



מועצת רואי חשבון

יסודות הביקורת

שאלון הבחינה ופתרוננו

מועד סתיו 2019

20 בנובמבר 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>%</u>	<u>עמוד מס'</u> <u>שאלה</u>	<u>פתרון</u>
1	אתיקה מקצועית	20	5	12
2	סוגיות בביקורת המלאי	20	7	14
3	נהלי ביקורת וסיכונים להצגה מוטעית מהותית	10	8	18
4	התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע	20	9	19
5	ביקורת ערביות	18	11	21
6	מושגים	12	11	23

מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "יסודות ביקורת חשבונות" מועד סתיו 2019

20 בנובמבר 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

שאלון בחינה בנושא "יסודות הביקורת" - מועד סתיו 2019
חלק א'

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

רו"ח שמעון צוקרמן משמש, מזה שנים רבות, כרואה החשבון המבקר של חברת אפסילון בע"מ, שהינה חברה פרטית (להלן - "החברה"). כארבעה חודשים לאחר חידוש מינויו כרואה החשבון המבקר של החברה לשנת 2019, נתקבל במשרדו של רו"ח שמעון צוקרמן המכתב דלקמן:

אפסילון בע"מ

רח' עינב 18 הרצליה 4643248, טל: 09-9668800, פקס: 09-9668801

לשכת המנכ"ל

28 באפריל 2019

לכבוד
מר שמעון צוקרמן, רואה חשבון
רח' אחוזה 30
רעננה, 4320915

רו"ח צוקרמן הנכבד,

הנדון: הפסקת כהונתך כרואה החשבון המבקר של חברתנו

בעניין שבנדון, הריני פונה אליך כדלקמן:

נדע לי כי לאחרונה מסרת מידע סודי של החברה לרשויות המס, מבלי שקיבלת מראש את אישור החברה לעשות זאת. אני רואה בחומרה רבה מעשה זה המהווה מעילה באמון שנתנה בך החברה, וסטייה מנוהל עבודה תקין בין רואה חשבון ללקוחו. לאור זאת הריני מודיעך על סיום תפקידך לאלתר כרואה החשבון המבקר של חברתנו.

רו"ח נעם כשר מונה כרואה החשבון המבקר של חברתנו במקומך, ויכנס לתפקידו החל ממועד מכתבי זה.

נבקשך להעביר לרו"ח נעם כשר את כל המסמכים וניירות העבודה המצויים במשרדך והמתייחסים לענייניה של החברה, לרבות בעניין דוחותיה הכספיים ודיווחיה לרשויות המס, וזאת כדי להקל עליו את תהליך כניסתו לתפקיד.

מאחר ואינך מייצג יותר את חברתנו, נבקשך שלא ליצור מגע כלשהו עם גורמים ו/או רשויות שונות, ולא להשיב לפניותיהם, בעניינים הקשורים בחברתנו.

שכר הטרחה המגיע לך מחברתנו, ישולם לך רק לאחר שניווכח שלא נגרמו נזקים לחברתנו או למנהליה בעקבות המידע שנמסר על ידך כאמור.

אנו מודים לך על השירותים שהענקת לחברתנו משך כל התקופה בה כיהנת כרואה החשבון שלנו.

בכבוד רב,
אבי מזור
המנהל הכללי

שאלה מס' 1 - המשך

נדרש:

בהתייחס למכתב דלעיל, פרט והסבר כדלקמן:

1. האם ובאילו נסיבות רשאי רו"ח שמעון צוקרמן למסור מידע בענייני החברה לרשויות המס או לכל רשות סטטוטורית אחרת. (4%)
2. האם וכיצד ניתן להפסיק את כהונתו של רו"ח שמעון צוקרמן כרואה החשבון המבקר של החברה, לפני תום תקופת מינויו, ומה הם המהלכים הכרוכים בכך. (4%)
3. באיזה מהלכים יכול רו"ח שמעון צוקרמן, אם בכלל, על מנת לסכל את הכוונה להפסיק את כהונתו. (3%)
4. מה הם המהלכים הנדרשים מהחברה ו/או להתנות תשלום חובה ע"ח שכר טרחתו של רו"ח נעם כשר כרואה החשבון המבקר של החברה, בנסיבות שתוארו לעיל. (3%)
5. האם רשאית החברה לעכב ו/או להתנות תשלום חובה ע"ח שכר טרחתו של רו"ח שמעון צוקרמן בעת החלפתו כרואה החשבון המבקר של החברה. (3%)
6. האם ניתן לדרוש מרו"ח שמעון צוקרמן להעביר לרו"ח נעם כשר את כל המסמכים וניירות העבודה המצויים במשרדו והמתייחסים לענייניה של החברה. (3%)

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

במשרד רואי חשבון נערך דיון מקצועי לצורך רענון נוהלי מפקד המלאי של סוף השנה כחלק מביקורת המלאי בדוחות כספיים של חברות (להלן - "מפקד המלאי"), המיושמים ע"י עובדי המשרד.

במהלך הדיון הושמעו הדעות והאמירות דלקמן, המתייחסות לחברות שונות:

1. "כאשר המלאי מסודר והבקרה הפנימית בחברה הינה טובה, יכולים הלקוחות להסתפק לצורך מפקד המלאי של סוף השנה בעריכת מפקד מלאי מדגמי, במקום בעריכת מפקד של כל פריטי המלאי".

2. "ללקוחות בהם חלו בעבר עיכובים בהוצאת הדוחות הכספיים, בעקבות קשיים ואי התאמות שנתגלו כתוצאה ממפקד המלאי, מומלץ להקדים את מפקד המלאי ולערוך מספר שבועות לפני תאריך המאזן, ואז יוותר מספיק זמן לערוך את הבדיקות וההתאמות של המלאי, ככל שתידרשנה, ולהימנע מאיחור במועד הוצאת הדוחות הכספיים".

3. "ישנן חברות בהן המלאי מאוחסן במספר מחסנים המצויים במקומות שונים ברחבי הארץ. במקרים אלה ניתן לפקוד את המלאי במחסנים במועדים שונים כדי להקל על הספירה".

4. "אין טעם בהשתתפות נציגי משרד רואי החשבון במפקדי המלאי בחברות מסוימות בהן המלאי קשה לזיהוי ולהערכה, כגון: מלאי כימיקלים, רכיבים אלקטרוניים, תרופות, מלאי בתהליך הייצור וכד', שכן עובדי המשרד אינם מתמצאים במלאי הנפקד, מאחר ואין הם בעלי ידע והכשרה בתחומים בהן עוסקות החברות, ובמקרים מסוימים אף אינם מסוגלים לזהות את המלאי הנפקד".

5. "קיים קושי רב באימות מלאי המצוי בתאריך המאזן בדרך ללקוחות החברות בחו"ל. הדרך היחידה לאמת מלאי זה הינה ע"י קבלת אישורים מהלקוחות להם ממוען המלאי, שאכן המלאי הגיע אליהם".

6. "מומלץ שלקוחות להם מלאי רב ובעייתי, ימירו את מפקד המלאי של סוף השנה במפקדי מלאי חלקיים במשך השנה. עריכת מפקדי מלאי חלקיים במשך השנה עדיפים הן ללקוחות והן לרואי החשבון המבקרים".

