



מועצת רואי חשבון

Institute
of Certified
Public Accountants
in Israel

ל ש כ ת
רואי חשבון
ב י ש ר א ל



יסודות הביקורת

שאלון הבחינה ופתרונו

מועד אביב 2018

28 ביוני 2018

התשובות בחוברת זו נערכו ע"י
יוסי בן אלטבט, רו"ח ורוני סיון, רו"ח

יוצא לאור על ידי לשכת רואי חשבון בישראל

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.

פרופ' יורט צדן, רו"ח
יו"ר ועדת הבחינות
מועצת רואי חשבון

תוכן העניינים

<u>עמוד מס'</u>		<u>הניקוד</u> %	<u>ה נו ש א</u>	<u>מס'</u> <u>שאלה</u>
<u>פתרון</u>	<u>שאלה</u>			
15	5	15	אתיקה מקצועית	1
17	7	10	דגימה בביקורת	2
19	8	15	התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע	3
22	10	10	ראיות ביקורת	4
24	11	15	אחריות לתרמיות	5
28	12	10	מכתב התקשרות	6
30	13	15	תיעוד ביקורת	7
32	14	10	מגוון שאלות בנושאים שונים	8

מועצת רואי חשבון

שאלון בחינה בנושא "יסודות ביקורת חשבונות" מועד אביב 2018

28 ביוני 2018
משך הבחינה 4 שעות

לנבחן :

בבחינה שני חלקים :

חלק א' - שאלות 1,2,3,4

חלק ב' - שאלות 5,6,7,8

יש לענות : על שאלות 1 ו-2 במחברת א' - מחברת לבנה.
על שאלות 3 ו-4 במחברת ב' - מחברת כחולה.
על שאלות 5 ו-6 במחברת ג' - מחברת צהובה.
על שאלות 7 ו-8 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 ילקח 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) - 15%

רו"ח משה שרעבי משמש, מזה שנים רבות, כרואה החשבון המבקר של חברת גאמא בע"מ, שהינה חברה פרטית (להלן-"החברה"). כארבעה חודשים לאחר חידוש מינויו כרואה החשבון המבקר של החברה לשנת 2018, נתקבל במשרדו של רו"ח משה שרעבי המכתב דלקמן:

גאמא בע"מ

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

לשכת המנכ"ל

28 באפריל 2018

לכבוד
מר משה שרעבי, רואה חשבון
רח' אחוזה 30
רעננה, 4320915

רו"ח שרעבי הנכבד,

הנדון: הפסקת כהונתך כרואה החשבון המבקר של חברתנו

בעניין שבנדון, הריני פונה אליך כדלקמן:

נודע 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 יעקב גור מונה כרואה החשבון המבקר של חברתנו במקומך, ויכנס לתפקידו החל ממועד מכתבי זה.

נבקשך להעביר לרו"ח יעקב גור 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,
משה דברת
המנהל הכללי

שאלה מס' 1 - המשך

גדרש:

בהתייחס למכתב דלעיל, פרט והסבר כדלקמן:

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

(2.5% כל סעיף)

שאלה מס' 2 (מחברת א' - מחברת לבנה) - 10%

בדיון שנערך בפורום מקצועי של רואי חשבון בנושא "יישום נוהלי דגימה בביקורת של דוחות כספיים", הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח אורני כי:** "לפעמים עדיף לבדוק נושא/סעיף באופן מדגמי, מאשר לבודקו באופן מלא", **אמר רו"ח אגוזי:** "אין מושג כזה שהחלקי עדיף על המלא. בדיקה מלאה של כל הפריטים הינה תמיד עדיפה על בדיקה של פריטים מסוימים מתוך סה"כ הפריטים".
2. **במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי:** "אם הוחלט לבדוק פריטים מסוימים מתוך הסעיף או הנושא הנבדק, עדיף לבחור את הפריטים הנבדקים בשיטה של דגימה סטטיסטית ולא בשיטה של בחירה סלקטיבית/שיפוטית של הפריטים הנבדקים על ידי הפעלה של שיקול דעת", **אמר רו"ח תמרי:** "לדגימה בשיטה סטטיסטית יש יתרונות אך גם חסרונות, ויש לשיקול היטב האם נכון ליישם בבדיקה נהלים של דגימה סטטיסטית".
3. **אמר רו"ח שקדני:** "אני מתרשם שיישום של דגימה סטטיסטית בביקורת, מבטל את שיקול הדעת שלנו כמבקרים - מה ואיך לדגום ולבדוק".
4. **הוסיף רו"ח אלוני:** "נשאלת השאלה - מה זו דגימה סטטיסטית - האם כל בחירה אקראית של מידגם הינה דגימה סטטיסטית. סטטיסטיקה כזו יכולה להיות מיושמת על ידנו גם ללא הסתייעות בסטטיסטיקאים".

