בעליל. במסגרת הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה זיהית את ההצגות המוטעות דלקמן:
1. אי רישום הפרשה לחובות מסופקים ליום 31 בדצמבר 2020 בסכום של 2 מיליון ש"ח.
  2. אי רישום הפרשה לחובות מסופקים ליום 31 בדצמבר 2021 בסכום של 3 מיליון ש"ח (הכוללת את הפרשה שנדרשה ליום 31 בדצמבר 2020).
  3. אי רישום הפרשה לחופשה בגין עובדי החברה ליום 31 בדצמבר 2020 בסכום של 2 מיליון ש"ח.
  4. אי רישום הפרשה לחופשה בגין עובדי החברה ליום 31 בדצמבר 2021 בסכום של 5 מיליון ש"ח (הכוללת את הפרשה שנדרשה ליום 31 בדצמבר 2020).
  5. אי רישום מכוון של הוצאות מימון שנצברו על הלוואת בעלים בסך של 1 מיליון ש"ח.
  6. כפל רישום הוצאות שכר דירה כנגד הפרשה לשכר דירה בחודש נובמבר 2021 בסכום של 1 מיליון ש"ח.
  7. אי רישום הפרשה לתביעה משפטית ליום 31 בדצמבר 2021 בסכום של כ-3 מיליון ש"ח שסיכויי ההתממשות שלה גבוהים מ-50% בהתאם למכתב מהיועצים המשפטיים של החברה.
  8. רישום הריבית שנצברה בסך 2 מיליון ש"ח בשנת 2021 על פיקדון בבנק כהוצאות מימון במקום רישום הכנסה באותו סכום.

להלן נתונים נוספים אודות הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 2021 ולשנה שנתיימה באותו תאריך (לפני תיקון ההצגות המוטעות):

- נכסים שוטפים - 400 מיליון ש"ח.
- נכסים בלתי שוטפים - 600 מיליון ש"ח.
- התחייבויות שוטפות - 200 מיליון ש"ח.
- התחייבויות בלתי שוטפות - 400 מיליון ש"ח.
- הון - 400 מיליון ש"ח.
- רווח נקי - 200 מיליון ש"ח.

אחוז המס החל על החברה - 0%.

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022  
חלק א' - המשך

שאלה מס' 3 - המשך

נדרש:

1. פרט והסבר כיצד קובעים מהותיות לדוחות הכספיים בכללותם ומהותיות לצרכי ביצוע הביקורת? 3%
2. הכן נייר עבודה כמפורט להלן לתיעוד צבירת ההצגות המוטעות שזוהו במהלך הביקורת של שנת 2021 בהתאם לתקני ביקורת. 7%

מספר	תיאור ההצגה המוטעת	נכסים שוטפים (מיליוני ₪)	נכסים בלתי שוטפים (מיליוני ₪)	התחייבויות שוטפות (מיליוני ₪)	התחייבויות בלתי שוטפות (מיליוני ₪)	רווח והפסד (מיליוני ₪)	OCI – רווח כולל אחר (מיליוני ₪)	הון (מיליוני ₪)
------	--------------------	--------------------------	-------------------------------	-------------------------------	------------------------------------	------------------------	---------------------------------	-----------------

3. בהנחה שהחברה לא תתקן בדוחותיה הכספיים של שנת 2021 את ההצגות המוטעות שנתגלו על ידך, פרט והסבר את השלכות שיהיו לכך על דוח רואה החשבון המבקר. (לא נדרש לנסח את השינויים מהנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר, ככל שיידרשו). 2%

**שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022**  
**חלק א' - המשך**

**שאלה מס' 4 (מחברת ד' - מחברת ירוקה) 12%**

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

1. האם רואה החשבון המבקר רשאי ליעץ לחברה המבוקרת על ידו על אופן יישום תקני חשבונאות החדשים החלים על החברה?
2. האם רואה החשבון המבקר חייב לקרוא את הדוחות של המבקר הפנימי של חברה המבוקרת על ידו כאשר הוא מחליט לא להסתייע בעבודת הביקורת הפנימית?
3. האם רואה החשבון המבקר חייב לבדוק עמידה של חברה המבוקרת על ידו באמות מידה פיננסיות שהחברה התחייבה לקיימן במסגרת הסכם הלוואה שהיא נטלה?
4. האם ובאילו מקרים במסגרת ביקורת דוחות כספיים ניתן יהיה להסתפק בהצהרה בכתב מ"הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים" בלבד מבלי שיהיה צורך בהצהרה בכתב מהדירקטוריון?
5. האם על רואה החשבון המבקר להסתייג או להתייחס בכל דרך אחרת בחוות דעתו על הדוחות הכספיים של חברה המבוקרת על ידו לכך שהנהלת החברה רכשה ניירות ערך נסחרים בבורסה בניגוד להנחיות דירקטוריון החברה, אם ניירות הערך מוצגים בדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות המחייבים את החברה, תוך מתן גילוי מלא על ניירות הערך שנרכשו?
6. האם על רואה החשבון המבקר חלה חובה לבקר את תזרים המזומנים החזוי לשנתיים הקרובות שנכלל בדוח התקופתי של תאגיד מדווח בהתאם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים) תש"ל - 1970?
7. הסבר את המושג "ניהול רווחים" (MANAGE EARNINGS) ואת הקשרו לביקורת של דוחות כספיים.
8. האם רשאי רואה חשבון לסייע לחברה שדוחותיה הכספיים מבוקרים על ידו, בעריכת ראיונות ובמיונים של מועמדים לתפקיד סמנכ"ל הכספים של החברה?

כל סעיף 1.5%

**סוף חלק א' של השאלון**

משרד המשפטים  
מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות"  
מועד אביב 2022  
חלק ב'

17 אוגוסט 2022

לנבחן/ת

משך הבחינה 5 שעות

בבחינה שני חלקים:

חלק א' – שאלות 1,2,3,4 : שעתיים וחצי - 50%.

חלק ב' – שאלות 5,6,7,8 : שעתיים וחצי - 50%.

יש לענות:

על שאלה 1 במחברת א' - מחברת לבנה

על שאלה 2 במחברת ב' - מחברת כחולה

על שאלה 3 במחברת ג' - במחברת צהובה

על שאלה 4 במחברת ד' - במחברת ירוקה

על שאלה 5 במחברת ה' - במחברת ורודה

על שאלה 6 במחברת ו' - מחברת כתומה

על שאלה 7 במחברת ז' - מחברת סגולה

על שאלה 8 במחברת ח' - מחברת בז'

קרא בעיון את כל השאלון לפני שתיגש לפתרון לצורך חלוקת הזמן שתקצה לכל תשובה.

לתשומת לבך:

1. מותר השימוש בספר פרסומים מקצועיים לאחר ארגון מחדש (קודיפיקציה), שהוצא לאור ע"י לשכת רואי חשבון. כן יותר השימוש גם בספרים הקודמים - תקני ביקורת בעברית, שהוצאו לאור ע"י לשכת רואי חשבון החל משנת 2019. על הנבחנים להתייחס בתשובותיהם למספרי התקנים החדשים.
2. נבחן שימצא ברשותו חומר נוסף, או שקובץ הפרסומים יכלול כתוביות שאינן במקור, בחינתו תיפסל.
3. חל איסור להיכנס לבחינה עם שעונים חכמים.
4. כתוב בכתב יד ברור ובעט (לא בעפרון), חל איסור למרקר במחברות הבחינה.
5. אין לכתוב תשובות על השוליים. יש לכתוב את התשובות משני צידי הדף.
6. הכן תשובות מנומקות, מתומצות ומנוסחות בצורה עניינית, תוך שימת דגש על העיקר.
7. בבחינה זו לא תינתן הארכת זמן. התאם את היקף תשובותיך לניקוד השאלה שנקבע לבחינה. בבדיקת התשובות יילקח בחשבון הניקוד שהוקצב לכל שאלה.
8. אם הקפד לענות על השאלות במחברות המצוינות לעיל.
9. האחריות על מסירת המחברות הינה על הנבחן, נבחן שמחברתו לא תמצא באולם הבחינה, יחשב שלא מסר אותה ולא ינתן עליה ציון.

