



מועצת רואי חשבון

יסודות הביקורת

שאלון הבחינה ופתרונו

מועד אביב 2019

23 ביוני 2019

ה ק ד מ ה

מטרת פרסום שאלון הבחינה ופתרונו היא לסייע לנבחנים בהכנותיהם לבחינה. אין לראות בפתרון הבחינה עמדה מקצועית מחייבת של מועצת רואי חשבון.

יישום נהלי ביקורת על פי תקני ביקורת מקובלים, מחייב שיקול דעת של מבקרי החשבונות ואין לצפות לאחידות בהפעלת שיקול דעת זה על ידי מבקרים שונים, כשם שאין לצפות לאחידות בשיקול הדעת המופעל על ידי עוסקים במקצועות חופשיים אחרים. מסיבה זו יתכנו יותר מפתרון מוסכם אחד לשאלות. הפתרון לדוגמה הנחה את בודקי הבחינה, אולם גם פתרונות חלופיים נכונים, שהוצגו ונומקו באופן נאות, הוכרו כנכונים וכראויים וזיכו את המשיבים במלוא הניקוד.

התשובות המובאות להלן, הוצגו בצורה מורחבת ומקיפה על מנת להבהיר את הרקע והסוגיות השונות הקשורים בנושאים שנשאלו. מאליו מובן, שאין מחברי הבחינה ובודקיה מצפים מהנבחנים להשיב בתשובותיהם, במגבלות הזמן של הבחינה, תשובות מורחבות ומקיפות כפי שהוצגו בפתרון הבחינה. בבדיקת הבחינה, הביאו הבוחנים בחשבון את מגבלת הזמן שהוקצב לשאלות.

יו"ר ועדת הבחינות
מועצת רואי חשבון

תוכן העניינים

<u>מס' שאלה</u>	<u>ה נו ש א</u>	<u>הניקוד</u> %	<u>עמוד מס'</u> <u>שאלה</u>	<u>פתרון</u>
1	דוח רואה החשבון המבקר	20	5	13
2	סיכונים להצגה מוטעית מהותית ומענה להם	20	6	16
3	דוחות גיול	10	7	19
4	מכתב התקשרות	20	8	20
5	אתיקה מקצועית	15	11	25
6	מגוון שאלות בנושאים שונים	15	12	27

מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "יסודות ביקורת חשבונות" מועד אביב 2019

23 ביוני 2019
משך הבחינה 4 שעות

לנבחן :

בבחינה שני חלקים :

חלק א' - שאלות 1,2,3

חלק ב' - שאלות 4,5,6

יש לענות : על שאלות 1 ו-2 במחברת א' - מחברת לבנה.

על שאלה 3 במחברת ב' - מחברת כחולה.

על שאלות 4 ו-5 במחברת ג' - מחברת צהובה.

על שאלה 6 במחברת ד' - מחברת ירוקה.

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

לתשומת לבך :

- כתוב בעט ובכתב יד ברור. כתיב, ניקיון וסדר הצגת התשובה יובאו בחשבון בקביעת הציון. תשובות שתכתבנה בעיפרון לא תיבדקנה.
- הכן תשובות מנומקות, מתומצתות ומנוסחות בצורה עניינית, תוך שימת דגש על העיקר.
- בבחינה זו לא תינתן הארכת זמן. התאם את היקף תשובותיך לזמן שנקבע לבחינה. בבדיקת התשובות יילקח בחשבון הזמן שהוקצב לכל שאלה.
- נא הקפד לענות על השאלות במחברות המצוינות לעיל. נבחן שלא יענה על השאלות במחברות המתאימות- תשובותיו לא תיבדקנה.

ב ה צ ל ח ה

שאלה מס' 1 (מחברת א' - מחברת לבנה) - 20%

משרד אהרונ ושות' (להלן – "המשרד") משמש כרואי חשבון מבקרים של חברת שמיים כחולים בע"מ (להלן – "החברה") שהינה חברה ציבורית שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה בתל-אביב.

להלן טיוטת דוח רואי החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של החברה לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2018, שהוכנה ע"י עוזרד והוגשה לאישור בהיתוך השותף האחראי על ביקורת החברה מטעם המשרד:

אהרונ ושות', רואי חשבון
שדרות גריבלדי, תל אביב, 6790006
טל: 03 6390888, פקס: 03 6390889

דוח רואי החשבון המבקרים לבעלי המניות של חברת שמיים כחולים בעירבון מוגבל

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של שמיים כחולים בעירבון מוגבל (להלן- החברה) לימים 31 בדצמבר 2018 ו- 2017 ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הגורמים האחראים על בקרת העל בחברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965. על פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הגורמים האחראים על בקרת העל בחברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.

לא נתקבל אישור יתרה מלקוח מהותי של החברה.

כנגד החברה הוגשה תביעה בסך 30 מיליון ₪. היועצים המשפטיים של החברה לא סיפקו את הערכתם בנוגע לסיכויי התביעה ובהתאם לכך קיימת אי-וודאות משמעותית בעניין זה.

במהלך הביקורת נתגלו ליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית של החברה שטרם תוקנו נכון למועד החתימה על דוח זה.

לדעתנו, פרט לאי-קבלת אישור יתרה כאמור לעיל ובכפוף להשפעה האפשרית של התביעה והליקויים בבקרה הפנימית כאמור לעיל על הדוחות הכספיים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 2018 ו- 2017 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע - 2010.

מבלי לסייג את חוות דעתנו, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור 1 בדוחות הכספיים בדבר שינויים מהותיים במדיניות החשבונאית של החברה ולהצגה מחדש של הדוחות הכספיים לשנת 2017 בשל ישום למפרע של תקני ה-IFRS החדשים.

אהרונ ושות'

רואי חשבון

30 במרס 2019

נדרש:

פרט והסבר את הליקויים הקיימים בטיטוט דוח רואי החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של חברת שמיים כחולים בע"מ. לא נדרש לנסח מחדש את הקטעים הרלבנטיים בדוח המצריכים ניסוח מחדש. לצורך התשובה הינך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

שאלון בחינה בנושא "יסודות הביקורת" - מועד אביב 2019

שאלה מס' 2 (מחברת א' - מחברת לבנה) - 20%

הנך משמש כרואה החשבון המבקר של חברת חלומות ורודים בע"מ (להלן "החברה"). החברה הינה חברה פרטית והיא עוסקת בייצור ומכירה של מוצרי קוסמטיקה. במסגרת תכנון הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018 ביצעת הערכת סיכונים להצגה מוטעית מהותית לגבי סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילוי בהתאם לנדרש בתקני הביקורת.

להלן קטעים נבחרים מתוך טבלת "הערכת סיכונים" שערכת הכוללת, בין היתר, את הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים (מש – סיכון משמעותי, ר – סיכון רגיל, ל.ר. – לא קיים סיכון):

חשבון	תהליך	חשבון מהותי?	31.12 2018 אלפי ₪ (הערכה)	מצג שלמות	מצג קיום/ התרחשות	מצג חתך	מצג דיוק	מצג הערכה
מזומנים בבנק	גזברות	כן	25,000	ר	ר	ל.ר.	ר	ל.ר.
לקוחות ברוטו	מכירות	כן	13,000	ר	מש	ל.ר.	מש	ל.ר.
הפרשה לחובות מסופקים	מכירות	כן	(1,000)	ר	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	מש
מלאי, ברוטו	רכש	כן	40,000	ר	ר	ל.ר.	ר	ל.ר.
הפרשה למלאי איטי ומת	רכש	כן	(5,000)	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	מש
רכוש קבוע	רכוש קבוע	כן	20,000	ר	ר	ל.ר.	ר	ל.ר.
מוניטין	רכוש אחר	לא	1,000	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.
פחת נצבר	רכוש קבוע	כן	(9,000)	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	ל.ר.	ר
הכנסות ממכירות	מכירות	כן	(75,000)	ר	מש	מש	מש	ל.ר.
הוצאות פחת	רכוש קבוע	כן	3,000	ר	ר	ר	ר	ל.ר.