נדרש:

1. **חוזה דעתך על האמירות וחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד) (6%).**
2. **פרט את היתרונות והחסרונות של יישום שיטות דגימה סטטיסטיות, בבחירת פריטים לצרכי בדיקות לשם איסוף ראיות, במסגרת ביקורת של הדוחות הכספיים, הנערכת ע"י רואה החשבון המבקר. (4%).**

שאלון בחינה בנושא "ייסודות הביקורת" - מועד אביב 2018

שאלה מס' 3 (מחברת ב' - מחברת כחולה) – 15%

להלן נתונים מדוח רווח והפסד לשנת 2017 של משרד רואי חשבון אגוזי, כוכבי מקצוענות ושות' (להלן: "המשרד").

הערות	2017 אלפי ש"ח	סעיף
א	10,000	הכנסות משירותים
ב	(4,500)	עלות השירותים שניתנו
	5,500	רווח לפני מס
	(2,500)	הוצאות מסים
	3,000	רווח נקי

א – להלן נתונים ממאזן הבוחן המסכם את הכנסות המשרד לשנת 2017:

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

שאלון בחינה בנושא "יסודות הביקורת" - מועד אביב 2018

רו"ח אגוזי דורש שלא להכיר בהכנסה זו עד לקבלת האישור מרואה החשבון המבקר של החברה.		
הכנסות הנובעות ממתן שירותי ביקורת ללקוחות חדשים שעברו למשרד וטרם התקבלו אישורים מרואי החשבון הקודמים או שטרם הסתיימו הבורריות המתנהלות בקשר אליהם.	2,000	הכנסות במעבר
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 2017 במשרד אך עקב שלילת רישיון רואה החשבון שלו בחצי השנה הראשונה לא קיבל שכר עבור העבודה בתקופה זו ובמשכורת חודש אוגוסט 2017, 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' 4 (מחברת ב' - מחברת כחולה) – 10%

1. תקן ביקורת 82 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "ראיות ביקורת" מפרט את סוגי מצגי ההנהלה של הישות המבוקרת בקשר להכרה, המדידה, וההצגה והגילוי של מרכיבים שונים בדוחות הכספיים. התקן קובע שעל רואה החשבון המבקר להשתמש במצגים אלה, הנחלקים לשלוש קבוצות, כדי להעריך את הסיכונים להצגה מוטעית בדוחות הכספיים ובהתאם לכך לתכנן נהלי ביקורת שיתנו מענה לסיכונים אלה.

נדרש: פרט מה הן שלוש קבוצות מצגים אלה ולגבי כל קבוצה ציין והסבר 2 סוגי מצגים. (6%)

2. תקן ביקורת 83 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "ראיות ביקורת- שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים" קובע שעל רואה החשבון המבקר לבצע ספירות מדגמיות של המלאי הנספר על ידי המבוקר. התקן קובע שבעת ביצוע ספירות מדגמיות אלה על רואה החשבון המבקר לבצע, בין היתר, שני סוגי נהלי ביקורת כאשר כל אחד מנהלי ביקורת אלה בא לבדוק מצג שונה לגבי המלאי. נהלי הביקורת, הם:

- (א) לבחור פריטים מסוימים מתוך רשומות הספירה ולהשוותם למלאי הנמצא בפועל.
- (ב) לבחור פריטים מסוימים מתוך המלאי הנמצא בפועל ולהשוואתם לרשומות הספירה.