7. "המלאי של מספר חברות נימכר במהירות רבה וחלק גדול ממנו מוזמן מראש ע"י לקוחותיהן. במקרים אלה ניתן לוותר על מפקד המלאי לתאריך המאזן, ולהעריך את המלאי לתאריך המאזן עפ"י הנתונים על מכירתו לאחר תאריך המאזן, בניכוי הרווח הגלום בו".

8. "הבקרה הפנימית בחלק מהחברות בכל הקשור לניהול המלאי ורישומיו הינה ירודה, וצפוי כי ימצאו הפרשים מהותיים בין הכמויות הנספרות לכמויות הרשומות בספרי המלאי. במקרים אלה חבל להשקיע זמן בהתאמת כמויות המלאי הנפקדות לרישומי הכמויות בספרי המלאי של החברות, שכן בכל מקרה כמויות המלאי שישמשו בסיס לקביעת ערכו לתאריך המאזן יהיו הכמויות המצויות בפועל, ולא הכמויות התיאורטיות הרשומות בספרים, ולכן ניתן להתעלם מכמויות המלאי הרשומות בספרים".

9. "אין צורך במפקד מלאי של חברה, המצוי במחסני ערובה (מלאי שטרם שולמו בגינו מיסי יבוא), שכן מלאי זה הינו בפיקוח המכס. לפיכך, ניתן להסתפק בקבלת אישור מחסני הערובה על המלאי המוחזק אצלם עבור הגוף המבוקר. אישורים אלה הינם ברמת מהימנות גבוהה ביותר".

10. "אין לכלול במפקד המלאי, מלאי במשגור (קונסיגנציה), הן זה של החברה המוחזק במשגור אצל אחרים, והן זה של אחרים המוחזק במשגור אצל החברה, שכן המלאי מהסוג הראשון אינו מצוי בחברה בתאריך המאזן, ואילו המלאי מהסוג השני אינו שייך לחברה".

נדרש:

חוזה דעתך על האמור לעיל ועל השלכותיו על תהליך הביקורת בחברה (יש להתייחס בתשובה לכל סעיף בנפרד). (2% כל סעיף)

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

א. פרט והסבר את המושגים הבאים :

1. "חישוב בלתי תלוי" ו "ביצוע בלתי תלוי" בהקשר של נהלי ביקורת להשגת ראיות ביקורת (3%)
 2. סיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים (2%)
 3. סיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים (2%)
- ב. מהי זיקתם/השפעתם של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים וברמת הדוחות הכספיים על עבודתו של רואה החשבון המבקר? (3%)

סוף חלק א' של השאלון

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

להלן נתונים מדוח רווח והפסד לשנת 2018 של משרד רואי חשבון אגוזי, כוכבי מקצוענות ושות' (להלן: "המשרד").

א – להלן נתונים ממאזן הבוחן המסכם את הכנסות המשרד לשנת 2018:

סעיף	2018 אלפי ש"ח	הערות
הכנסות משירותים	10,000	א
עלות השירותים שניתנו	(4,500)	ב
רווח לפני מס	5,500	
הוצאות מסים	(2,500)	
רווח נקי	3,000	

פרטים	סכום	הסבר
הכנסות מרואי חשבון - קבלני משנה	1,500	המשרד נוהג להעביר עבודות ביקורת דוחות כספיים לרואי חשבון אחרים בקבלנות משנה, שעל עבודתם הוא מפקח. שכר הטרחה מחולק שווה בשווה.
הכנסות עמלות מסחר במט"ח	1,000	רואה חשבון אגוזי פיתח שיטה למסחר אינטרנטי במט"ח, אותה הוא מציע ללקוחות המשרד.
הכנסות משותפות בלונדון	2,000	שותפות עם מר פיליפ, תושב לונדון, שאינו רואה חשבון. השותפות עוסקת במתן ייעוץ פיננסי בלונדון ורווחיה מחולקים שווה בשווה.
הכנסות ממבצע פרסום – "מיתוג מחדש"	1,500	המשרד ערך רה ארגון ומיתג את עצמו מחדש ועקב כך יצא במבצע השקה לחודש אחד בלבד ובו שירותי ביקורת לחברות גדולות ניתנו בחצי מהמחיר המקובל בשוק. משרד יחסי ציבור פרסם את המבצע בין לקוחות פוטנציאליים, המבצע הוכיח את עצמו והביא לקוחות רבים למשרד. לאחר סיום המבצע, שכר הטרחה חזר לקדמותו ואף למעלה מכך.
הכנסות מחו"ל	900	הכנסות של המשרד מדוחות מיוחדים וביקורות שעורך בצרפת וגרמניה באמצעות המתמחים שעומדים לרשותו (הנח כי עומדים בהוראות כל דין מקומי).
הכנסת ייעוץ חד פעמי מחברה המבוקרת על ידי רואה חשבון אחר	100	טרם התקבל אישור על מתן הייעוץ מרואה החשבון המבקר של החברה לה ניתן הייעוץ ולכן רוי"ח אגוזי דורש שלא להכיר בהכנסה זו עד לקבלת האישור מרואה החשבון המבקר של החברה.
הכנסות במעבר	2,000	הכנסות הנובעות ממתן שירותי ביקורת ללקוחות חדשים שעברו למשרד וטרם התקבלו

אישורים מרואי החשבון הקודמים או שטרם הסתיימו הבוררויות המתנהלות בקשר אליהם.		
כאשר רואי חשבון אחרים מחליפים את המשרד כרואי חשבון של לקוחות ומבקשים לעיין בניירות עבודה השייכים למשרד, המשרד גובה מהם תשלום תמורת הזכות לעיין בניירות העבודה. התשלום הוא לפי שעת עיון.	1,000	הכנסות מרואי חשבון מחליפים
	10,000	סה"כ

ב- מורכב בעיקר מעלות שכר ותמלוגים לשותפי ועובדי המשרד. להלן פירוט עלות השכר והתמלוגים :

שם ותפקיד	שכר שנתי אלפי ש"ח	פירוט
רו"ח אגוזי – שותף	1,700	לפי אחוזים מרווחי המשרד
רו"ח כוכבי – שותף	1,300	לפי אחוזים מרווחי המשרד
גברת חרובי	200	תמלוגים המשולמים לאלמנתו של רו"ח חרובי, ממייסדי המשרד
מר יהלומי – מתמחה	200	לפי אחוזים מרווחי המשרד
רו"ח כספי - שכר רגיל	200	שכר שנתי רגיל
רו"ח כספי – בונוסים	100	כאשר שני השותפים במשרד נעדרים מהמשרד לתקופות ארוכות עקב טיסות ליעדים רחוקים בחו"ל או עקב שירות מילואים, חותם רו"ח כספי על חוות הדעת. כל חתימה מזכה אותו בבונוס כספי מיוחד.
רו"ח ברזלי	300	עבד במשך כל שנת 2018 במשרד אך עקב שלילת רישיון רואה החשבון שלו בחצי השנה הראשונה לא קיבל שכר עבור העבודה בתקופה זו ובמשכורת חודש אוגוסט 2018, לאחר שקיבל חזרה את רישיון רואה החשבון שלו, הושלם לו שכרו באופן רטרואקטיבי.
סה"כ	4,000	

נדרש:

התייחס לכל הנתונים המובאים לעיל. פרט והסבר את הליקויים העולים מהם.