שאלה מס' 2 - המשך

נדרש:

1. פרט והסבר האם נדרש רואה החשבון המבקר להשיג במסגרת הביקורת הבנה של התהליכים רכוש קבוע ומכירות, לזהות את הבקורות הקיימות בתהליכים אלה ואת יישומן? לעניין זה בלבד, האם קיים שוני בין שני התהליכים הנ"ל? 3%
2. סיכונים מסוימים בטבלת הערכת הסיכונים דלעיל הוערכו כ"סיכונים משמעותיים". בהקשר זה, פרט והסבר מהו "סיכון משמעותי" להצגה מוטעית מהותית של מצג? כיצד קובע רואה החשבון המבקר אם סיכון מסוים שהוא העריך הינו "סיכון משמעותי"? 4%
3. פרט והסבר, את ההשלכות של הערכת הסיכון להצגה מוטעית מהותית לגבי מצג "הערכה" המתייחס לחשבון "הפרשה למלאי איטי ומת" על בדיקות הבקרה והבדיקות המבססות שעל רואה החשבון המבקר לבצע במסגרת הביקורת? 3%
4. מהם הנושאים שעל רואה החשבון המבקר לשקול כשהוא מתכנן נהלי ביקורת אשר נותנים מענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים? 4%
5. בהתחשב בטבלת הערכת הסיכונים דלעיל, מהו השוני באופיים של נהלי ביקורת מבססים שעשוי רואה החשבון המבקר לבצע בקשר לחשבונו "לקוחות" ו"הכנסות ממכירות" לעומת חשבון "רכוש קבוע"? 3%
6. פרט והסבר האם רואה החשבון המבקר נדרש לבצע נהלי ביקורת מבססים לגבי כל חשבון הנכלל בטבלת הערכת הסיכונים דלעיל? 3%

שאלה מס' 3 (מחברת א' - מחברת כחולה) - 10%

במהלך הביקורת של סעיפים מסוימים בדוחות הכספיים נוהגים להסתייע בדוחות גילול (AGING REPORTS).

נדרש:

פרט והסבר אילו דוחות גילול המסייעים בביקורת הדוחות הכספיים מוכרים לך, והסבר לגבי כל אחד מהם את:

1. מהותו
2. שיטות הגילול השונות, אם קיימות
3. מטרתו
4. את מי הוא משמש ולאילו צרכים

סוף חלק א' של השאלון

שאלה מס' 4 (מחברת ג' - מחברת צהובה) - 20%

חברת הכדור לסל בע"מ (להלן: "החברה") הוקמה ביום 1/1/2015 והינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב. להלן נוסח מכתב ההתקשרות שהחברה אמורה לחתום עליו בקשר עם ביקורת דוחותיה הכספיים ליום 31 בדצמבר 2018:

תאריך: 20 ביוני, 2019

לכבוד חברת הכדור לסל בע"מ

באמצעות:

מר רון ירון

מנכ"ל

כתובת: רחוב המכבים 100 תל אביב

ג.א.ג.

הנדון: ביקורת דוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 2018 ולשנה המסתיימת באותו תאריך

1. בהמשך למינונו לראשונה על ידך, ביקשת מאיתנו לערוך ולבקר את הדוח על המצב הכספי של חברת הכדור לסל בע"מ (להלן: "החברה") ליום 31 בדצמבר 2018 ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל והדוחות על השינויים בהון העצמי לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים").
 2. הדירקטוריון, ההנהלה והמבקר הפנימי של החברה אחראים להכין ולהציג באופן נאות את הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריות הדירקטוריון, ההנהלה והמבקר הפנימי של החברה הינה גם לקיים בקרה פנימית אשר נחוצה לדעתם על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם כל הצגה מוטעית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, ולבחור וליישם מדיניות חשבונאית נאותה.
 3. אנו מודעים לכך שלא קיימת בחברה ועדת ביקורת.
 4. ביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה מלאה של בטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית.
 5. הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת בינלאומיים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965.
- ביקורת כוללת בדיקה של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידינו וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.
- על אף היות הביקורת ביקורת מלאה ונאותה קיים סיכון שלא נצליח למנוע תרמיות והונאות בחברה.

שאלה מס' 4 – המשך

6. בשל מגבלות מובנות של הביקורת, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תמנע, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בינלאומיים.
7. ביקורת דוחות כספיים אינה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצ"ב) ואינה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו. הסיכון שלא תמנע הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים עקב טעות גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב תרמית.
8. הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל למעט לגבי סעיף המקרקעין בו יוצגו הדוחות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
9. תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר שיועבר לדירקטוריון החברה. חוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 2018 ואת תוצאות הפעולות והשינויים בהון העצמי בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל.
- על-אף האמור בפיסקאות הקודמות, במצבים מסוימים בהם לא נסכים לטיפול החשבונאי ו/או להצגת הדוחות הכספיים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.
10. אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל בחברה. אם יעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם המבקר הפנימי של החברה.
11. לצורך ביצוע הביקורת תספקו לנו :
- גישה לכל המידע הרלוונטי להכנת הדוחות הכספיים, כגון רשומות, מסמכים ועניינים אחרים ;
 - מידע נוסף שאנו עשויים לבקש לצורך הביקורת ; וכן
 - גישה בלתי מוגבלת וישירה לאנשים בחברה, ליועצים או מומחים חיצוניים של החברה וכן לגורמים המבצעים תפקידים בחברה בדרך של מיקור חוץ, כאשר אנו סבורים כי נחוץ להשיג מהם מידע ו/או ראיות ביקורת.
- כמו כן, תתנו לנו אישורים בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שנקבל מכם במסגרת תהליך הביקורת, והכל למעט נושאים המוגדרים על ידי הדירקטוריון "כמסווגים ביותר".

שאלה מס' 4 – המשך

12. תיעוד הביקורת המתעד את עבודת הביקורת הינו רכוש שלנו ושום חלק ממנו אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל החברה לקיים. בסיום הביקורת נעביר לידיכם את ניירות העבודה שלנו בקשר עם תכנון הביקורת לצורך עדכוןכם בקשר לסיכונים הקיימים בחברה.

13. תחילת עבודת הביקורת מתוכננת לפברואר 2019 או בסמוך לכך. אישור הדוחות הכספיים, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל- 20 במרץ 2019. השלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת.

14. שכר טרחת משרדנו הינו :

- בגין שירותי ביקורת הדוחות הכספיים : 100 אלפי ש"ח.
- בגין עריכת הדוחות הכספיים : 20 אלפי ש"ח.
- בגין הנהלת החשבונות : 50 אלפי ש"ח.
- בגין הערכת השווי למבנה ברחובות : 40 אלפי ש"ח.

15. נבקשכם להחזיר אלינו עותק של מכתב זה אשר בשוליו תאשרו בחתימותיכם את הסכמת החברה לאמור לעיל.

**בכבוד רב,
רואי חשבון אורן ושות'**

נדרש:

פרט והסבר את הליקויים הקיימים לדעתך, אם בכלל, במכתב ההתקשרות עם חברת הכדור לסל בע"מ ונסח מחדש את הקטעים הרלבנטיים במכתב, שלדעתך מצריכים ניסוח מחדש (הינך רשאי להניח הנחות רלוונטיות וסבירות, ככל שנדרש). (יש להתייחס לכל סעיף ו/או ליקוי בנפרד).

שאלה מס' 5 (מחברת ג' - מחברת צהובה) – 15%

הינך שותף במשרד רואי חשבון אמנון תמר ושות' (להלן: "המשרד"). לאחרונה התקיימה במשרד ישיבת שותפים בנושא שיפור השירותים הניתנים ללקוחות המשרד והגדלת ההכנסות המתקבלות בהתאם. להלן הדיווח וחילופי הדברים שהושמעו:

רו"ח אביב: "יש למשרד עלויות גבוהות מאוד ואנחנו חייבים לחשוב איך לצמצם אותן. אני מציע בראש ובראשונה לבטל לכל השותפים את החברות בלשכת רואי חשבון, אין צורך שכולנו נהיה חברי לשכה. מספיק שרו"ח אביתר שהינו שותף המחלקה המקצועית יהיה חבר לשכה והוא ידאג לעדכן אותנו בכל חידוש מקצועי".

רו"ח ברי: "אני מציע לפנות ללקוחות הביקורת שלנו ולהציע להם שירותי ביקורת, הנהלת חשבונות וייעוץ מס כחבילה אחת. עדיף להם וכמובן גם לנו לקבל את השירותים האלה תחת קורת גג אחת".

רו"ח גיל: "אני הצלחתי לגייס לאחרונה לקוח חשוב מאוד למשרד. עד כה הוא בוקר על ידי משרד רואי חשבון בני דוד ושות' אך התברר לי כי הם התפטרו מהתיק והמנכ"ל הראה לי את מכתב ההתפטרות שלהם, אז כמובן הסכמנו לקבלם אלינו. הבעיה היחידה הייתה שהחזקתי ב- 25% ממניות החברה אך ברגע שהחלו תהליכי הגיוס העברתי את החזקה על שם אשתי".

רו"ח דנית: "גם אני נמצאת בתהליכים סופיים של גיוס חברת הרכיבים בע"מ (להלן: "החברה") כלקוח ביקורת. אחי הינו סמנכ"ל הכספים של חברת המבוכים בע"מ אשר מוחזקת ב-80% על ידי החברה והוא הצליח לקשר ביני לבין הנהלת החברה".

רו"ח הילה: "אני מציעה לצרף לכוחותינו את פרופ' לירון שהינה כלכלנית במקצועה ומומחית בענף הבנקאות. צירופה כשותפה במשרד יגרום לתאגידים בנקאיים לעבור אלינו כלקוחות ביקורת ובכך נגדיל את הכנסותינו".