נדרש: לגבי כל אחד מנהלי הביקורת המתוארים לעיל, פרט והסבר מהו המצג הנבדק באמצעות נוהל הביקורת וכיצד נוהל הביקורת נותן מענה לסיכון להצגה מוטעית אפשרית במצג (תשובה לא מנומקת לא תתקבל). (4%)

סוף חלק א' של השאלון

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

הינך רואה החשבון המבקר של חברת מאיה טכנולוגיות בע"מ, שהינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב (להלן – "החברה"). במהלך הדיון בדירקטוריון החברה בדוחותיה הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2017 (להלן – "הדוחות הכספיים"), דיווח מנכ"ל החברה, כי לאחרונה אותרה מעילה גדולה במחסני החברה, שעיקרה גניבת מלאי, ביצוע קנוניות עם ספקיה הגדולים של החברה וסילוף רשומות המלאי. המנכ"ל דיווח כי טרם הובהרו מלוא היקפה של המעילה, משך זמן ביצועה והגורמים המעורבים בה, מעבר להודעת המחסנאי הראשי של החברה על ביצוע המעילה.

בדיון שנערך בעקבות הדיווח האמור הושמעו בדירקטוריון החברה, בין היתר, האמירות וחילופי הדברים דלקמן:

- 1. דירקטור א' אמר כדלקמן:** "האחריות למניעת הונאות ותרמיות וגילויין מוטלת על רואה החשבון המבקר של החברה, שכן הינו בעל הכישורים המקצועיים הנדרשים לשם כך, ולא סביר שמעילה בהיקף גדול כל כך תתרחש מתחת לאפו".
- 2. דירקטור ב' אמר כדלקמן:** "איני מסכים לדבריו של דירקטור א' - אני סבור כי האחריות למניעת הונאות ותרמיות וגילויין מתחלקת בין: מנכ"ל החברה, המבקר הפנימי שלה ורואה החשבון המבקר שלה, וגם לנו, כדירקטוריון של החברה, אחריות מסוימת בעניין זה, שכן אנו ממנים את בעלי התפקידים האמורים, ואנו אמורים לפקח על דרכי עבודתם ועל תקינות פעילותה של החברה".
- 3. דירקטור ג' אמר כדלקמן:** "למיטב זיכרוני, יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל חותמים על מסמכים מסוימים, הנמסרים לרואה החשבון המבקר של החברה, ובמסמכים אלה הם לוקחים על עצמם את האחריות על כל מה שקורה בחברה".
- 4. דירקטור ד' אמר כדלקמן:** "חבל על הזמן המוקדש לוויכוחים בדבר האחראים למניעת הונאות ותרמיות וגילויין. בשלב זה עדיף שנחשוב מה עלינו לעשות - אני מציע לאשר את הדוחות הכספיים כפי שהם, שכן הם לא קשורים למעילה, שכנראה בוצעה לאחר תאריך המאזן, ולפנות מיידית לרשויות החוק השונות ולהודיע להם על המעילה שנתגלתה ולתת להם לטפל בעניין".
- 5. דירקטור ה' אמר כדלקמן:** "למיטב הבנתי, השפעת המעילה על הדוחות הכספיים של החברה, אינה מהותית, וגם אם יש לה השלכות על הדוחות הכספיים לשנת הדוח, אין הן מהותיות ואינן מצריכות תיקון הדוחות הכספיים, מאחר והשפעתן קטנה מ- 5% מהרווח הנקי של החברה, שהינו הקריטריון המחייב לעניין המהותיות".
- 6. דירקטור ו' אמר כדלקמן:** "איני מבין את ההתלבטות - החברה מבוטחת מפני נזקי תרמיות ומעילות של עובדיה, ולא צפוי שיגרם לה נזק כלשהו מהמעילה. לפיכך, אין למעילה כל השפעה על הדוחות הכספיים, ניתן להתעלם ממנה, ולאשר את הדוחות הכספיים כפי שהם, ללא התייחסות למעילה".

נתבקשת, כרואה החשבון המבקר של החברה, ע"י יו"ר הדירקטוריון, להתייחס בכתב לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל.

שאלה מס' 5 - המשך

נדרש:

נסח מכתב מנומק, בו הינך מפרט את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד). (2.5% כל סעיף)

שאלה מס' 6 (מחברת ג' - מחברת צהובה) - 10%

ביקורת של דוחות כספיים מחייבת עריכת הסכם התקשרות בין רואה החשבון המבקר לבין הלקוח לביצוע עבודה זו (להלן-"מכתב התקשרות").