אם לא עולה ליקוי כלשהו מנתון מסוים, ציין שהדבר תקין – והסבר במידת הצורך.

יש להניח כי כל הנתונים והחישובים האריתמטיים בשאלה נכונים.

יש לבסס את התשובה על חוקים, תקנות ופרסומים אחרים (אין צורך לציין מספרי סעיפים בחוק/תקנה/פרסום).

שאלה מס' 5 (מחברת ג' - מחברת צהובה) – 18%

בדיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון בנושא "ערבויות" והשלכותיהן על הדוחות הכספיים, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח גפני** כי: "יש לוודא שניתן ביטוי בדוחות הכספיים למחויבויותיו של המבוקר בגין ערבויות שניתנו על ידו, או על ידי אחרים לבקשתו, ולצורך זה יש, ראשית כל, לאתר ערבויות אלה", **אמר רו"ח ברושי**: "באותה מידה של חשיבות יש לוודא איתור ומתן ביטוי בדוחות הכספיים לערבויות שבהן המבוקר הינו המוטב, דהיינו, הינו הנהנה בערבויות".
2. **במענה לדבריו של רו"ח ארזי** כי: "הבעיה אינה לאתר את הערבויות: אלה שניתנו ו/או אלה שנתקבלו, אלא במתן ביטוי וגילוי נאות לערבויות, ע"י יצירת הפרשות וכד'", **אמר רו"ח אורני** כי: "דרישות הגילוי והמדדה בגין הערבויות מגובשות וידועות, ולפיכך, יש להקצות את מירב תשומת הלב בביקורת לאיתורן של הערבויות, שלעיתים המבוקר מעוניין להשמיטן ולהסתירן".
3. **הוסיף ואמר רו"ח שזיפי**: "אינני מבין את העניין הרב בנושא הערבויות- סה"כ מדובר במידע בדבר ערבויות, המוצג בביאורים, שאינו מקבל ביטוי במאזן או בדוח רווח והפסד".

נדרש:

1. **הסבר ונמק את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל** (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד). (9%)
2. **ציין 6 נהלי ביקורת עיקריים לבדיקת "ערבויות" בהקשר לביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברות**. (9%)

שאלה מס' 6 (מחברת ד' - מחברת ירוקה) – 12%

פרט והסבר את המושגים הבאים ואת זיקתם/השפעתם על עבודתו של רואה החשבון המבקר ו/או על מקצוע ראיית החשבון:

1. סיכון מובנה (INHERENT RISK).
2. סיכון אי-זיהוי (DETECTION RISK).
3. נתיב ביקורת (AUDIT TRAIL).
4. ניהול רווחים (EARNINGS MANAGEMENT).
5. הסטנדרט הכפול.
6. ספקנות מקצועית (PROFESSIONAL SKEPTICISM).

(2% 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

נדרש 1. מסירת מידע לרשויות המס

בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965, נקבע כי "גילוי, שלא בהסכמת הלקוח, של דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח, ושיש לו קשר ענייני לשירות המקצועי הניתן לאותו לקוח, זולת אם הוא חייב לגלותו על פי דין, או שגילוי דרוש למילוי תפקידו" מהווה התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.

האמור לעיל נאמר גם בכלל 5 בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון עפ"י תקנה 60.

כלומר, רוי"ח שמעון צוקרמן רשאי למסור מידע הקשור בלקוחו לרשויות המס או לרשות סטטוטורית אחרת, שלא בהסכמת לקוחו, רק אם נדרש לעשות כן ע"י אותה רשות והוצגה בפניו דרישה כזו עפ"י דין.

נדרש 2. המהלכים הכרוכים בהחלפת רואה חשבון מבקר לפני תום כהונתו

ההחלטה על הפסקת כהונתו של רואה החשבון המבקר הינה בתחום סמכותה של האסיפה הכללית של החברה, ולאחר שננקטו כל ההליכים שפורטו בסעיפים 162-164 בחוק החברות, כמפורט להלן. החלטה זו אינה בתחום סמכותו של המנהל הכללי, למעט מתן ההודעה על ההחלטה שנתקבלה.

סעיף 162 בחוק החברות, מתיר לאסיפה הכללית לסיים את כהונתו של רואה החשבון המבקר.

סעיף 164 בחוק החברות, מחייב את הדירקטוריון לתת לרואה החשבון המבקר הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפני האסיפה הכללית, שעל סדר יומה סיום כהונתו או אי חידושה, ובכלל זה להזמין את רואה החשבון המבקר להשתתף באסיפה.

השוני הקיים בין פיטורי רואה החשבון המבקר בחברה ציבורית, שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך, לבין חברה פרטית, הינו כדלקמן **(לא נדרש בתשובה)**:

1. עפ"י סעיף 162 בחוק החברות, בחברה ציבורית, יש להביא בפני האסיפה הכללית את עמדת ועדת הביקורת בנושא פיטוריו של רואה החשבון המבקר, וזאת לאחר שוועדת הביקורת נתנה לו הזדמנות סבירה להביע את עמדתו בפניה. הליך זה לא נדרש בחברה פרטית, שם אין חובה לכוון ועדת ביקורת.
2. עפ"י סעיף 35 בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), תש"ל-1970, על חברה ציבורית לדווח בדוח מידי לרשות לניירות ערך, לרשם החברות ולבורסה על החלפת רואה החשבון המבקר ואת נסיבות פיטוריו. הליך זה לא קיים בחברה פרטית.

נדרש 3. מהלכים אפשריים למניעת החלפת רואה חשבון מבקר

על מנת לסכל את הכוונה להחליפו, יכול רואה החשבון המבקר, בחברה פרטית, להביע עמדתו בעניין הכוונה לפטרו בפני האסיפה הכללית במהלך הדיון על סיום כהונתו, ולנסות ולהניעה מכוונה זו.

תשובה לשאלה מס' 1 – המשך

על פי תקנה 1א (12) בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) תשכ"ה-1965, רואה החשבון המבקר רשאי להתנגד להחלפתו, ובלבד שמניעיו כמפורט להלן, הינם מוצדקים:

- החלפתו נובעת מכך שלא הסכים להיענות לדרישות הלקוח הנובעות לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית או בניגוד לכל דין.
- דרישת הלקוח להוריד את שכר טרחתו מתחת לסביר ולמקובל במקצוע.

האמור לעיל מצוין גם בכלל 16 בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון עפ"י תקנה 60, שם נוספה כעילה להתנגדות להחלפה קיומו של חוב ע"ח שכר טרחה.

נדרש 4. מהלכים למינוי רואה חשבון מבקר חדש

המהלכים הנדרשים מהחברה

קבלת החלטה של האסיפה הכללית מיוחדת, על מינוי רו"ח נעם כשר כמבקר החשבונות החדש של החברה (סעיף 157 בחוק החברות).

המהלכים הנדרשים מרו"ח נעם כשר

לפנות בכתב לרו"ח שמעון צוקרמן, ולהודיע לו על ההצעה שקיבל בדבר מינוי כרואה החשבון המבקר של החברה ולוודא שאין הוא מתנגד למינוי. רו"ח שמעון צוקרמן רשאי להתנגד להחלפתו בנימוקים, שצוינו בנדרש 3 לעיל.