נדרש:

חוזה דעתך על האמירות וחילופי הדברים לעיל. יש להתייחס לכל אמירה בנפרד. (3% כל סעיף)

שאלה מס' 6 (מחברת ד' - מחברת ירוקה) – 15%

הנך מתבקש לענות בקיצור על מגוון השאלות הבאות (נמק את תשובותיך):

1. האם רשאי ו/או חייב רואה החשבון המבקר, להודיע לרשויות המס, כי במהלך ביקורת הדוחות בכספיים של לקוחתו, נתגלתה על ידו הונאת מס גדולה?
2. האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל את שכר טרחתו, עבור ביקורת של דוחות כספיים ומתן שירותים נלווים לחברה, באמצעות מוצרים ושירותים בתחום עיסוקה של החברה?
3. האם רשאי רואה חשבון להעסיק משרד רואי חשבון אחר כקבלני משנה, לצורך ביקורת של דוחות כספיים, עליהם הוא מחווה דעתו?
4. האם רשאי רואה חשבון להתפטר מתפקידו כרואה חשבון של חברה פרטית מבלי להסביר לבעלי המניות של החברה את המניעים להתפטרותו?
5. האם רשאי רואה החשבון להעביר לעיון חשב החברה את תכנית הביקורת שנערכה על ידו לצורך ביקורת דוחותיה הכספיים?
6. האם רשאי רואה חשבון לקבל מהחברה או מבעלי מניותיה, כתב שיפוי, בו הם מתחייבים לכסות את כל הנזקים שיגרמו לו, אם הוא יתבע ע"י גורם כלשהו בהקשר לדוחות הכספיים שבוקרו על ידו?
7. באילו נסיבות, אם בכלל, רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה, כאשר גרושתו הינה החשבת בחברה בת מאוחדת של החברה?
8. מהו משך הזמן, שרואה החשבון המבקר חייב לשמור את תיק ניירות העבודה שלו על ביקורת הדוחות הכספיים של חברה המבוקרת על ידו לשנה מסוימת, כאשר נגד החברה קיים הליך משפטי בגין הדוחות הכספיים של אותה שנה?
9. ציין שלושה הבדלים עיקריים בין המוסד לסקירת עמיתים לבין ה-PCAOB?
10. כיצד על רואה החשבון מבקר לפעול, כאשר מתעוררים אצלו חששות לגבי הכשירות והיושרה של הדירקטוריון של החברה אותה הוא מבקר?

(1.5% כל סעיף)

סוף שאלון הבחינה

הערה כללית לגבי הפתרון

מספרי תקני הביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל שצוטטו בפתרון להלן הינם המספרים החדשים לאחר הארגון מחדש של התקינה בביקורת בישראל. כמו כן צוינו בפתרון המספרים הישנים של תקני הביקורת. הנבחרים במבחן זה אינם נדרשים להכיר את המספרים החדשים. בהתאם לאמור, נבחנים שהתייחסו נכונה לתקני הביקורת על פי מספריהם הישנים, יקבלו את מלוא הניקוד המזכה עבור התייחסות זו.

תשובה לשאלה מס' 1

הפתרון מבוסס על תקן ביקורת (ישראל) 700 [לשעבר תקן ביקורת 119] של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" (להלן - "תקן ביקורת (ישראל) 700") המתייחס לדוח רואה חשבון מבקר בחברה ציבורית, כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך (נספח 12).

כמו כן, הפתרון מבוסס על תקן ביקורת (ישראל) 705 [לשעבר תקן ביקורת 72] של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" (להלן - "תקן ביקורת (ישראל) 705").

להלן הליקויים הקיימים בטיטוט דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של חברת שמיים כחולים בע"מ (להלן - "הטיטוט"):

1. ליקויים בפסקת המבוא

1.1 בטיטוט מצוין כי הדוחות הכספיים שבוקרו כוללים "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018". בחברה ציבורית, הדוחות הכספיים צריכים לכלול את הדוחות הנ"ל לשלוש שנים – השנה השוטפת ועוד שנתיים המוצגות בתור מספרי השוואה (בחברה פרטית לעומת זאת, הדוחות הנ"ל מוצגים לתקופה של שנתיים בלבד).

1.2 בטיטוט מצוין: "דוחות כספיים אלה הינם באחריות הגורמים האחראים על בקרת העל בחברה" ואילו הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה, כאמור גם בנוסח האחיד של חוות דעת רואה החשבון המבקר בתקן ביקורת (ישראל) 700.

2. ליקויים בפסקת היקף הביקורת

2.1 בטיטוט מצוין: "ערכנו את ביקורתנו בהתאם... לרבות ייתקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965". יש לציין כי הביקורת נערכה "בהתאם ... , לרבות תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973".

2.2 בטיטוט מצוין: "...ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הגורמים האחראים על בקרת העל בחברה", ואילו יש לציין "... ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה".

3. ליקויים בפסקאות הביניים

3.1 אי קבלת אישור יתרה

אי קבלת אישור יתרה מלקוח מהותי של החברה כשלעצמה אינה מחייבת שינוי מהנוסח האחיד. רואה החשבון המבקר יכול להשיג ראיות ביקורת מספיקות ונאותות בקשר ליתרת הלקוח באמצעות נהלי ביקורת חליפיים. לכן, אין לציין בחוות הדעת שלא נתקבל אישור יתרה מלקוח מהותי של החברה.

אם לא עלה בידי רואה החשבון לבצע נהלי ביקורת חליפיים ולהשיג ראיות ביקורת כאמור, יש להסתייג בחוות הדעת או להימנע ממתן חוות דעת בהתאם למהותיות היתרה. על כן, יש לציין במסגרת פסקת הביניים כי "לא הושגו ראיות ביקורת מספיקות ונאותות באשר ליתרה של לקוח מהותי של החברה" או "לא עלה בידינו לאמת את נאותות היתרה של לקוח מהותי של החברה". אם ראיות ביקורת כאמור הושגו, אין להתייחס לנושא זה בחוות הדעת.

תשובה לשאלה מס' 1 - המשך

הערה: נבחן שהניח הנחות סבירות וביסס את תשובתו עליהן יקבל ניקוד מלא, לדוגמה, הנחה כי מדובר בהגבלה בביקורת שאינה מסיבה מוצדקת הגוררת הימנעות.

3.2 תביעה

סירוב היועצים המשפטיים של החברה לספק את הערכתם בנוגע לסיכויי התביעה עלול להיחשב כהגבלה בביקורת. כמו כן, העדר הערכה כאמור בידי החברה עלול להוביל לגילוי לא מלא ושאינו נאות בדוחות הכספיים של החברה, ובנסיבות מסוימות לאי יצירת הפרשה בדוחות הכספיים להפסד בגין התביעה. במצב דברים זה, על רואה החשבון המבקר להסתייג ולציין בפסקת הביניים כי לא הושגו ראיות ביקורת מספיקות ונאותות באשר לסיכויי התביעה כאמור (ולא כפי שמצוין בטיטוט דוח רואה החשבון המבקר).

הערה: נבחן שהניח הנחות סבירות וביסס את תשובתו עליהן יקבל ניקוד מלא, לדוגמה:

- הנחה כי מדובר בהגבלה בביקורת שאינה מסיבה מוצדקת הגוררת הימנעות.
- הנחה כי הושגו ראיות ביקורת נאותות אך קיימת אי-וודאות משמעותית הגוררת הפנית תשומת לב בדוח המבקרים.

3.3 ליקויים משמעותיים בבקרה הפנימית

בחוות הדעת על הדוחות הכספיים, אין להתייחס לליקויים המשמעותיים בבקרה הפנימית של החברה גם אם טרם תוקנו - כל עוד הליקויים המשמעותיים לא גרמו להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים. בהתאם לכך, יש להשמיט את המשפט מפסקת הביניים.

4. ליקויים בפסקת חוות הדעת

הנחת הפתרון היא שההגבלות על היקף הביקורת בקשר ללקוח המהותי ובקשר לתביעה אינן מהוות הגבלות מסיבות בלתי מוצדקות, וכן, הן אינן כה מהותיות כדי להשפיע על הדוחות הכספיים בכללותם, ולכן רואה החשבון המבקר אינו נדרש להימנע ממתן חוות דעת אלא להסתייג בחוות דעתו.

4.1 במקרה של הסתייגות עקב הגבלה בביקורת, אין לכלול ביטויים כגון "פרט לאי-קבלת אישור יתרה" או "בכפוף להשפעה האפשרית..." בנוסף, אין להזכיר את הליקויים בבקרה הפנימית מאחר והם אינם גורמים לשינוי מהנוסח האחיד של חוות הדעת.

לאור האמור לעיל, פסקת חוות הדעת תהיה כדלקמן:

"לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו קיבלנו ראיות ביקורת בנוגע ליתרת לקוח מהותי ובנוגע לתביעה שהוגשה כנגד החברה כאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל..."

הערה: לא נדרש לנסח מחדש את פסקת חוות הדעת אלא להצביע על הטעויות ולציין את מהותן.