נדרש:

1. האם ניתן לשלב במכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים גם התקשרות למתן שירותים נוספים ע"י רואה החשבון המבקר, כגון: ביצוע סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, מתן דוחות מיוחדים, ביקורת דוחות ההתאמה לצרכי מסים וכד'? (3%)
2. מה הן האפשרויות למתן ביטוי נושא השכר טרחה של רואה החשבון המבקר במכתב ההתקשרות, אם בכלל? (3%)
3. מי הם הגורמים בגוף המבוקר האמורים לאשר בחתימתם את מכתב ההתקשרות, דהיינו את הסכמת הגוף המבוקר לאמור במכתב ההתקשרות? (2%)
4. כיצד על רואה החשבון המבקר לנהוג במקרה בו המבוקר אינו מאשר את הסכמתו לאמור במכתב ההתקשרות? (2%)

שאלה מס' 7 (מחברת ד' - מחברת ירוקה) - 15%

בביצוע עבודת הביקורת הנערכת ע"י רואה החשבון המבקר לצורך מתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים, נערכים על ידו ניירות עבודה המתעדים את עבודת הביקורת, ונאספים אישורים, מצגים, צילומים, העתקים של מסמכים שונים וראיות מבססות שונות (להלן-"ניירות עבודה", או "תיעוד ביקורת").

להלן תיאור של מצבים ואירועים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים ל"ניירות עבודה" או ל"תיעוד ביקורת":

1. כדי לקצר ולהזיל את תהליך ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברת מגש בע"מ (להלן- החברה"), ביקש חשב החברה מרו"ח שרון אהרוני, כי תעביר אליו את ניירות העבודה, לרבות את תכניות הביקורת ורשימות התיוג, ששימשו אותה לצורך עריכת הביקורת של הדוחות הכספיים של השנה הקודמת. החשב נימק את בקשתו באומרו כדלקמן: "החל מהשנה, בכוונתי לערוך עבור רואה החשבון המבקר את כל ניירות העבודה והמסמכים האחרים הדרושים לה לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים, ולאחר מכן להעבירם לעיונה ולחתימתה של רואה החשבון".
2. מנכ"ל חברת איריס בע"מ (להלן-"החברה") מסרב להמציא לעיונו של רו"ח ניר חביב פרוטוקול מסוים של ישיבת דירקטוריון החברה. המנכ"ל תירץ סירובו זה בכך שהפרוטוקול עוסק בתנאי הארכת הסכם ההעסקה האישי שלו, שהינם סודיים, אינם רלבנטיים לתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה, והינם כוללים ציטוטים חסויים של אמירות שונות של חברי הדירקטוריון. המנכ"ל הציע כי ימסור לרו"ח ניר חביב מסמך שנערך על ידו הכולל את תמצית תנאי העסקתו.
3. רו"ח ניב מאירי נתבקש בתחילת שנת 2018 ע"י עובד משרדו לאשר לו להשמיד את כל החומר המצוי במשרד והמתייחס לחברת ברזילי בע"מ (להלן-"החברה") לשנים עד וכולל שנת 2013. העובד נימק את בקשתו בכך שהחומר אינו אמור לשמש יותר את המשרד או את החברה, שכן לחברה הוצאו ע"י רשויות המס שומות מס סופיות על הכנסותיה עד וכולל שנת 2016.
4. רו"ח יוסי אלי, נדרש ע"י חוקרים מטעם רשות ההגבלים העסקיים למסור להם מיידית את כל החומר המצוי במשרדו, הקשור בחברת רגב בע"מ, לרבות ניירות העבודה ותיעוד ביקורת אחר, שנערכו ונאספו על ידו במהלך עריכת הביקורת של דוחותיה הכספיים. חוקרי הרשות סרבו למסור פרטים באשר לסיבות לדרישה דלעיל.
5. לאחר אישורם ופרסומם של הדוחות הכספיים של חברת טורקיז בע"מ (להלן-"הדוחות הכספיים"), נמסר לרו"ח אריה כהן ע"י עובד משרדו, כי בכוונתו לתקן ולהשלים ניירות עבודה מסוימים שנערכו על ידו במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה.
6. רו"ח עדי מזרחי הוציאה הנחיה מקצועית לעובדי משרדה, שעיקרה כדלקמן: "בסיום כל עבודת ביקורת של דוחות כספיים, על ראש צוות הביקורת לערוך מזכר סיום הביקורת, המתאר את הנושאים המשמעותיים שזוהו במהלך הביקורת וכיצד הם טופלו. מזכר זה הינו מסמך רגיש ביותר מבחינת המשרד, ואין לכלול בניירות העבודה, אלא להעבירו אישית לשותף האחראי על תיק הביקורת, אשר יחליט כיצד לנהוג בו".