התנגד רו"ח שמעון צוקרמן להחלפתו מנימוקים מוצדקים שפורטו על ידו, רואה חשבון נעם כשר יהיה אשם בהתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע אם ייתן שירות מקצועי לחברה חרף התנגדותו המוצדקת של רו"ח שמעון צוקרמן.

נדרש 5. עיכוב שכר טרחת רואה החשבון המבקר

החברה אינה רשאית לעכב או להתנות תשלום שכר טרחתו של רואה החשבון המבקר בעת החלפתו ע"י רואה חשבון אחר. כללי האתיקה של רואי חשבון, החלים על חברי לשכת רואי חשבון, מאפשרים לרואה החשבון שהוחלף להתנגד למינויו של האחר, כל עוד לא שולם שכר טרחתו ע"י הגוף המבוקר, אלא אם החלו הליכים משפטיים, לרבות הליכי בורות בקשר לחוב שכר הטרחה.

נדרש 6. העברת מסמכים/ניירות עבודה בין רואי חשבון מבקרים

לא ניתן לדרוש מרו"ח שמעון צוקרמן (המבקר שקדם) למסור לידי רו"ח נעם כשר (המבקר החדש) את כל המסמכים וניירות העבודה המצויים במשרדו והמתייחסים לענייניה של החברה.

מקובל כי רואה החשבון שקדם ישתף פעולה עם רואה החשבון המבקר המחליף וימסור לו, בהסכמת החברה, מידע והסברים שיסייעו לו בביצוע עבודתו, ואף ישחרר לו חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילומו.

האמור לעיל כלול בתדריך לרואה חשבון בעת קבלת מינוי בו קדם לו רואה חשבון אחר, שפורסם ע"י לשכת רואי חשבון וחל על חברי הלשכה. בסעיף 5 לתדריך הנ"ל נאמר כדלקמן: "ייחסי חברים במקצוע והגנה הדדית מפני הכשלה אפשרית מחייבים בדרך כלל את רואה החשבון הקודם לשתף פעולה עם רואה החשבון החדש בדרך של מתן מידע והסברים ושחרור חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילום על ידי רואה החשבון החדש, תמורת תשלום סביר".

האמור לעיל לא חל על המסמכים דלקמן:

- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון, והמתעדים את סביבת הביקורת (לרבות אופי ההנהלה ורמת האמינות של מצגיה), סיכוני הביקורת והקווים המנחים לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון כפועל יוצא מכך.
- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון, והמתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי עניינים שונים במסגרת עבודת הביקורת.
- חומר של הלקוח, או שהוכן עבורו, שיש להחזירו ללקוח.

תשובה לשאלה מס' 2

1. **מפקד מלאי שנתי מדגמי בחברות בעלות בקרה פנימית טובה**
האמירה שגויה. חברה אינה רשאית לערוך מפקד מלאי שנתי מדגמי במקום מפקד מלאי מלא, שכן כאמור בסעיף 26(א) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס: "נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת המלאי, יפקוד את המצאי ליום המאזן של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו, לרבות הטובין השייכים לאחרים" (הודגש על ידנו).

בחברה בה ניהול המלאי תקין, והבקרה הפנימית עליו נאותה, ניתן בד"כ לצמצם את היקף הביקורת בסעיף זה, בכפוף למהותיות המלאי ולנסיבות אחרות, אך אין הדבר גורע מחובתה של החברה לערוך מפקד מלאי מלא כאמור.

2. **הקדמת מועד מפקד המלאי השנתי**
האמירה נכונה בנסיבות מסוימות. ניתן להקדים את מועד המפקד השנתי של המלאי, בתנאים דלקמן:
1. אם הבקרה הפנימית בקשר לניהול המלאי ורישומו הינה נאותה ולא צפויים שיבושים ברישומי המלאי בין מועד המפקד לתאריך המאזן.

2. יש להודיע על כך מראש ובכתב לפקיד השומה, וזאת כאמור בסעיף 26(ב) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס, שם נאמר כדלקמן: "נישום רשאי לפקוד את מצאי הטובין תוך חודש ימים לפני יום המאזן או אחריו, לערוך לאחר מכן את התאום הדרוש לקביעת ערך המלאי ליום המאזן, ובלבד שנישום הרוצה לערוך את מפקד המצאי יותר מעשרה ימים לפני יום המאזן או אחריו, יודיע על כך בכתב מראש לפקיד השומה".

ניתן לערוך את מפקד המלאי במועד שונה מתאריך המאזן, אם סיכון הבקרה בהקשר למלאי מוערך פחות מגבוה (סעיף 15 בתקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת- שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" [תקן ביקורת 83 לשעבר]).

3. **מלאי המאוחסן במחסנים שונים**
האמירה נכונה בנסיבות מסוימות. ניתן לפקוד את המלאי המצוי במחסני החברה במועדים שונים, בתנאים דלקמן:
1. אם הבקרה הפנימית בקשר לניהול המלאי ורישומו הינה נאותה, ולא צפויים שיבושים ברישומי המלאי במחסנים השונים, לרבות בהקשר להעברות מלאי ביניהם (השמטות או כפילויות).
2. יוקפד כי לא יספר מלאי פעמיים ו/או בחסר, עקב מעברי מלאי בין המחסנים.
3. מועדי מפקדי המלאי לא יחרגו מהאמור בסעיף 26 (ב) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס (ראה סעיף 2 לעיל).
4. תיערך התאמת התנועה במלאי במחסנים השונים בין מועד הספירה לתאריך המאזן. בביקורת המלאי, יינתן דגש לבדיקת תנועת המלאי בין המחסנים, ובין מועד מפקד המלאי לתאריך המאזן, כדי למנוע השמטות מלאי או כפל בספירה.

תשובה לשאלה מס' 2 – המשך

4. **התמצאות המבקרים במלאי הנפקד/המבוקר**
האמירה שגויה. מפקד המלאי הינו באחריותה של הנהלת הגוף המבוקר בלבד ואינו מתפקידו של רואה החשבון המבקר.

כדי לאפשר אימותו של סעיף המלאי בדוח הכספי על רואה החשבון המבקר לוודא כי מפקד המלאי בוצע באופן נאות. נוכחותו בעת המפקד מיועדת לבדוק את מהימנות המפקד ואת תקינותו.

הצורך להתמצא במלאי הנפקד ובעיקר לזהותו מיוחסת לפוקדי המלאי מטעם הגוף המבוקר ולא לרואה החשבון המבקר, שתפקידו בהקשר זה הוא לוודא כי מפקד המלאי הנערך ע"י הגוף המבוקר הינו מהימן ותקין, ובכלל זה כי פוקדי המלאי מטעם החברה אכן מתמצאים במלאי ובעלי יכולת לזהותו ולהעריך את מצבו.

התמצאות רואה החשבון המבקר במלאי המבוקר מהווה יתרון, שכן הינה משפרת את יכולתו לבקר את מהימנות ותקינות מפקד המלאי הנערך ע"י הגוף המבוקר, ומסייעת לו בעריכת ספירות מדגמיות של המלאי הנפקד ובהערכת מצבו.