4.2 בדומה למצוין בליקויים בפסקת המבוא, במקום "לכל אחת מהשנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018", יש להתייחס לשלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2018.

תשובה לשאלה מס' 1 - המשך

5. ליקויים בפסקת הפניית תשומת לב
הנחת הפתרון היא כי השינויים במדיניות החשבונאית וההצגה מחדש שנערכה על ידי החברה בשל ישום למפרע של תקני ה-IFRS החדשים הינם נאותים ונעשו בהתאם ל-IFRS.
- 5.1 הפניית תשומת הלב בשל שינויים מהותיים במדיניות החשבונאית אינה נדרשת על פי תקן ביקורת (ישראל) 705, ולכן אין להפנות את תשומת הלב לשינויים אלה
- 5.2 בעניין ההצגה מחדש, תקן ביקורת (ישראל) 705 מחייב את רואה החשבון לכלול הפניית תשומת לב בגינה. בהקשר זה חסרה בחוות הדעת התייחסות קצרה למהות של ההצגה מחדש.
- 5.3 יש להשמיט את הביטוי "מבלי לסייג את חוות דעתנו" מאחר וחוות הדעת כוללת הסתייגויות.

תשובה לשאלה מס' 2

נדרש 1:

על רואה החשבון המבקר להשיג הבנה מספקת של פעולות הבקרה לצורך הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים ולצורך תכנון נהלי ביקורת במענה לסיכונים שהוערכו. (סעיף 90 לתקן ביקורת (ישראל) 315 [לשעבר תקן ביקורת 93] בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" – להלן "תקן ביקורת (ישראל) 315").

בהתאם לכך, רואה החשבון המבקר נדרש להשיג במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים של החברה הבנה של תהליך הרכוש הקבוע ותהליך המכירות ולזהות את הבקורות הקיימות בתהליכים אלה. השגת הבנה אודות בקרה פנימית כרוכה בהערכה של תכנון הבקרה ויישומה בפועל (סעיף 54 לתקן ביקורת (ישראל) 315).

כמו כן, על רואה החשבון המבקר להשתמש במידע שנצבר בעקבות ביצוע נהלים להערכת סיכונים, לרבות ראיות הביקורת שהושגו במסגרת הערכת התכנון של בקורות והקביעה אם הן יושמו, בתור ראיות ביקורת, לתמיכה בהערכת הסיכונים. רואה החשבון המבקר ישתמש בהערכת הסיכונים בכדי לקבוע את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי הביקורת הנוספים שיבוצעו (סעיף 101 לתקן ביקורת (ישראל) 315). בהתאם לאמור לעיל, וככלל, על רואה החשבון המבקר להשיג הבנה של התכנון והיישום של הבקורות כחלק מביצוע הערכת הסיכונים הנערכת על ידו.

נדרש 2 :

כחלק מערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית, על רואה החשבון המבקר לקבוע איזה מהסיכונים שזוהו הם, לפי שיקול דעתו, סיכונים המחייבים שיקול מיוחד של הביקורת. סיכונים כאלה מוגדרים כ"סיכונים משמעותיים". לגבי עסקאות שגרתיות שאינן מורכבות ואשר נרשמות באופן שיטתי קיימת סבירות נמוכה שהן תגרומונה לסיכונים משמעותיים. מאידך, סיכונים משמעותיים נובעים לעיתים קרובות מסיכונים עסקיים אשר עשויים להביא לידי הצגה מוטעית מהותית. בהקשר לשיקול אופיים של הסיכונים, יעריך רואה החשבון המבקר בין היתר עניינים אלה :

- האם הסיכון הוא סיכון של תרמית
- האם הסיכון קשור להתפתחויות משמעותיות שחלו לאחרונה בתחומים כלכליים, חשבונאיים או אחרים ולכן נדרש להקדיש לו תשומת לב מיוחדת
- מורכבותן של העסקאות
- האם הסיכון כרוך בעסקאות משמעותיות עם צדדים קשורים
- דרגת הסובייקטיביות במדידת המידע הכספי הקשור לסיכונים, במיוחד אלה הכרוכים באי וודאות נרחבת של מדידה
- האם הסיכון קשור לעסקאות משמעותיות שהן מחוץ למהלך העסקים הרגיל של הגוף המבוקר, או שהן נחשבות כבלתי רגילות.

(סעיפים 108 ו-109 לתקן ביקורת (ישראל) 315).

נדרש 3 :

רואה החשבון המבקר העריך את הסיכון להצגה מוטעית מהותית בגין חשבון "הפרשה למלאי איטי ומת" לגבי מצג הערכה, כסיכון משמעותי להצגה מוטעית מהותית.

השלכות על בדיקות בקרה :

לגבי סיכונים משמעותיים, על המבקר להעריך, במידה שהוא עדיין לא עשה זאת, את התכנון של הבקורות הקשורות של הגוף המבוקר לרבות פעולות בקרה רלבנטיות, ולקבוע האם הן בוצעו (יושמו). (סעיף 113 לתקן ביקורת (ישראל) 315). בהתאם לכך, על רואה החשבון המבקר להשיג הבנה של הבקורות הקיימות בחברה הקשורות לרישום הפרשות למלאי איטי ומת (לרבות שימוש בדוחות גיול והתפתחות, בחינת אופן קביעת

תשובה לשאלה מס' 2 - המשך

ההפרשות, אופן אישור האומדן בחברה ועוד), לערוך נתיב ביקורת בקשר לתהליך, בין היתר, באמצעות שיחות עם הגורמים במבוקר המעורבים בקביעת הפרשות למלאי איטי ומת, ובחינת התייעוד הקיים בחברה אשר תומך ביישום בקרות אלה.

השלכות על בדיקות מבססות:

כאשר רואה החשבון המבקר קובע, בהתאם לסעיף 108 לתקן ביקורת (ישראל) 315, כי סיכון שהוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים ייחשב כמשמעותי, יהיה עליו לערוך נהלים מבססים כמענה ספציפי לאותו סיכון. (סעיף 51 לתקן ביקורת (ישראל) 330 [לשעבר תקן ביקורת 98] בדבר "נוהלי המבקר כמענה לסיכונים שהוערכו" - להלן "תקן ביקורת (ישראל) 330"). כאשר הטיפול בסיכונים משמעותיים מושתת על נהלים מבססים בלבד, נהלי הביקורת המתאימים להתמודדות עם סיכונים משמעותיים שכאלה הם בדיקות של פרטים בלבד, או שילוב של בדיקות של פרטים ונהלים אנליטיים מבססים. (סעיף 52 לתקן ביקורת (ישראל) 330).

בהתאם לאמור לעיל, רואה החשבון המבקר חייב לתכנן תכנית ביקורת שתכלול מענה ספציפי לסיכון במצג הערכה בסעיף "הפרשה למלאי איטי ומת". כמו כן, אם המענה לסיכון הנ"ל מבוסס על נהלים מבססים בלבד, התוכנית אינה יכולה לכלול ביצוע נהלים אנליטיים מבססים בלבד וחייבת לכלול נהלים של בדיקת פרטים.

נדרש 4:

על רואה החשבון המבקר לתכנן וליישם נהלי ביקורת שאופייניים, עיתויים והיקפם יתנו מענה לסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים. המטרה היא ליצור זיקה ברורה בין אופייניים, עיתויים והיקפם של נהלי הביקורת להערכת הסיכונים. בתכנון נהלי ביקורת אלה, ישקול רואה החשבון המבקר נושאים כגון:

- מהותיות הסיכון.
- הסבירות שתתרחש הצגה מוטעית מהותית.
- המאפיינים של סוגי העסקאות, יתרות חשבון או הגילוי בהם מדובר.
- אופיין של הבקורות הספציפיות המיושמות בגוף המבוקר ובעיקר אם הן ידניות או ממוכנות.
- האם רואה החשבון המבקר מצפה להשיג ראיות ביקורת כדי לקבוע אם בקורות הגוף המבוקר הן אפקטיביות במניעת הצגה מוטעית מהותית, או בגילויה ובתיקונה.

(סעיף 7 לתקן ביקורת (ישראל) 330).

נדרש 5:

בחירת נהלי ביקורת על-ידי רואה החשבון המבקר מבוססת על הערכת סיכונים. ככל שרמת הסיכון המוערכת על-ידי המבקר תהיה גבוהה יותר, כך תיגדר רמה גבוהה יותר של מהימנות ורלבנטיות ראיות הביקורת שתושגנה באמצעות נהלים מבססים. הדבר יכול להשפיע הן על סוג נהלי הביקורת שיושמו והן על הרכבם. (סעיף 11 לתקן ביקורת (ישראל) 330).