נדרש:

פרט והסבר את התייחסותך לכל אחד מהמצבים והאירועים שתוארו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).
(2.5% כל סעיף)

שאלה מס' 8 (מחברת ד' - מחברת ירוקה) –10%

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

1. האם רשאי רואה חשבון שאינו חבר לשכת רואי החשבון בישראל להתמנות לרואה החשבון המבקר של חברה וזאת מבלי לקבל את הסכמת רואה החשבון המבקר הקודם כאשר רואה החשבון המבקר הקודם התפטר מתפקידו?
2. תצפית היא סוג אחד מנהלי הביקורת שמבצע רואה החשבון המבקר בבואו ליישם נהלים להערכת סיכונים, בדיקות בקרה או בדיקות מבססות. פרט חמישה סוגים נוספים של נהלי ביקורת נוספים שרואה החשבון המבקר עשוי ליישם בביצוע הערכת סיכונים, בדיקות בקרה או בדיקות מבססות.
3. באיזה מקרה רשאי משרד רואה חשבון להתמנות כרואה חשבון מבקר של חברה כאשר קודם למינוי הוא ביצע בדיקת נאותות בחברה הנ"ל לצורך רכישה.
4. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה החשבון המבקר של חברה לה אביו מספק שירותי הנהלת חשבונות?
5. האם רשאי רואה החשבון המבקר לשלם 15% משכר טרחת הביקורת שהוא עתיד לקבל במשך חמש שנים מלקוח ביקורת לרואה החשבון המבקר הקודם של אותו לקוח וזאת בתמורה להעברת הלקוח אליו מרואה החשבון המבקר הקודם?
6. מה הם תנאי הסף הנדרשים כדי שאדם יוכל להתמנות כמבקר פנים על פי חוק הביקורת הפנימית (התשנ"ב – 1992).
7. מי קובע את שכר טרחתם של רואה החשבון המבקרים בחברה ציבורית ובחברה פרטית?
8. אילו נהלים יקבע משרד רואי חשבון מבקר המעסיק מעל 1,000 עובדים כדי לגרום לכך שעובדי המשרד יהיו מודעים לכללים בדבר אי תלות של רואה החשבון המבקר ויישמו את הכללים הנ"ל?

(1.25% כל סעיף)

סוף שאלון הבחינה

תשובה לשאלה מס' 1

נדרש 1. מסירת מידע לרשויות המס

בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965, נקבע כי חל איסור על רואה חשבון של "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".

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

כלומר, ר"ח משה שרעבי רשאי למסור מידע הקשור בלקוחו לרשויות המס או לרשות סטטוטורית אחרת, שלא בהסכמת הלקוח, 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 שנגקטו כל התהליכים 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, שמנייתיה 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 לכונן 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.

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.

תשובה לשאלה מס' 1 - המשך

האמור לעיל נאמר 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 יעקב גור כמבקר החשבונות החדש של החברה (סעיף 157 בחוק החברות).

המהלכים הנדרשים מרו"ח יעקב גור

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

התנגד רו"ח משה שרעבי להחלפתו מנימוקים מוצדקים שפורטו על ידו, רואה חשבון יעקב גור יהיה אשם בהתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע אם ייתן שירות מקצועי לחברה חרף התנגדותו המוצדקת של רו"ח משה שרעבי.

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 בוררות בקשר לחוב שכר הטרחה.

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

לא ניתן לדרוש מרו"ח משה שרעבי (המבקר שקדם) למסור לידי רו"ח יעקב גור (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 ולמסור לו, בהסכמת החברה, מידע והסברים שיסייעו לו בביצוע עבודתו, ואף ישחרר לו חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילום.

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:

"יחסי 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 הנהלה 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

נדרש 1 אמירות וחילופי הדברים

1.1 בדיקה חלקית מול בדיקה מלאה

רו"ח אורני צודק ורו"ח אגוזי טועה. בביקורת של דוחות כספיים, לפעמים עדיף לבדוק נושא/סעיף מסוים באופן חלקי/מדגמי (להלן-"בדיקה חלקית"), מאשר לבדוק באופן מלא את כל אוכלוסיית הפריטים הכלולים בו. הדבר נכון באותם מיקרים בהם מספר הפריטים הינו רב, האוכלוסייה הינה הומוגנית, וכאשר מתוך הבדיקה החלקית ניתן להסיק על המכלול. כאשר סיכון אי הזיהוי עולה, יש להגדיל את גודל האוכלוסייה/ המדגם הנבדק.