5. **מלאי בדרך ללקוחות בחו"ל**
האמירה שגויה. ניתן לאמת מלאי כאמור בהתבסס על מסמכי היצוא של המלאי- שטרי מטען, הכוללים מידע על המלאי, ועל רשימוני יצוא, וזאת בנוסף לחשבוניות המכירה ותעודות המשלוח של המלאי.

6. **המרת מפקד מלאי מלא בסוף השנה במפקדי מלאי חלקיים במהלך השנה**
האמירה נכונה בנסיבות מסוימות. ניתן להמיר מפקד מלאי מלא בסוף השנה במפקדי מלאי חלקיים במהלך השנה, הנערך ע"י הגוף המבוקר, אך זאת בתנאים דלקמן:

1. אם הבקרה הפנימית בקשר לניהול המלאי ורישומי הינה נאותה, ולא צפויים שיבושים ברישומי המלאי, וניתן יהיה להסתמך על רישומי המלאי לתאריך המאזן.
2. מילוי הוראות סעיף 26(ג) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס, לרבות:

- מנוהלים ספרי מלאי, המאפשרים קביעת יתרות של כל פריט ופריט;
- כל פריט יפקד לפחות אחת לשנה;
- יערכו תיאומים של המלאי בעקבות ממצאי הספירות;
- תינתן הודעה לפקיד השומה לא יאוחר מחודש לפני תחילת שנת המס על אימוץ שיטת מפקדי המלאי החלקיים במשך השנה במקום מפקד המלאי השנתי בתום השנה (לפקיד השומה אפשרות להתנגד לשינוי שיטת מפקד המלאי).

על רואה החשבון המבקר לוודא בנוסף כי סיכון הבקרה בהקשר למלאי מוערך פחות מגבוה (סעיף 15 בתקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת- שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" [תקן ביקורת 83 לשעבר]), וכי ניתן להסתמך על ממצאי מפקדי המלאי שנערכו במשך השנה לצורך נאותות הערכת המלאי לתאריך המאזן.

7. **הערכת המלאי לפי מחיר מכירה בניכוי הרווח הגלום בו**
האמירה שגויה. החברה אינה יכולה לוותר על מפקד המלאי, שכן בסעיף 26(א) לתקנות מס הכנסה נקבע כדלקמן: "נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת המלאי, יפקוד את המצאי ליום המאזן של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו, לרבות הטובין השייכים לאחרים" (הודגש על ידנו).

תשובה לשאלה מס' 2 – המשך

- יתירה מזאת, אין החברה יכולה לוותר על מפקד המלאי, גם מהסיבות דלקמן:
- אין וודאות כי כל המלאי שהיה קיים בתאריך המאזן, אכן יימכר לאחר תאריך המאזן ולפני מועד הוצאת הדוחות הכספיים.
 - אין וודאות כי המלאי שיימכר לאחר תאריך המאזן, אכן נרכש ו/או יוצר לפני תאריך המאזן (חתך חשבונאי).
 - יש לבדוק את מצבו של המלאי הנמצא בתהליך הייצור בתאריך המאזן - חומרי גלם, מלאי בתהליך וכד' (חתך חשבונאי).
 - יש לבדוק את מצבו ואיכותו של המלאי בתאריך המאזן, והאם אין צורך לבצע הפחתות למחירי שוק הנמוכים מעלויות יצורו ו/או יבואו.

לצורך ביקורת המלאי לתאריך המאזן, ניתן להסתייע בנתונים המתייחסים לתקופה שלאחר תאריך המאזן, לרבות מידע על המכירות של המלאי והרווח הגלום בו.

8. הפרשים במלאי והתאמתם

האמירה שגויה. החברה חייבת לערוך התאמה בין כמויות המלאי המצויות בפועל עפ"י נתוני ספירת המלאי לבין כמויות המלאי הרשומות בספריה, שכן ספרי מלאי תקינים אמורים לשקף את המלאי המצוי בחברה.

החברה מנועה מלהתעלם מרישומי כמויות המלאי בספריה, עקב ההפרשים הגדולים שנמצאו כאמור, שכן הדבר יכול להתפרש כהודעתה של החברה כי ספרי המלאי שניהלה אינם תקינים, ולפיכך, עלולים להיחשב כבלתי קבילים על ידי רשויות המס ולהביא לפסילת ספרי חשבונוניה של החברה, על כל המשתמע מכך.

ההפרשים בכמויות המלאי עלולים לנבוע מגניבות, מעילות ואי סדרים בהספקת המלאי, ו/או ברכישתו, ו/או באחסנתו, ולפיכך, חיוני לברר את מקורם של ההפרשים.

בנסיבות דגן על החברה לנסות לאתר את מקור ההפרשים לצורך התאמת רישומי/ספרי המלאי למצאי המלאי בפועל.

על רואה החשבון המבקר להרחיב ולהעמיק את הביקורת על המלאי לצורך אימותו, לרבות הרחבת השימוש בביקורת מבססות.

9. מפקד מלאי המצוי במחסני ערובה

האמירה שגויה. אין אפשרות שלא לפקוד את המלאי המצוי במחסני ערובה, שכן עפ"י סעיף 26(א) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס: "נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת המלאי, יפקוד את המצאי ליום המאזן של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו, לרבות הטובין השייכים לאחרים" (הודגש על ידנו).

בסעיף 18 בתקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת- שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" [תקן ביקורת 83 לשעבר], נאמר כדלקמן: "כאשר מלאי נמצא במשמרת אצל צד שלישי ובשליטתו, השגת אישור ע"י המבקר מאת הצד השלישי באשר לכמויות המלאי המוחזק עבור הגוף המבוקר ולמצבו תספק, בדרך כלל, ראיות ביקורת נאותה.....". יחד עם זאת, בהתייחס למהותיות מלאי זה, ובהתאם לנסיבות, על המבקר לשקול גם: נוכחות בעת מפקד המלאי, בדיקת תיעוד המלאי וכד'.

כלומר, בעוד שהוראות מס הכנסה מחייבים את הגוף המבוקר לפקוד את כל המלאי שבבעלותו, לרבות זה המצוי אצל אחרים, הרי שהנחיות הביקורת מאפשרות לרואה החשבון המבקר, בתנאים מסוימים להסתפק באישורים של מחסני הערובה, אך זאת בתנאי שאינם צד קשור במבוקר וניהולם אינו תלוי בו, ובכפוף לשיקולי מהותיות.

מפקד המלאי המצוי במחסני הערובה חיוני לא רק לצורך בדיקת קיומו של המלאי, אלא גם לצורך בדיקה/התרשמות בדבר מצבו של המלאי (התיישנות, קלקולים, פגי תוקף וכד') והצורך, אם קיים, להפחיתו למחיר שוק.

תשובה לשאלה מס' 2 – המשך

כאשר המלאי המוחזק במחסני ערובה מהווה חלק מהותי מהמלאי של המבוקר, מומלץ כי רואה החשבון יהיה נוכח בעת מפקד מלאי זה, על מנת להיווכח במהימנותו לשמש בסיס לקביעת ערך המלאי (לרבות: בדיקה/התרשמות בדבר מצבו של המלאי - התיישנות, קלקולים, פגי תוקף וכד') וזאת בנוסף לקבלת אישורם של מחסני הערובה על המלאי המוחזק על ידם עבור המבוקר.