בהתאם לכך, נהלי ביקורת מבססים המתייחסים לחשבונות "לקוחות" ו- "הכנסות ממכירות" שבהם זוהה סיכון משמעותי, עשויים להיות נהלי ביקורת בעלי אופי מעמיק יותר, כגון קריאת הסכמים, בחינת מסמכים ובדיקות פריטים נוספות. לעומת זאת, נהלי ביקורת מבססים המתייחסים לחשבון רכוש קבוע בו לא זוהו סיכונים משמעותיים, עשויים להיות בעלי אופי כללי יותר כגון נהלים אנליטיים מבססים, ביצוע תשואות ובירורים מול הגורמים הרלוונטיים במבוקר וכד'.

תשובה לשאלה מס' 2 - המשך

נדרש 6:

ללא קשר לסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית, על רואה החשבון המבקר לתכנן ולערוך נהלים מבססים לכל סוג מהותי של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי. דרישה זו משקפת את העובדה שהערכת הסיכונים על ידי רואה החשבון המבקר היא עניין של שיקול דעת ועלולה שלא להיות מדויקת ומספיקה לזיהוי כל הסיכונים הנובעים מהצגה מוטעית מהותית. יתר על כן, קיימות מגבלות מובנות בבקרה הפנימית, הנובעות בחלקן, מהתעלמות ההנהלה מהוראותיה. לפיכך, בעוד שרואה החשבון המבקר עשוי לקבוע כי ניתן לצמצם את הסיכון להצגה מוטעית לרמה נמוכה מקובלת באמצעות ביצוע בדיקות של בקורות בלבד לגבי מצגים מסוימים הקשורים לסוג עסקאות, יתרות חשבון או גילוי, הוא יערוך תמיד נהלים מבססים לכל סוג מהותי של עסקאות, יתרות חשבון וגילוי. (סעיף 49 לתקן ביקורת (ישראל) 330).

בהתאם לכך, על רואה החשבון המבקר לבצע נהלי ביקורת מבססים לגבי כל חשבון הנכלל בטבלת הערכת הסיכונים דלעיל, למעט חשבון מוניטין. כל החשבונות, למעט מוניטין נקבעו כחשבונות מהותיים. לגבי חשבון מוניטין, לא נדרש לתכנן ולבצע נהלים מבססים.

תשובה לשאלה מס' 3

להלן דוחות הגיול המסייעים בביקורת הדוחות הכספיים ומאפייניהם העיקריים:

1. דוח גיול מלאי

מהות הדוח: דוח אנליטי הממין את יתרות המלאי לתאריך הדוח (תאריך המאזן או כל תאריך אחר) לפי גיל היווצרותו, דהיינו שכבות מלאי לפי גילן (משך הזמן שעבר בין תאריך רכישת המלאי/כניסת המלאי ועד תאריך הדוח).

מטרת הדוח: קבלת מידע על מלאי ישן.

שימושים הדוח: דוח ניהולי לצורך פיקוח ובקרה על תנועת המלאי. משמש גם כלי עזר לרואי החשבון המבקרים בביקורת המלאי, ובמיוחד לצורך בדיקת הצורך בהפחתת ערכי מלאי ישן מתחת לעלותו.

שיטות הגיול בהפקת הדוח:

1. **דוח גיול בשיטה הספציפית** - משייך את המשלוחים/היציאות מהמלאי לפרטי המלאי הספציפיים שיצאו. בהתאם לכך, מרכיבי המלאי לתאריך הדוח מורכבים מפרטי מלאי מזוהים הנמצאים בפועל במלאי.

2. **דוח גיול בשיטת פיפו** - משייך את המשלוחים/היציאות מהמלאי לפרטי המלאי הראשונים מאותו סוג מלאי. בהתאם לכך, מרכיבי המלאי לתאריך הדוח מורכבים מהכניסות האחרונות למלאי.

דוח הגיול בשיטה הספציפית עדיף על דוח הגיול בשיטת פיפו, אך קשה יותר ליישום.

2. דוח גיול חייבים

מהות הדוח: דוח אנליטי הממין את יתרות החייבים לתאריך הדוח (תאריך המאזן או כל תאריך אחר) לפי גיל היווצרותו, דהיינו מתן מידע על שכבות יתרת חוב לפי גילן (משך הזמן שעבר בין תאריך יצירת החוב ועד תאריך הדוח).

מטרת הדוח: קבלת מידע על חובות או מרכיבי חוב ישנים.

שימושים הדוח: דוח ניהולי לצורך פיקוח ובקרה על גביית חובות. משמש גם כלי עזר לרואי החשבון המבקרים בבדיקת הצורך בהפרשה לחובות מסופקים או במחיקת חובות.

שיטות הגיול בהפקת הדוח:

1. **דוח גיול בשיטה הספציפית** - משייך את הזיכויים בחשבון החייב (תשלומים, החזרות, הנחות וכד') לחיובים הספציפיים בחשבון החייב שכנגדם נעשו הזיכויים. מרכיבי החוב לתאריך הדוח מורכבים מחיובים ספציפיים שטרם כוסו.

2. **דוח גיול בשיטת פיפו** - משייך את הזיכויים בחשבון החייב (תשלומים, החזרות, הנחות וכד') לחיובים הראשונים בחשבון החייב. מרכיבי החוב לתאריך הדוח מורכבים מהחיובים האחרונים.

דוח הגיול בשיטה הספציפית עדיף על דוח הגיול בשיטת פיפו, אך קשה יותר ליישום.

תשובה לשאלה מס' 4

התשובה מבוססת בעיקרה על:

- תקן ביקורת (ישראל) 210 [לשעבר תקן ביקורת 91 כפי שתוקן בתקן ביקורת 122] בדבר "מכתב התקשרות לבצוע ביקורת של דוחות כספיים" (להלן: "תקן ביקורת (ישראל) 210");
 - חוק החברות, תשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות");
 - תקן ביקורת (ישראל) 200 [לשעבר תקן ביקורת 110] בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" (להלן: "תקן ביקורת (ישראל) 200").
- הערה כללית לגבי הפתרון: בקטעים המחייבים ניסוח מחדש, הנבחן אינו מצופה לנסח בדיוק לפי הניסוחים המתוקנים המובאים להלן בפתרון. כל ניסוח סביר אחר המצביע על הבנת הטעות ותיקונה כנדרש יזכה במלוא הניקוד.

להלן הליקויים הקיימים במכתב ההתקשרות על חברת הכדור לסל בע"מ:

1. **תאריך:** במכתב מצוין תאריך 20 ביוני 2019 בעוד שמדובר בחברה ציבורית החייבת להגיש דוחות כספיים עד לתאריך 31 במרץ. בנוסף, צוין במכתב כי תחילת הביקורת מתוכננת לפברואר 2019 וסיומה מתוכנן ל-20 במרץ 2019. בהתאם לתקן ביקורת 210, על המבקר להתחיל בעבודת הביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות לגבי אותה עבודת ביקורת נערך ונחתם כראוי. על כן, חתימה על מכתב ההתקשרות לאחר הוצאת הדוחות הכספיים מהווה ליקוי.

הפניה: בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 210, מכתב ההתקשרות יופנה אל המבוקר באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל של המבוקר. על כן, הפניה למר רון ירון בלבד שהינו מנכ"ל החברה מהווה ליקוי.

2. **פיסקה 1:**

מינוי רואה החשבון המבקר: בהתאם לסעיף 154 בחוק החברות, רואה החשבון המבקר ימונה על ידי האסיפה השנתית. מינוי רואה חשבון על ידי מנכ"ל החברה אינו נאות.

עריכת הדוחות הכספיים: בהתאם להבהרה להחלטה משפטית מספר 18-105 בעניין אי תלות רואה חשבון המבקר בדבר סיוע בהכנת דוחות כספיים של רשות ניירות ערך, מצב בו רואה חשבון המבקר מסייע למבוקר בהכנת דוחותיו הכספיים, ובכלל זה פעולות של ניסוח ועריכת הדוחות הכספיים מהווה פגיעה באי התלות (יש לציין כי אף אם לא היה חל איסור עריכת הדוחות הכספיים – אין מקום לציין שירות זה במסגרת מכתב ההתקשרות).

הדוחות הכספיים: מדובר בחברה ציבורית, על כן יש להשתמש במינוח "דוח על השינויים בהון" במקום "דוח על השינויים בהון העצמי" – ויש להשמיט את המילה "העצמי". כמו כן, חסרה התייחסות לדוח על תזרימי המזומנים שחובה להציגו כחלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים.

להלן ניסוח מתוקן:

"ביקשתם מאיתנו לבקר את הדוח על המצב הכספי של חברת הכדור לסל בע"מ (להלן: "החברה") ליום 31 בדצמבר 2018 ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל והדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי המזומנים לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים")."

תשובה לשאלה מס' 4 - המשך

3. פיסקה 2:

האחריות על הדוחות הכספיים וקיום בקרה פנימית: בהתאם לחוק החברות ותקן ביקורת (ישראל) 200, האחריות על הדוחות הכספיים וקיום בקרה פנימית נאותה חלה על הדירקטוריון והנהלת החברה. על כן, יש להשמיט את ההתייחסות למבקר הפנימי בעניין זה.