מועצת רואי חשבון מאחלת לך הצלחה!



שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022  
חלק ב'

שאלה מס' 5 (מחברת ה' - מחברת ורודה) 14%

הינך מועסק בפירמת רואי חשבון. הפירמה נערכת ליישום התקנים החדשים הבאים של לשכת רואי חשבון:

1. תקן ביקורת (ישראל) 220 בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים.
2. תקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים.

(שני התקנים יחד מכונים להלן "תקני בקרת איכות")

כחלק מההיערכות, השותף האחראי בפירמה על תפעול מערכת בקרת האיכות פנה אליך בבקשה להכין מצגת וחומרי הדרכה נלווים שישמשו בהעברת הדרכה לעובדים ולשותפים של הפירמה בנוגע לתקני בקרת איכות.

נדרש:

1. הסבר את ההבדלים העיקריים במהות ובמטרות של שני תקני בקרת איכות: תקן ביקורת (ישראל) 220 ותקן בקרת איכות (ישראל) 1 (3%).
2. פרט את הדגשים שיש לתת בהדרכה לעובדים ולשותפים בפירמת רואי חשבון בקשר לתקן ביקורת (ישראל) 220 בנושאים הבאים (11%):
  - 2.1 פעולות ששותף ההתקשרות נדרש לבצע כדי לגבש מסקנה על קיום דרישות של אי תלות והעדר ניגוד עניינים החלות על התקשרות הביקורת (2%).
  - 2.2 פעולות שסוקר בקרת איכות ההתקשרות נדרש לבצע במסגרת הערכת שיקולי הדעת המשמעותיים שהופעלו על ידי צוות ההתקשרות, ושל המסקנות שגובשו לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר (2%).
  - 2.3 מידע שעשוי לסייע לשותף ההתקשרות בהחלטה אם המסקנות שגובשו באשר לקבלת לקוחות והתקשרויות ביקורת והמשך קשר עמם הן נאותות (2%).
  - 2.4 הפעולות שעל שותף ההתקשרות לבצע במסגרת ההכוונה, הפיקוח והביצוע של ההתקשרות הביקורת (3%).
  - 2.5 הפעולות שעל שותף ההתקשרות לבצע בנוגע להתייעצויות שעל צוות ההתקשרות לקיים במהלך הביקורת (2%).

**שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022**  
**חלק ב' - המשך**

**שאלה מס' 6 (מחברת ו' - מחברת כתומה) 12%**

הנך משמש כרואה החשבון המבקר של חברת ח.פ.נ. בע"מ (להלן - "החברה"). החברה הינה חברה פרטית ועוסקת במסחר במוצרי אלקטרוניקה. החברה הינה בבעלות מלאה של מר חושקי פוקס.

בחודש ינואר 2021 חתמה החברה על הסכם לקבלת הלוואה בסכום של כ-50 מיליון ש"ח מבנק בו נקבע שהחברה לא תוכל לחלק דיבידנד לבעל המניות כל עוד ההלוואה לא נפרעה במלואה. נמסר לך שההלוואה התקבלה לצורך שיפור תזרים המזומנים של החברה.

במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה לשנת 2021 הסב סמנכ"ל הכספים של החברה את תשומת לבך לשלוש עסקאות מהותיות בהן היתה מעורבת החברה:

1. בחודש מרץ 2021 נתנה החברה הלוואה ללא ריבית בסכום של כ-30 מיליון ש"ח למר יצחק שועל שהינו לקוח של החברה (להלן "הלקוח"). במענה לשאלותיך בקשר למהות העסקה הוסבר לך כי מר יצחק שועל הינו לקוח רב שנים של החברה, ומר חושקי פוקס ערב באופן אישי להלוואה זו.

2. בחודש אפריל 2021 רכשה החברה מספק של החברה בשם בן מזל (להלן "הספק") מוצרי אלקטרוניקה רבים בסכום של 18 מיליון ש"ח שתמורתם שולמה באותו חודש. מוצרים אלו לא ענו לדרישות החברה ולכן הוחזרו לספק בתחילת שנת 2022. לפי דיווחים שהתקבלו מהספק, הוא אמור להחזיר את התמורה בחודשים הקרובים.