10. מלאי במשגור (קונסיגנציה)

האמירה שגויה. כאמור בסעיף 26(א) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס: "נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת המלאי, יפקוד את המצאי ליום המאזן של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו, לרבות הטובין השייכים לאחרים" (הודגש על ידנו). כלומר, יש לכלול במסגרת מפקד המלאי השנתי, הן מלאי של החברה המוחזק במשגור אצל אחרים, ושאמור להיכלל ביתרת המלאי לסוף השנה, והן מלאי של אחרים, המוחזק במשגור אצל החברה, ושאינו אמור להיכלל ביתרת המלאי לסוף השנה.

מפקד המלאי המצוי במחסני השגירים חיוני לא רק לצורך בדיקת קיומו של המלאי, אלא גם לצורך בדיקה/התרשמות בדבר מצבו של המלאי (התיישנות, קלקולים, פגי תוקף וכד') והצורך, אם קיים, להפחיתו למחיר שוק.

בביקורת המלאי, יש לתת תשומת לב לעניין החתך החשבונאי של מלאי במשגור - האם נמכר/נקנה ע"י לקוחות השגירים לפני תאריך המאזן והאם דווח על כך לבעלי המלאי.

בסעיף 18 בתקן ביקורת (ישראל) 501 בדבר "ראיות ביקורת- שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" [תקן ביקורת 83 לשעבר] נאמר כדלקמן: "כאשר מלאי נמצא במשמרת אצל צד שלישי ובשליטתו, השגת אישור ע"י המבקר מאת הצד השלישי באשר לכמויות המלאי המוחזק עבור הגוף המבוקר ולמצבו תספק, בדרך כלל, ראיית ביקורת נאותה.....". יחד עם זאת, בהתייחס למהותיות מלאי זה, ובהתאם לנסיבות, על המבקר לשקול גם: את אי-תלותו של הצד השלישי, נוכחות בעת מפקד המלאי, בדיקת תיעוד המלאי וכד'.

תשובה לשאלה מס' 3

1.א. חישוב בלתי-תלוי

הינו בדיקת הדיוק המתמטי של מסמכים או רשומות. ניתן לבצע חישוב בלתי-תלוי על-ידי שימוש בטכנולוגיית מידע כגון על-ידי השגת קובץ אלקטרוני מהגוף המבוקר ושימוש בשיטות ביקורת בסיוע מחשב (CAAT'S) לבדיקת הדיוק של סיכום הקובץ. (סעיף 36 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" [תקן ביקורת 82 לשעבר]).

ביצוע בלתי-תלוי

הינו ביצוע על-ידי המבקר של נהלים או בקורות אשר בוצעו במקורם כחלק מהבקרה הפנימית של הגוף המבוקר, בין באופן ידני ובין בשימוש בשיטות ביקורת בסיוע מחשב (CAAT'S). לדוגמה, ביצוע בלתי-תלוי של גיול חייבים. (סעיף 37 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" [תקן ביקורת 82 לשעבר]).

2. סיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים:

זהו סיכון להצגה מוטעית מהותית שיכולה להיות במצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי ספציפיים בדוחות הכספיים, לדוגמה, סיכון במצג קיום המלאי, סיכון במצג הערכה של הרכוש הקבוע, סיכון במצג שלמות בסעיף ספקים (בסעיף 17 לתקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" [תקן ביקורת 82 לשעבר] נכלל פירוט המצגים הרלוונטיים לביקורת).

3. סיכון להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים:

זהו סיכון להצגה מוטעית מהותית במידה נרחבת בדוחות הכספיים בכללותם ועלול להשפיע על מספר רב של מצגים, כגון סיכונים הנובעים מסביבת בקרה לקויה של המבוקר, מתגמול נושאי משרה בכירים כנגזרת של רווחי המבוקר, או סיכונים הנובעים מקיומן של אמות מידה פיננסיות בהן נדרש המבוקר לעמוד.

ב. זיקתם/ השפעתם של סיכונים להצגה מוטעית מהותית (ברמת המצגים וברמת הדוחות הכספיים) על עבודתו של רואה החשבון המבקר:

על רואה החשבון המבקר לזהות ולהעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת הדוחות הכספיים, וברמת המצגים בגין סוגי עסקאות, יתרות חשבון והגילוי. לביצוע מטרה זו, רואה החשבון המבקר:

- יזהה סיכונים במהלך תהליך השגת ההבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות בקורות רלוונטיות הקשורות לסיכונים, ויבחן סוגי עסקאות, יתרות חשבון וגילויים בדוחות הכספיים;
- ייחס את הסיכונים המזוהים לדברים שעשויים להשתבש ברמת המצגים;
- ישקול אם דרגת הסיכונים היא כזו שיכולה להביא לידי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים; וכן
- ישקול את הסבירות לכך שהסיכונים יכולים להביא לידי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

(סעיף 100 לתקן ביקורת (ישראל) 315 דבר "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית" [תקן ביקורת 93 לשעבר] – להלן: תקן ביקורת 315).

רואה החשבון המבקר ישתמש בהערכת הסיכונים הנ"ל בכדי לקבוע את האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת נוספים שיבוצעו. (סעיף 101 לתקן ביקורת 315).

תשובה לשאלה מס' 4

1. שם משרד רואה החשבון

שם המשרד אינו תקין. לפי סעיף 1א. (6) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965 (להלן- "תקנות ההתנהגות"), שם המשרד אמור לכלול רק את שמות השותפים במשרד, או שותפים בו לשעבר, ולא אמור לכלול את המילה "מקצועות". הוראה דומה קיימת גם בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן- "כללי ההתנהגות המקצועיים").

2. הכנסות

2.1 הכנסות מרואי חשבון קבלני משנה – הדבר תקין. בהתאם לסעיף 1א. (4) לתקנות ההתנהגות, מותר לרואה חשבון לתת דוח או חוות דעת, על סמך בדיקת רואה חשבון אחר, ובלבד שפיקח על עבודתו. כמו כן, מותר לרואה חשבון לשתף רואה חשבון אחר בהכנסותיו ממקצוע. הוראות דומות קיימות גם בכללי ההתנהגות המקצועיים.

2.2 הכנסות מעמלות ממסחר במט"ח – הדבר אינו תקין. מסחר במט"ח אינו נמנה על שירותים נלווים, כאמור בסעיף 1 לתקנות ההתנהגות. כמו כן, קשרים מסוג זה עם לקוחות המשרד עלולים לפגוע באי תלותו של רואה החשבון, בהתאם לסעיף 2 (ב) (6) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי- תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 (להלן- "תקנות אי- תלות").

2.3 הכנסות משותפות בלונדון – הדבר תקין, בתנאי שהשירות אינו ניתן ללקוחות הביקורת של המשרד המהווה פגיעה באי תלותו של המשרד. מתן ייעוץ פיננסי ללקוחות שאינם לקוחות ביקורת הינו שירות נלווה המותר כהגדרתו ב"שירותים נלווים" בסעיף 1 לתקנות ההתנהגות. אומנם מר פיליפ אינו רואה חשבון, אך ההכנסות הינן משירות נלווה שניתן לשתף בהן אחרים שאינם רואי חשבון.