מסגרת הדיווח הכספי: מדובר בחברה ציבורית, על כן, מסגרת הדיווח הכספי הינה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010 ולא כללי חשבונאות מקובלים בישראל.

הצגה מוטעית: הבקרה הפנימית בחברה נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית ולא - כל הצגה מוטעית.

להלן ניסוח מתוקן:

"הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים להכין ולהציג באופן נאות את הדוחות הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010. אחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים בקרה פנימית אשר הם קובעים שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, ולבחור וליישם מדיניות חשבונאית נאותה".

4. פיסקה 3: ועדת ביקורת

יש להשמיט את הסעיף. בהתאם לחוק החברות, על דירקטוריון חברה ציבורית למנות מבין חבריו ועדת ביקורת. אי קיום ועדה כאמור מהווה ליקוי מהותי. בכל מקרה אין מקום להתייחס לכך במכתב ההתקשרות.

5. פיסקה 4: מידה סבירה של ביטחון

בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 200, לא מצופה מרואה החשבון המבקר והוא אף אינו יכול, להקטין את סיכון הביקורת לאפס, ולכן הוא אינו יכול להשיג ביטחון מוחלט שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית עקב טעות או תרמית, זאת משום שקיימות מגבלות מובנות של ביקורת. רואה חשבון המבקר מעניק מידה סבירה של ביטחון המהווה רמה גבוהה, אך לא מוחלטת, של ביטחון.

להלן ניסוח מתוקן:

"ביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. לא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית".

6. פיסקה 5:

עריכת הביקורת

למעט מקרים מיוחדים, הביקורת בישראל נערכת לפי תקני ביקורת מקובלים בישראל ולא תקני ביקורת בינלאומיים. בנוסף, בהתאם לתקנות רואי חשבון, הביקורת תעשה בהתאם לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973 ולא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע, התשכ"ה-1965.

ביקורת מלאה: הביקורת הינה מדגמית ולא מלאה.

אומדנים: האומדנים בדוחות הכספיים נעשים על יד הדירקטוריון והנהלה ולא על ידי רואה החשבון המבקר.

מניעת תרמיות: אין זה תפקיד רואה החשבון המבקר למנוע תרמיות.

תשובה לשאלה מס' 4 - המשך

להלן ניסוח מתוקן:

"הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973.

ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה".

7. פיסקה 6:

עריכת ביקורת מדגמית ואחריות למניעת הצגות מוטעות: כפי שהוסבר לעיל, הביקורת הינה מדגמית ויש לציין זאת במפורש. בנוסף, רואה החשבון המבקר אינו נדרש למנוע הצגה מוטעית בדוחות הכספיים.

תקני הביקורת: כפי שפורט לעיל, הביקורת הינה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולא תקני ביקורת בינלאומיים.

להלן ניסוח מתוקן:

"בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כראוי בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

8. פיסקה 7:

טעות מול תרמית: הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים עקב **תרמית** גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב **טעות**, ולא להיפך כפי שמצוין במכתב.

להלן ניסוח מתוקן:

"ביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצא"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו. הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים עקב תרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית עקב טעות".

9. פיסקה 8:

מסגרת הדיווח הכספי: כאמור, מדובר בחברה ציבורית. על כן, מסגרת הדיווח הכספי הינה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010 ולא כללי חשבונאות מקובלים בישראל.

סטייה ממסגרת הדיווח:

לא ניתן לגבי סעיף מסוים לסטות מכללי דיווח שלפיהם מוצגים מכלול הדוחות הכספיים. יישום מסגרת הדיווח הכספי צריך להיות אחיד. סטייה מהוראות מסגרת הדיווח צפויה להיות נחוצה רק בנסיבות נדירות ביותר.

להלן ניסוח מתוקן:

"הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010".

תשובה לשאלה מס' 4 - המשך

10. פיסקה 9: דוח רואה חשבון המבקר

הפניית דוח רואה חשבון המבקר: בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 [לשעבר תקן ביקורת 119] בדבר הנוסח האחד (בלתי מסווג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים, דוח רואה חשבון המבקר יופנה לבעלי המניות של החברה (הם אלה שמינו אותו).

זיהוי הדוחות: כפי שפורט לעיל, יש להשמיט את המילה "עצמי" וכן להוסיף את דוח על תזרימי המזומנים של החברה.

מסגרת הדיווח הכספי: כאמור, מדובר בחברה ציבורית. על כן, מסגרת הדיווח הכספי הינה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010 ולא כללי חשבונאות מקולים בישראל.

סטייה מהנוסח האחד: במקרה של אי הסכמה בנושא חשבונאי יש להסתייג בחוות הדעת או לתת חוות דעת שלילית בהתאם למהותיות. בכל מקרה, אין להימנע ממתן חוות דעת במקרה כזה.

להלן ניסוח מתוקן:

"תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים בישראל."

וחוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 2018 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלה לשנה המסתיימת באותו תאריך בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) ותקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים בישראל יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים."

11. פיסקה 10: תקשורת עם בקרה העל

בהתאם לסעיף 169 בחוק החברות, במידה ונודע לרואה החשבון המבקר אגב פעולת הביקורת, על ליקויים מהותיים בבקרה החשבונאית של החברה, ידווח על כך ליושב ראש הדירקטוריון. כמו כן, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 260 [לשעבר תקן ביקורת 76] בדבר "תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר", יש לדון במקרים אלה עם המופקדים על בקרת העל. המבקר הפנימי אינו הגורם איתו יש לדון בנושאים הקשורים לענייני בקרת העל בחברה.

להלן ניסוח מתוקן:

"אגב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל בחברה. אם יעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה."

12. פיסקה 11: סמכויות רואה חשבון המבקר

בהתאם לסעיף 168 בחוק החברות, רואה החשבון המבקר רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם. מאידך, רואה החשבון חב חובת סודיות כאמור בתקנה 1א(3) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965. על כן, אין להגביל במכתב ההתקשרות חומרים שרואה החשבון רשאי לקבלם.

על פי האמור, יש להשמיט את המילים "והכל למעט נושאים המוגדרים על ידי הדירקטוריון כמסווגים ביותר", בסוף הפיסקה.

תשובה לשאלה מס' 4 - המשך

13. פיסקה 12: תיעוד הביקורת

בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 230 [לשעבר תקן ביקורת 101] בדבר "תיעוד הביקורת", תיעוד הביקורת הינו בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון המבקר ואין לישות או לכל אורגן או נושא משרה בה זכות לקבל מסמכים המהווים את תיעוד הביקורת. יש לציין כי עקרון זה אף אומץ בפסק דין של בית המשפט העליון בעניין חיים אינדיג נגד פרמייר קלאב. בנוסף, תקן הביקורת מציין כי בשל טיבם ומהותם של מסמכים כדוגמת מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון והמתעדים את סביבת הביקורת, אופיים של נושאי משרה ומנהלים, רמת אמינותם, סיכוני הביקורת והמתווה לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון, על רואה החשבון המבקר להימנע ממסירת אותם מסמכים לישות המבוקרת.

על פי האמור, יש להשמיט את המשפט "בסיום הביקורת נעביר לידיכם את ניירות העבודה שלנו בקשר עם תכנון הביקורת לצורך עדכוןכם בקשר לסיכונים הקיימים בחברה", בסוף הפיסקה.

14. פיסקה 14: שכר טרחה

שכר טרחה עבור שירותים נלווים:

עריכת דוחות כספיים: כפי שצוין לעיל, עריכת דוחות כספיים מהווה פגיעה באי התלות.

הנהלת חשבונות: מדובר בחברה ציבורית, לפיכך, ובתאם לתקנה 3(12) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, הענקת שירותי הנהלת חשבונות למבוקר שהינו חברה ציבורית מהווה פגיעה באי התלות.

הערכת שווי: בהתאם לתקנה 3(6) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, מתן הערכת שווי למבוקר מהווה פגיעה באי התלות.

יתר על כן, אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לביקורת הדוחות הכספיים ולשירותים נלווים.

יחס שכר טרחה: בהתאם להחלטה בדבר אי תלות המבקר כפי שפורסמה על ידי רשות ניירות ערך, בסעיף 3.2 בנושא היקף שכר טרחה מביקורת לעומת שכר הטרחה משירותים נלווים, אי התלות נפגעת כאשר הכנסת המבקר בשנת החשבון הקודמת משכר טרחה עבור ביקורת וסקירה מהמבוקר מהווה פחות מ- 50% מההכנסה הכוללת של המבקר מאותו המבוקר בשנת החשבון האמורה (ללא הכנסות מתשקיף המבוקר או הכנסות חד פעמיות).

סך שכר הטרחה מהשירותים הנלווים מהווה 110 אלפי ש"ח בעוד שכר הטרחה מביקורת דוחות כספיים מהווה 100 אלפי ש"ח, כלומר נמוך מ-50%, על כן אי התלות נפגעת.