בדיקה חלקית מאפשרת השקעת תשומות ביקורת גדולות יותר בפריטים/סעיפים בעלי סיכון גבוה יחסית הנבחרים לבדיקה, מחד, וחיסכון בסה"כ תשומות הביקורת, מאידך.

1.2 דגימה סטטיסטית בהשוואה לבחירה סלקטיבית/שיפוטית

רו"ח ארזי טועה ורו"ח תמרי צודק. בתקן ביקורת 85 בדבר "דגימה בביקורת" (להלן-"התקן") נאמר בסעיף 3, כדלקמן: "כאשר המבקר מתכנן נהלי ביקורת, עליו להחליט מהם האמצעים המתאימים לבחירת פריטים לצורכי בדיקות לשם איסוף ראיות ביקורת, וזאת כדי לעמוד במטרות של בדיקות ביקורת". כלומר, בתכנון הביקורת, על המבקר להפעיל שיקול דעת באשר לגישה לבחירת הפריטים- בחירת כל הפריטים, בחירה של פריטים ספציפיים מתוך סה"כ הפריטים, או יישום דגימה בביקורת.

עפ"י סעיף 24 בתקן: "ההחלטה לגבי איזו גישה לנקוט תלויה בנסיבות העניין, ויישומם של כל אחד מהאמצעים לעיל, או תמהיל שלהם, עשוי להיות מתאים בנסיבות מסוימות..... המבקר צריך להניח את דעתו שהשיטות שנקטו הן אפקטיביות, כדי לספק ראיות ביקורת נאותות לצורך עמידה ביעדי הבדיקה".

ראה גם נדרש 2 בדבר היתרונות והחסרונות של יישום דגימה סטטיסטית בביקורת.

1.3 שיקול הדעת בדגימה

רו"ח שקדי טועה. יישום של דגימה סטטיסטית בביקורת אינו מבטל את שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר, שכן על רואה החשבון המבקר להפעיל שיקול דעת באיזו מידה תוצאות הדגימה והבדיקות שנערכו בעקבותיה מהוות בסיס נאות לחוות דעתו. שיקול הדעת מופעל על ידו כאשר הוא קובע את שיטת בחירת הפריטים לבדיקה- האם בשיטה זו או אחרת, והיקף הבדיקה בהתייחס לסיכונים אי הזיהוי. כמו כן, תוצאות הבדיקה של המדגם שנקבע, עשויות להוביל את רואה החשבון המבקר למסקנה שעליו להרחיב את המדגם ואת הבדיקות- דבר הכרוך כשלעצמו בהפעלת שיקול דעת.

1.4 מהות הדגימה הסטטיסטית

רו"ח אלוני טועה. לא כל בחירה אקראית של פריטים מהווה דגימה סטטיסטית. דגימה סטטיסטית משמעותה בחירה אקראית של מדגם, ושימוש בתיאוריית ההסתברות כדי להעריך תוצאות מדגם, כולל מדידה של סיכון דגימה (סעיף 11 בתקן). אין חובה להסתייע לצורך דגימה בביקורת בסטטיסטיקאים, אף שרצוי בנסיבות מסוימות לעשות זאת.