2.4 הכנסות ממבצע פרסום "מיתוג מחדש" – הדבר אינו תקין. בהתאם לכלל 13 לכללי ההתנהגות המקצועיים, אסור לתת שירות מקצועי בתמורה שהיא נמוכה מהשכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות שנקבע ובכל מקרה ההנחה המקסימאלית המותרת לפי כלל זה היא שליש מהשכר הסביר. יודגש כי כלל זה הינו כלל מקצועי של לשכת רואי חשבון ואינו נכלל בתקנות ההתנהגות.

כמו כן, פרסום שכר הטרחה כמפורט בנתוני השאלה מהווה פרסומת אסורה בהתאם לתקנות ההתנהגות וכללי ההתנהגות המקצועיים.

2.5 הכנסות מחו"ל – הדבר תקין. אין איסור על רואה חשבון ישראלי לתת שירותים בחו"ל, ובלבד שאלה ניתנים במיומנות מקצועית, תוך קיום פיקוח נאות על המתמחים שמבצעים את העבודה ועומדים בהוראות הדין המקומי באותה מדינה.

2.6 הכנסות ייעוץ חד פעמי – הדבר תקין. בהתאם לכלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועיים ותדריך לשכת רואי חשבון, בעת מתן ייעוץ חד פעמי, אין חובה בקבלת הסכמתו של רואה החשבון האחר, או מתן הודעה על כך. המשרד רשאי לספק השירות ולהכיר בהכנסה הנובעת ממנו.

2.7 הכנסות במעבר – הדבר אינו תקין. לפי סעיף 1א. (12) לתקנות ההתנהגות ולכלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועיים, רואה החשבון המבקש החדש אינו רשאי לתת שירותי ביקורת ללקוח בטרם קיבל את הסכמת רואה החשבון הקודם, (אלא אם לא זכה לתגובה בתוך זמן סביר). במקרה המתואר בשאלה, משרד רואה החשבון פעל בניגוד לתקנות והכללים בכך שנתן שירותי ביקורת ללא הסכמה של רואה החשבון הקודם.

2.8 הכנסות מרואי חשבון מחליפים – הדבר תקין. עפ"י כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועיים, מן הראוי שרואה החשבון המוחלף יסייע לרואה החשבון המחליף וימנע מהכשלתו. ניתן לאפשר לרואה החשבון המחליף לעיין בניירות עבודה של משרדו של רואה החשבון המוחלף ולגבות בשל השירות הניתן שכר טרחה סביר.

תשובה לשאלה מס' 4 – המשך

3. עלות שכר ותמלוגים:

3.1 שכר לרו"ח אגוזי ולרו"ח כוכבי – הדבר תקין. רואי חשבון אגוזי וכוכבי הינם רואי חשבון שותפים במשרד ואין מניעה כי יקבלו שכר הנגזר מרווחי המשרד.

3.2 תמלוגים לגב' חרובי – הדבר תקין. עפ"י סעיף 1א. (11) לתקנות ההתנהגות, ניתן לשתף יורשיו של שותף לשעבר בהכנסות המשרד (הוראה דומה קיימת גם בכללי ההתנהגות המקצועיים).

3.3 שיתוף המתמחה מר יהלומי ברווחי המשרד – הדבר אינו תקין. מכיוון שאינו רואה חשבון, מתמחה לא יכול להיות שותף ברווחי המשרד וזאת בהתאם לתקנה 1א. (11) לתקנות ההתנהגות. הוראה דומה קיימת גם בכללי ההתנהגות המקצועיים (כלל 14).

3.4 שכר לרו"ח כספי – הדבר תקין. אין מניעה כי רואה חשבון יקבל שכר עבור עבודתו במשרד.

3.5 בונס לרו"ח כספי עבור חתימה על חוות דעת בשם המשרד – בהתאם לסעיף 1א. (7) לתקנות ההתנהגות, מותר לרואה חשבון לתת הרשאה לרואה חשבון אחר לחתום במקומו על מסמכים שטעונים חתימה של רואה חשבון, כמו חוות דעת רואי חשבון. לשכת רואי חשבון בישראל קבעה בתדריך כי ניתן להסמיך רואה חשבון אחר לחתום במקרים כאמור, באחד משני המקרים הבאים: מילואים ומחלה ממושכת. על פי כלל זה, ובמקרה המתואר בשאלה, חתימת רואה חשבון כספי תקינה כאשר הוא מחליף שותף במשרד עקב מילואים, ומנוגדת לתדריך כאשר הוא מחליף שותף עקב טיסה לחו"ל ובמובן זה קיימת פגיעה בכללי ההתנהגות המקצועיים. יודגש כי הבעיה קיימת כאמור על פי כללי לשכת רואי חשבון בישראל ולא על פי תקנות ההתנהגות.

3.6 שכר לרו"ח ברזלי בגין התקופה בה נשלל רישיונו – הדבר אינו תקין. עפ"י סעיף 1א. (8) לתקנות ההתנהגות, ועפ"י כללי ההתנהגות המקצועיים, אסורה העסקת אדם בתקופה שתוקף רישיונו נשלל.

תשובה לשאלה מס' 5

נדרש 1 התייחסות לאמירות ולחילופי הדברים

סעיף 1

רו"ח גפני צודק. העדר ביטוי ו/או גילוי בדוחות הכספיים לקיומן של ערבויות מהותיות ולמחויבות הנובעת מהן, מהווה פגם מהותי בדוחות הכספיים. אכן יש, ראשית כל, לאתר את הערבויות ואח"כ להעריך את המחויבויות הנובעות מהן, ואת השלכותיהן על הדוחות הכספיים.

רו"ח ברושי טועה. בדרך כלל אין לתת אותו דגש בביקורת למתן ביטוי ו/או גילוי לערבויות שנתקבלו (הגוף המבוקר הינו המוטב) כמו לערבויות שניתנו ע"י הגוף המבוקר (הגוף המבוקר עלול למצוא עצמו חייב), שכן לערבויות שניתנו ע"י המבוקר, או שהוצאו לבקשתו, יש להתייחס כאל התחייבות תלויה, שיש לתת לה גילוי, או ביטוי ע"י עריכת הפרשה, בהתאם לנסיבות. לעומת זאת, לערבויות שנתקבלו, יש להתייחס כאל נכס תלוי, שלא נהוג, בדרך כלל, להכיר בו כנכס בדוחות הכספיים ולא בכל מקרה יש לתת להן גילוי בדוחות הכספיים.

סעיף 2

רו"ח ארזי טועה ורו"ח אורני צודק. בביקורת ההתחייבויות התלויות, עיקר הקושי הנו, בדרך כלל, באיתור ההתחייבויות התלויות/הערבויות, שאינן רשומות בספרים בדרך כלל, ולעיתים להנהלת התאגיד עניין להשמיטן/להסתירן. מתן הגילוי ו/או הביטוי לערבויות בדוחות הכספיים יעשה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים.

סעיף 3

רו"ח שזיפי טועה. הטיפול החשבונאי בערבויות שניתנו (גילוי, ביטוי וכד') תלוי בנסיבות ובסבירות למימושה של הערבות. ישנן נסיבות בהן הטיפול החשבונאי בערבויות יהיה כרוך בעריכת הפרשות שיקבלו ביטוי במאזן ובדוח רווח והפסד, ולא ניתן יהיה להסתפק במתן מידע בביאורים על קיומן בלבד. בנסיבות מסוימות כאשר מדובר בסכום מהותי, נאותות הטיפול החשבונאי בערבויות והמידע הכרוך בהן, עשויים להימצא משמעותיים עבור המשתמשים בדוחות הכספיים.