15. פסקאות חסרות:

בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 210, יש להוסיף פסקה בקשר לכך שמכתב ההתקשרות יהיה בתוקף עד להשלמת השירותים הכלולים בו, כדלהלן:

"מכתב התקשרות זה יהיה בתוקף עד להשלמת ביצוע השירותים הכלולים בו על ידינו וקבלת מלוא התמורה בגינם".

[לא נדרש בבחינה: ניתן להוסיף במכתב ההתקשרות גם התייחסות לכך שההתקשרות כפופה לדיני מדינת ישראל כדלהלן: "ההתקשרות בינינו לבין חברתכם, המפורטת במכתב התקשרות זה, כפופה לדיני מדינת ישראל. מחלוקות כלשהן אשר תתעוררנה בהקשר להתקשרות ולמכתב זה תהיינה נתונות לסמכות השיפוטית הבלעדית של בתי המשפט בישראל".]

תשובה לשאלה מס' 5

הפתרון מבוסס על תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965 (להלן: "תקנות רואי חשבון"), כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: "כללי ההתנהגות המקצועית"), תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 (להלן: "תקנות ניגוד עניינים") והחלטה בדבר אי תלות המבקר כפי שפורסמה על ידי רשות ניירות ערך (להלן: "החלטת רשות ניירות ערך").

5.1 רו"ח אביב:

חברות בלשכה של אחד השותפים

ככלל, אין חובה על רואה חשבון להיות חבר בלשכת רואי חשבון ישראל שהינה ארגון וולונטרי. על פי כלל 7 לכללי ההתנהגות המקצועית, חבר לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: "חבר לשכה") אינו רשאי לעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר לשכה. על כן, במצב המוצע על ידי רו"ח אביב, יש לכאורה הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית. [לא נדרש בבחינה - יש לציין כי בפועל, קיימים משרדי רואי חשבון בהם לא כל השותפים הם חברי לשכה.]

5.2 רו"ח ברי:

בהתאם לתקנות ניגוד עניינים, קיימות הגבלות על מתן שירותי הנהלת חשבונות ומתן חוות דעת לצורכי מס ללקוחות הביקורת, תוך הפרדה בין חברה ציבורית לחברה פרטית, כדלהלן:

בעניין הנהלת חשבונות:

חברה ציבורית - אסור למי ממשד רואה החשבון המבקר לבצע הנהלת חשבונות בעבור המבוקר.
חברה פרטית - אסור לרואה החשבון המטפל בלבד לבצע הנהלת חשבונות בעבור המבוקר.

בעניין מתן חוות דעת לצורכי מס:

בחברה ציבורית - מותר לתת חוות דעת לצורכי מס שאינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי. כמו כן, אסור ששירותים אלה יינתנו ע"י רואה חשבון המטפל.
בחברה פרטית - מותר לתת חוות דעת לצורכי מס כל עוד הם לא ניתנים ע"י רואה חשבון המטפל או שהם אינם מהווים בסיס לנתונים בדוח הכספי.
על כן, ההצעה לתת את השירותים כחבילה אחת תחת קורת גג אחת לא תמיד אפשרית.

5.3 רו"ח גיל:

בעניין חילופי רואי חשבון:

בהתאם לסעיף 1א(12) לתקנות רואי חשבון, חל איסור על מתן שירות ללקוחו של רואה חשבון אחר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, וללא הסכמת האחר, זולת אם סירב לתת הסכמתו ללא נימוק סביר (הוראה דומה קיימת בכלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית).

בהתאם להנחיות בדבר חילופי רואי חשבון בתדריך לרואה חשבון בעת קבלת מינוי בו קדם לו רואה חשבון אחר של לשכת רואי חשבון בישראל, בכל מקרה בו מוצע לרואה חשבון מינוי בגוף שהיה מבוקר על ידי רואה חשבון אחר, על המבקר החדש לפנות למבקר הקודם לפני שיסכים לקבל את המינוי, אפילו אם הוצג בפניו מכתב התפטרות של המבקר הקודם או מסמך אחר המעיד על הסכמתו לסיום תפקידו.

בעניין החזקת ניירות ערך:

בהתאם לתקנות ניגוד עניינים (וכן בהתאם להחלטת רשות ניירות ערך):

אשתו של רו"ח גיל מוגדרת כ"קרובו".

בהתאם לפרסומים אלה (תקנה 2(ב)7 לתקנות ניגוד עניינים וסעיף 1.1.1 להחלטת רשות ניירות ערך), אי התלות תפגע במצב בו רואה חשבון המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו.

על כן, העברת החזקת המניות לידי אשתו של רואה החשבון לא מהווה פתרון לבעיית אי התלות.

תשובה לשאלה מס' 5 - המשך

5.4 רו"ח דנית:

בהתאם להגדרת המונחים "מבוקר" ו"לקוח" בתקנות ניגוד עניינים, ומאחר ורכיבים בע"מ מחזיקה 80% ממניות מבוכים בע"מ, חברת מבוכים בע"מ תוגדר אף היא כ"מבוקר" ו"לקוח" במידה ורכיבים בע"מ תתקבל כלקוח ביקורת של המשרד.

בהתאם לתקנה 12(ב)2 לתקנות ניגוד עניינים, אי התלות נפגעת במצב בו בן משפחתו של רואה החשבון המבקר מכהן כנושא משרה בלקוח. מכאן, בהנחה שרואת חשבון דנית היא שותפה במשרד, כהונת אחיה כסמנכ"ל הכספים של מבוכים בע"מ יוצרת לכאורה פגיעה באי תלות.

עם זאת, בהתאם לסייג הקיים בתקנה 2 (ב)12 לתקנות ניגוד עניינים, כהונת אחיה של רואת חשבון דנית לא תפגע באי תלות, בהתמלא כל התנאים הבאים:

1. רכיבים בע"מ היא חברה פרטית.
2. אחיה של רואת חשבון דנית אינו "קרוב" שלה (דהיינו האחים אינם גרים ביחד ולא קיימים ביניהם יחסי תלות כלכליים).
3. רואת חשבון דנית לא תטפל בחברת רכיבים בע"מ.
4. כל בעלי המניות של רכיבים בע"מ ומבוכים בע"מ הסכימו בכתב שרכיבים בע"מ תבוקר על ידי משרדה של רואת חשבון דנית.

5.5 רו"ח הילה:

על פי סעיף 1א(5) לתקנות רואי חשבון, חל איסור על עיסוק בראיית חשבון בשותפות עם אדם שאינו רואה חשבון. על פי הגדרתו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, רואה חשבון הינו מי שבידו רישיון בר תוקף שניתן לפי חוק זה. פרופ' לירון הינה כלכלנית במקצועה ולפי נתוני השאלה לא רואת חשבון, על כן לא ניתן לצרפה כשותפה במשרד לראיית חשבון.

תשובה לשאלה מס' 6

סעיף 1. מסירת מידע לרשויות המס

התשובה שלילית, בהסתייגות - בתדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים של לשכת רואי חשבון בישראל, 1991, נאמר כדלקמן: "ככלל, אין רואה החשבון חייב לדווח על כך לרשויות המס, ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת אלא בהסכמת הלקוח".

יחד עם זאת, אם המבקר עד לביצוע הונאה, שהינה בבחינת "פשע", חובה עליו לדווח על כך לכל מי שלדעתו יכול למנעה, לרבות המשטרה, וזאת מכח סעיף 262 לחוק העונשין. מומלץ במקרה זה שהמבקר יסתייע ביעוץ משפטי שינחה אותו בפעולותיו.

סעיף 2. קבלת שכר טרחה במוצרים ושירותים

התשובה שלילית. קבלת שכר טרחה במוצרים ובשירותים שבתחום עיסוקו של הגוף המבוקר ("ברטר") עלולה לגרום לכאורה למצב נפשי של פגיעה באי תלות בגוף המבוקר.

יצוין כי לא חל איסור על רכישת מוצרים ושירותים מהגוף המבוקר בתנאים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, אך זאת כאמור שלא בדרך של קבלת שכר טרחה (לא נדרש בתשובה).

לגבי חברות ציבוריות הכפופות לחוק ניירות ערך - נקבע איסור על קבלת שכר טרחה שאינו בכסף (סעיף ג.2.2. בהחלטת רשות ניירות ערך בדבר אי-תלות המבקר).

סעיף 3. העסקת קבלני משנה בביקורת דוחות כספיים

התשובה חיובית, ובלבד שהמבקר יקיים פיקוח ובקרה על עבודת המשרד האחר המשמש כקבלן משנה, ויודא קיומם של תקני ביקורת ודיווח 5-8 של לשכת רואי חשבון, כדלקמן:

- כי העובדים הינם בעלי הכשרה מקצועית מתאימה;
- כי העובדים, והמשרד בו הינם מועסקים, הם בלתי תלויים בגוף המבוקר;
- כי הביקורת תבוצע הזהירות המקצועית הראויה;
- כי עבודת הביקורת תוכננה כיאות וקיים פיקוח נאות על עבודת המבקרים.