3. בחודש מאי 2021 חתמה החברה על הסכם עם חברת תפוז אינטרנשיונל שהינה חברת אלקטרוניקה בינלאומית (להלן "תפוז") לפיו תפוז נתנה לחברה זכויות הפצה של המוצרים שלה החל משנת 2024. באותו חודש שילמה החברה עמלה בסכום של 2 מיליון ש"ח למתווך בשם שמעון פוקסוביץ (להלן "המתווך"). בחשבונית שהתקבלה מהמתווך נכתב כי העמלה היא בגין "דמי תיווך בעסקת תפוז".

סמנכ"ל הכספים של החברה מסר לך שלמרות ההלוואה שהתקבלה, תזרים המזומנים של החברה לא השתפר שכן בוצעו עסקאות בחברה שגרמו להוצאת כספים ממנה בסכום דומה לסכום ההלוואה. כמו כן, סמנכ"ל הכספים של החברה הביע חשש להיותם של הלקוח, הספק והמתווך צדדים קשורים למר חושקי פוקס.

**נדרש:**

1. פרט והסבר מה הם הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המשותפים לכל העסקאות המתוארות דלעיל. 3%
2. פרט והסבר כיצד על רואה החשבון המבקר לבחון האם הלקוח, הספק והמתווך שתוארו בעסקאות דלעיל הינם צדדים קשורים. 3%
3. פרט את נהלי הביקורת שתבצע לבחינת "הצידוק העסקי" של כל עסקה המתוארת בנתוני השאלה. 3%
4. במידה ולאחר ביצוע נהלי הביקורת שפירטת במענה לנדרש 3 גילית הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שמקורה בסיכונים שזיהית בנדרש 1, מה הן הפעולות שעליך לבצע כרואה החשבון המבקר של החברה? 3%

**שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022**  
**חלק ב' - המשך**

**שאלה מס' 7 (מחברת ז' - מחברת סגולה) 12%**

הנך משמש כרואה החשבון המבקר של חברת ק.צ.ג בע"מ (להלן - "החברה"), שהינה חברה העוסקת במסחר, וניירות הערך שלה נסחרים בבורסה לניירות ערך בתל אביב. לחברה מערכת ממוחשבת לניהול המלאי והרכש (להלן - "מערכת המלאי והרכש").

מערכת המלאי והרכש בחברה מרכזת את כל פעילות הרכש של מוצרי החברה כך שבמידה וחסרים פריטים במחסן החברה מבצעת מערכת המלאי והרכש הזמנה אוטומטית למוצרים אלה באופן אלקטרוני מספקי המוצרים המורשים במערכת בהתאם להגדרות מפורטות שהוגדרו על ידי מחלקת הרכש בשנת 2018.

כל מוצר שמגיע מספקי החברה נרשם באופן ממוחשב במערכת המלאי והרכש על ידי קריאה ממוחשבת של הברקוד המופיע על אריזות המוצר על ידי עובד במחסן.

כל מוצר שמלוקט לצורך מכירתו על ידי החברה נגרע אוטומטית במערכת המלאי והרכש על ידי קריאה אוטומטית של הברקוד המופיע על אריזת המוצר על ידי עובד במחסן.

סמנכ"ל הכספים של החברה דיווח לך כי מאחר ומערכת המלאי והרכש הינה אוטומטית, לא תתקיים ספירת המלאי בחברה ביום 31 בדצמבר 2021 ומחלקת הכספים של החברה תסתמך על הנתונים הרשומים במערכת.

כרואה החשבון המבקר של החברה החלטת לבצע ספירת מלאי מדגמית בעצמך ביום 31 בדצמבר 2021. במסגרת ספירת המלאי שערכת גילית את הממצאים הבאים:

- 1 הפרשים רבים בין כמויות המלאי בפועל לבין כמויות המלאי הרשומות במערכת המלאי והרכש.
- 2 קיימים מוצרים רבים הנמצאים במדפי המחסן שלא נמכרו זה זמן רב.