נדרש 2 נהלי ביקורת עיקריים לבדיקת ערבויות

1. וודא פניה של הגוף המבוקר לבנקים ולנותני אשראי אחרים, בבקשה לאשר לך ישירות במסגרת אישורי היתרות, קיומן של ערבויות שהוצאו לבקשת הגוף המבוקר לטובת אחרים, או שנתקבלו על ידם להבטחת חובותיו של הגוף המבוקר.
2. ערוך בירורים עם גורמים בכירים בחברה (ההנהלה ואנשי מפתח) בדבר קיומן של ערבויות שנתקבלו ו/או ניתנו ותנאיהן.
3. סקור פרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו הרלבנטיות, עד לסמוך למועד החתימה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, לצורך איתור ערבויות שניתנו ו/או נתקבלו, תנאיהן, ונסיבות נתינתן ו/או קבלתן.
4. סקור תיקי חוזים והסכמים, לרבות בגין רכישה ומכירה של נכסים קבועים, סחורות ושירותים, לאיתור ערבויות שהוצאו או שנתקבלו בגינם.

תשובה לשאלה מס' 5 – המשך

5. סקור את חשבון הוצאות הבנק, הוצאות עמלות וכד', לאיתור עמלות ששולמו בגין ערבויות, לצורך איתור ערבויות בנקאיות ו/או אחרות, שהוצאו לבקשת הגוף המבוקר.
 6. ערוך בירורים ונסה לאתר קיומן של ערבויות שהוצאו לטובת צדדים קשורים בחברה (חברות קשורות, מנהלים, בעלי מניות וכד'), וברר את נסיבות הוצאתן ואת תנאיהן.
 7. בדוק האם יש צורך ביצירת הפרשות בגין ערבויות שניתנו והאם ההפרשות שנעשו נאותות.
 8. בדוק התפתחות לאחר תאריך המאזן בכל הקשור להוצאת ערבויות ו/או מימושן.
 9. וודא הצגה נאותה בדוחות הכספיים.
- (הערה: הנבחן התבקש לציין 6 נהלים בלבד).**

תשובה לשאלה מס' 6

1. סיכון מובנה (INHERENT RISK)

"הרגישות של מצג לגבי סוג עסקה, יתרת חשבון או גילוי, להצגה מוטעית שיכולה להיות מהותית, בין שהיא נשקלת בנפרד ובין שהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות, לפני שמובאות בחשבון בקורות קשורות כלשהן" (סעיף 13(ג)1) בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל" [תקן ביקורת 110 לשעבר]- להלן "תקן ביקורת 200").

2. סיכון אי זיהוי (DETECTION RISK)

"הסיכון שהנהלים המבוצעים ע"י רואה החשבון המבקר כדי להקטין את סיכון הביקורת לרמה קבילה, לא יזהו הצגה מוטעית שקיימת ושיכולה להיות מהותית, בין שהיא נשקלת בנפרד ובין שהיא נשקלת במצטבר עם הצגות מוטעות אחרות" (סעיף 13(א) בתקן ביקורת 200).

3. נתיב ביקורת (AUDIT TRAIL)

תיעוד, שלב אחרי שלב, באופן שבבדיקת נתון חשבונאי, ניתן לשחזר את כל מהלך רישומו, מהמקור/אסמכתא לרישום, שינוי, וע"י מי נעשו.

ביצוע נהלים מבססים בביקורת של דוחות כספיים, רואה החשבון המבקר מסתייע, במידה רבה, בנתיבי הביקורת ברישום פעולות/עסקאות השונות הנעשות ע"י הגוף המבקר, והשתקפות במערכת החשבונות ובדוחות הכספיים.

4. ניהול רווחים (EARNINGS MANAGEMENT)

ניהול רווחים הינו פעילות מכוונת של ההנהלה להגיע לרמה רצויה של רווחיות מדווחת. ניהול רווחים מתרחש כאשר מנהלים יוצרים מניפולציות בדיווח החשבונאי ו/או בעיצוב עסקאות, כדי לשנות את הדיווח הכספי, על מנת להטעות בעלי מניות ו/או משתמשים בדוחות הכספיים, באשר למצב הכלכלי/עסקי של הגוף המדווח. המטרה הינה להציג תוצאות מדווחות, שלא ניתן היה להשיגן בהיעדר אותן פעולות. ניהול רווחים נעשה, בין היתר, ע"י "החלקת רווחים" (INCOME SMOOTHING), דהיינו ייצוב רווחים לאורך זמן כדי למנוע תנודות חדות ברווחים המדווחים ע"י יצירת "קרנות סמויות" (COOKIES JAR) (RESERVES) וכד'.

ניהול רווחים ו/או החלקת רווחים, ע"י יצירת קרנות סמויות וכד', מתוך מטרה לשנות את הדוחות הכספיים והרווחים המדווחים בהם, הינם אסורים מאחר והם מנוגדים לכללי חשבונאות מקובלים, ויש לאתר תופעות אלה, אם קיימות, במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים. לצורך זה יש לבדוק, בין היתר, את נאותות סכומי ההפרשות והעקביות בדרך חישובן והצגתן.

5. "הסטנדרט הכפול"

על הדוחות הכספיים לעמוד בסטנדרט כפול- עליהם להיות ערוכים לפי כללי חשבונאות מקובלים, אך עם זאת עליהם לשקף באופן נאות את מצב העסקים ותוצאות הפעילות. "נכונות הרישום אינה סוף פסוק. יתכן שרישום שנעשה לכאורה לפי עקרונות חשבונאיים מקובלים, יהיה רישום כוזב, אם התמונה הכוללת העולה מן הדוח היא מטעה" (ציטוט מפס"ד של כב' השופט מרים נאור, ביהמ"ש המחוזי בירושלים, בעניין "ויסות מניות הבנקים", 1994).

תשובה לשאלה מס' 6 – המשך

6. ספקנות מקצועית (PROFESSIONAL SKEPTICISM)

ספקנות מקצועית מוגדרת בסעיף 13(יד) בתקן ביקורת 200 כ"גישה הכוללת דרך חשיבה חקרנית, ערנות למצבים שיכולים להצביע על הצגה מוטעית אפשרית, עקב טעות או תרמית, והערכה ביקורתית של ראיות ביקורת". בסעיף 15 בתקן הנ"ל, נאמר כדלקמן: "על רואה החשבון המבקר לתכנן ולבצע את הביקורת בספקנות מקצועית, המכירה בכך שיכולות להתקיים נסיבות הגורמות לכך שתהיה בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית" (ראה גם סעיפים 18-21א בהנחיות יישום ודברי הסבר לתקן ביקורת 200).

גישה של ספקנות מקצועית נחוצה במשך הביקורת, וזאת למרות ניסיון העבר של המבקר עם הגוף המבוקר לגבי הגינותה ויושרה של ההנהלה ושל המופקדים על בקרת העל (סעיף 24 בתקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת הביקורת של דוחות כספיים" [תקן ביקורת 92 לשעבר]).