סעיף 4. התפטרות רואה חשבון מבקר

התשובה חיובית, בהסתייגות. יכולות להיות סיבות ונסיבות שונות להתפטרותו של רואה החשבון המבקר. ככלל, אין חובה על רואה החשבון המבקר להסביר לבעלי המניות של החברה את הסיבות להתפטרותו אם אין בנסיבות ההתפטרות עניין לבעלי המניות בחברה, אם כי צפוי כי יעשה זאת. על פי סעיף 164 (ב) לחוק החברות, תשנ"ט-1999 (להלן - "חוק החברות"), התפטר רואה החשבון המבקר בנסיבות שיש בהן עניין לבעלי המניות בחברה, עליו להודיע על כך לדירקטוריון החברה.

כאשר הרקע להתפטרותו של רואה חשבון המבקר הינו חוסר יכולתו להביע ולחוות דעתו על הדוחות הכספיים מחמת הגבלתו, "לא תהא זו גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זו" (סעיף 25 בתקן ביקורת (ישראל) 705 [לשעבר תקן ביקורת 72] בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחדיד").

סעיף 5. מסירת תכנית הביקורת לגוף המבוקר

התשובה שלילית. תוכנית הביקורת מהווה חלק מתיעוד הביקורת. על פי סעיף 25א לתקן ביקורת (ישראל) 230 [לשעבר תקן ביקורת 101] בדבר "תיעוד ביקורת", "רואה חשבון מבקר צריך להימנע ממסירת מסמכים המהווים תיעוד ביקורת לישות המבוקרת ולכל אורגן או נושא משרה בה". גם על פי תדריך לשכת רואי חשבון בישראל בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת ביקורת, על רואה החשבון להימנע ממסירתם ללקוח בשל טיבם ומהותם של מסמכים אלה.

תשובה לשאלה מס' 6 - המשך

סעיף 6. כתב שיפוי מהגוף המבוקר

התשובה שלילית. בסעיף 166(ב) בחוק החברות נאמר כדלקמן: "חברה או מי מטעמה לא ישפו, בין במישרין ובין בעקיפין, את רואה החשבון המבוקר, בשל חיוב שהוטל עליו עקב הפרת אחריותו המקצועית, או עקב אי קיום חובה אחרת המוטלת עליו על פי דין".

שיפוי/ביטוח רואה החשבון המבוקר ע"י הגוף המבוקר, מהווה פגיעה באי-תלותו של המבוקר בגוף המבוקר. על רואה החשבון המבוקר לבצע את עבודתו על פי תקני ביקורת, בזהירות המקצועית הראויה, ולנקוט בנהלי ביקורת הנחוצים עפ"י שיקול דעתו, באופן שיהוו בסיס מהימן לחוות דעתו.

רואה החשבון המבוקר יכול לבטח עצמו מפני תביעות בשל רשלנות מקצועית באמצעות רכישת פוליסת ביטוח מתאימה על חשבוננו.

הרשות לניירות ערך מביאה את המקרה המתואר בשאלה כדוגמה לניגוד עניינים ולפגיעה באי-תלות, במסגרת הוראותיה בדבר אי-תלותו של רואה החשבון המבוקר (סעיף ג. 5.7 בהוראות בדבר אי-תלותו של רואה החשבון).

סעיף 7. העסקת גרושתו של רואה החשבון המבוקר על ידי הלקוח

בהתאם לסעיף 2 (ב) 11 לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008, אם קרובו של רואה החשבון המטפל הוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, דרך קבע, במהלך תקופת הביקורת, אי התלות נפגעת. "קרוב" לצורך העניין מוגדר, בין היתר, כמי שפרנסתו על רואה החשבון המטפל או שפרנסת רואה החשבון המטפל עליו.

בהתאם לכך, כל עוד לא מתקיים מצב שבו אחד הצדדים מפרנס את השני, אי-תלות לא נפגעת. בהקשר זה יש לבחון את גובה המזונות המשולמים, אם בכלל, ביחס להכנסות של הצד המקבל.

בנוסף, יש לבחון האם האובייקטיביות של רואה החשבון המבוקר עשויה להיפגע בנסיבות האמורות.

סעיף 8. תקופת שמירת ניירות עבודה במקרה של קיום הליך פלילי נגד המבוקר

בסעיף 23א לתקן ביקורת (ישראל) 230 [לשעבר תקן ביקורת 101] בדבר "תיעוד ביקורת" נקבע כי "תקופת השמירה לגבי התקשרויות ביקורת, בדרך כלל, היא לא פחות משבע שנים מתאריך דוח רואה החשבון המבוקר..."

בהתאם לתדריך בדבר שמירת מסמכים של לשכת רואי חשבון בישראל, אם לפני תום תקופת שמירת המסמכים יש לרואה החשבון סיבה להאמין כי תוגש, או עומדת להיות מוגשת תביעה פלילית לגבי שנת המס, יש לשמור את ניירות העבודה לתקופה של 16 שנים או עד לסיום ההליכים בתביעה, כמוקדם מביניהם.

תשובה לשאלה מס' 6 - המשך

סעיף 9. הבדלים עיקריים בין המוסד לסקירת עמיתים לבין ה- PCAOB

ההבדלים עיקריים בין המוסד לסקירת עמיתים לבין ה-PCAOB הינם :

מהות ההבדל	PCAOB	המוסד לסקירת עמיתים
1. תוקף חוקי	גוף סטטוטורי שכפוף לרשות ניירות ערך בארה"ב (SEC)	גוף וולונטארי (חברה בת של לשכת רואי חשבון בישראל).
2. הגורמים המפוקחים וסמכויות אכיפה וענישה כנגדם	רואי החשבון המבקרים את דוחותיהן הכספיים של חברות ציבוריות הנסחרות בארה"ב או של חברות מוחזקות שלהן. קיימות סמכויות אכיפה וענישה בהתאם לחוק.	רואי החשבון המבקרים את דוחותיהן הכספיים של חברות שניירות הערך שלהן נסחרים בישראל לרבות חברות דואליות שניירות הערך שלהן נסחרים בישראל ובבורסות מוכרות במדינות אחרות, מלבד ארה"ב. אין סמכויות אכיפה וענישה – המוסד רשאי להגיש תלונה למועצת רואי חשבון ו/או לרשות ניירות ערך על ליקויים מהותיים בביקורת הדוחות הכספיים שהתגלו בסקירה, ולא תוקנו.
3. סמכויות לתקינה בביקורת	מתקין תקני ביקורת בארה"ב המחייבים את רואי חשבון המבקרים את דוחותיהן הכספיים של חברות ציבוריות בארה"ב או של חברות מוחזקות שלהן.	אינו רשאי להתקין תקני ביקורת (הסמכות נתונה ללשכת רואי חשבון בישראל).

סעיף 10. דרך פעולתו של רואה החשבון המבקר במקרה של ספקות לגבי כשירות ויושרה של הדירקטוריון

נושא הכשירות והיושרה של הדירקטוריון הינו חלק בלתי נפרד מסביבת הבקרה בארגון והוא נבדק על ידי רואה החשבון המבקר כחלק מהשגת הבנת סביבת הבקרה.

קיומם של חששות בנוגע לכשירות והיושרה של הדירקטוריון מחייב את רואה החשבון, בין היתר :

1. להרחיב את הנהלים בנוגע להשגת ההבנה של סביבת הבקרה בדגש על תקשורת ואכיפה של יושרה וערכי אתיקה ומחויבות לכישורים בישות (סעיפים 69 א ו-ב' לתקן ביקורת (ישראל) 315 [לשעבר תקן ביקורת 93] בדבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית").
2. אם החששות מתבררים כמוצדקים, על רואה החשבון להתייחס לנושא כסיכון ברמת הדוחות הכספיים בכללותם אשר נוגעים באופן נרחב לדוחות הכספיים ומשפיעים פוטנציאלית על מצגים רבים ולתת מענה לסיכון האמור במסגרת ביקורת דוחות כספיים כנדרש בסעיף 4 לתקן ביקורת (ישראל) 330 [לשעבר תקן ביקורת 98] בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" (לרבות הגברת ספקנות מקצועית, שימוש באנשי צוות ביקורת מנוסים יותר ועוד).
3. לשקול קבלת יעוץ משפטי ואף לשקול הפסקת ההתקשרות כאשר יש ספק בקשר ליושרה של ההנהלה עד כדי ספק בקשר ליכולת להמשיך את ההתקשרות (סעיפים 97, 103 ו-104 לתקן ביקורת (ישראל) 240 [לשעבר תקן ביקורת 92] בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים").
4. לשקול את ההשפעה שעשויה להיות לחששות כאלה על המהימנות של הצהרות (בעל-פה או בכתב) ושל ראיות ביקורת בכלל (סעיף 16 לתקן ביקורת (ישראל) 580 [לשעבר תקן ביקורת 121] בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר").
5. לשקול את ההשפעה האפשרית על דוח רואה חשבון מבקר.