כמו כן, החלטת לבחון את הבקורות הכלליות של מערכות המידע בחברה וגילית את הממצאים הבאים:

- 1 לחברה אין מדיניות סיסמאות.
- 2 בחברה יש שלושה "משתמשי על" במערכת המלאי והרכש הרשאים לבצע את כל הפעולות במערכת המלאי והרכש ללא מגבלה.
- 3 החברה עדכנה את גרסת התוכנה של מערכת המלאי והרכש בשנת 2021 ולא קיים תיעוד בקשר לעדכון גרסה זו.

**נדרש:**

1. פרט והסבר אילו בקורות כלליות של מערכות מידע היית מצפה למצוא במערכות המידע של החברה. 2%
2. פרט והסבר מה תהיה הערכת הסיכון להצגה מוטעית מהותית ("זרגת הסיכון להצגה מוטעית מהותית") ברמת מצג הקיום של יתרת המלאי שאתה מזהה וזאת לאור ממצאי ספירת המלאי המדגמית שביצעת והממצאים של בחינת הבקורות הכלליות של מערכות המידע של החברה. 2%
3. פרט והסבר מה הן הסיבות לדעתך שגרמו להפרשים במערכת המלאי והרכש ומה הן הסיבות לכך שקיימים מוצרים שלא נמכרו זמן רב כפי שמצאת בספירת המלאי המדגמית שביצעת. 2%
4. לאור הממצאים של ספירת המלאי המדגמית שביצעת והממצאים של בחינת הבקורות הכלליות של מערכות המידע של החברה, פרט והסבר מה הן הפעולות שתבקש מהנהלת החברה לנקוט בהן כדי שיתרת המלאי בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2021 תהיה נאותה. 3%
5. פרט והסבר מה הן הפעולות שתמליץ להנהלת החברה לנקוט בהן, כדי שהממצאים דלעיל לא יחזרו בשנים הבאות. 3%

שאלון בחינה בנושא "ביקורת חשבונות ובעיות ביקורת מיוחדות" - מועד אביב 2022  
חלק ב' - המשך

שאלה מס' 8 (מחברת ח' - מחברת בז') 12%

ענה בקצרה על מגוון השאלות הבאות (נמק ובסס את תשובתיך)

1. האם רשאי רואה חשבון מבקר להסתמך בביקורת הדוחות הכספיים של חברה על חוות דעת בעניין תביעות תלויות שניתנה על ידי יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?
2. האם הנחיות והוראות אי התלות החלות על רואי חשבון מבקרים שהוצאו על ידי רשות לניירות ערך, מתייחסות גם לרואי חשבון מבקרים של חברות פרטיות, שדוחותיהן הכספיים מאוחדים בדוחות הכספיים של חברות ציבוריות הכפופות לחוק ניירות ערך והמבוקרים ע"י רואי חשבון אחרים?
3. האם מותר לעובד שכיר במשרד רואי חשבון להחזיק במניות של חברה שהמשרד משמש כרואי חשבון מבקר שלה?
4. האם רשאי רואה חשבון לסכם ולקבל מראש את כל שכר טרחתו עבור ביקורת של דוחות כספיים שתיערך על ידו?
5. האם רשאי רואה חשבון מבקר לחוות דעה על דוחות כספיים, אם הוא לא פעל בהתאם להוראות אי התלות החלות עליו, לגבי גוף המבוקר על ידו, וזאת כאשר הוא הפנה תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר כי הוא אינו עומד בהוראות אלה?
6. האם מועצת רואי חשבון רשאית לתת חוות דעת מקדימה בעניין של ניגוד עניינים או אי תלות של רואה חשבון מבקר במענה לפניה של רואה חשבון בנדון?
7. האם ניתן לערוך מכתב התקשרות אחד לביקורת של דוחות כספיים שנתיים ודוחות התאמה לצרכי מס המתייחסת למספר שנות דיווח?
8. האם רואה החשבון המבקר של תאגיד מדווח, שבביקורת הדוחות הכספיים חל תקן ביקורת 911, רשאי לייצג לתאגיד המדווח בקשר לבקורות פנימיות שחסרות לדעתו ב"תהליכים שאינם מהותיים מאד לתאגיד" כמשמעותם בתקן ביקורת זה?

כל סעיף 1.5%

סוף חלק ב' של השאלון