תשובה לשאלה מס' 2 - המשך

נדרש 2 יתרונות וחסרונות של יישום שיטות דגימה סטטיסטית בביקורת של דוחות כספיים

היתרונות העיקריים

- הסקת מסקנות מתוצאות המדגם על האוכלוסייה כולה. רק בדגימה סטטיסטית ניתן להסיק, באופן מובהק, מסקנות מתוצאות המדגם לגבי כלל האוכלוסייה הנבדקת.
- מאפשר קביעה מראש של גודל המדגם הנדרש בהתבסס על התוצאות והסטיות המבוקשות. ניתן לקבוע מראש את גודל המדגם הדרוש למטרה מסוימת וניתן לקבוע, עפ"י תוצאות המדגם, את התחום בו תמצאנה התוצאות/הסטיות, אילו נבדקה האוכלוסייה כולה.
- התוצאות ניתנות להסבר ולהגנה. שלא כבחירה סלקטיבית של פריטים, ניתן להגן על תוצאות המדגם הסטטיסטי ועל מסקנותיו בדרכים מדעיות- באמצעים סטטיסטיים.
- מאפשר קביעה מראש של טעות המדגם. מאפשר לקבוע מראש את טעות המדגם, ולהקיש ממנה על כלל האוכלוסייה.
- התוצאות הנגזרות מהמדגם עשויות להיות מדויקות מבדיקה מקיפה וכוללת. בעיקר באותם מקרים בהם קיים קושי בבדיקת האוכלוסייה כולה, העלולה להיות כרוכה בחוסר דיוק עקב קשיים בביצוע הבדיקות.
- הסכון בזמן ובמשאבים. שימוש בדגימה עשוי לקצר תהליכים ולחסוך במשאבים.

החסרונות העיקריים

- **הומוגניות של האוכלוסייה הנבדקת.** כדי ליישם מדגם סטטיסטי, על האוכלוסייה הנבדקת להיות הומוגנית. ככל שהאוכלוסייה הטרוגנית יותר (שונות רבה בין פרטי האוכלוסייה), פוחתת מובהקות תוצאות המדגם.
- **גודלה של האוכלוסייה הנבדקת.** כדי ליישם מדגם סטטיסטי, על האוכלוסייה הנבדקת להיות גדולה יחסית. ככל שהאוכלוסייה קטנה יותר, פוחתת מובהקות תוצאות המדגם.
- **התעלמות מפריטים מהותיים.** דגימה סטטיסטית עלולה להתעלם משגיאה בודדת גדולה שעלולה להיות לה השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.

תשובה לשאלה מס' 3

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 "מקצוענות". 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 איננו נמנה על שירותים נלווים, המותרים 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 ממצע 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.

תשובה לשאלה מס' 3 - המשך

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 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, בטרם קיבל רואה החשבון המבקר החדש את הסכמת רואה החשבון הקודם, או שלא זכה לתגובה בתוך זמן סביר, הוא אינו רשאי לתת שירותי ביקורת ללקוח החדש. 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.

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 מהמשרד.

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).

תשובה לשאלה מס' 3 - המשך

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' 4

נדרש 1. קבוצות מצגים

המצגים בהם משתמש רואה החשבון המבקר, לצורך הערכת הסיכונים להצגה מוטעית בדוחות הכספיים, ובהתאם לכך לצורך תכנון נהלי ביקורת שיתנו מענה לסיכונים אלה, מתחלקים לקבוצות דלקמן:

1. מצגים לגבי סוגי עסקאות ואירועים בתקופה המבוקרת

- **התרחשויות** - עסקאות ואירועים שנרשמו, התרחשו ומשתייכים למבוקר.
- **שלמות** - כל העסקאות והאירועים שהיו צריכים להירשם, אכן נרשמו.
- **דיוק** - סכומים ונתונים אחרים הקשורים לעסקאות ולאירועים שנרשמו, נרשמו כראוי.
- **חתכים** - עסקאות ואירועים נרשמו בתקופה החשבונאית הנכונה.
- **מיון** - עסקאות ואירועים נרשמו בחשבונות המתאימים.

2. מצגים לגבי יתרות חשבון לתום התקופה

- **קיום** - נכסים, התחייבויות והון עצמי, אכן קיימים.
- **זכויות ומחויבויות** - המבוקר מחזיק או שולט בזכויות לנכסים, והתחייבויות הן מחויבויות של המבוקר.
- **שלמות** - כל הנכסים, ההתחייבויות וההון העצמי שהיו צריכים להירשם, אכן נרשמו.
- **הערכה והקצאה** - נכסים, התחייבויות והון עצמי נכללים בדוחות הכספיים בסכומים נאותים וכל ההתאמות הנובעות מהערכה או סיווג נרשמו כראוי.

3. מצגים לגבי הצגה וגילוי

- **התרחשות, זכויות ומחויבויות** - אירועים, עסקאות ונושאים אחרים אשר ניתן להם גילוי, התרחשו והם משתייכים לגוף המבוקר.
- **שלמות** - כל הגילויים שהיו צריכים להיכלל בדוחות הכספיים, אכן נכללו.
- **מיון לקבוצות והצגה מובנית** - המידע הכספי מוצג ומתואר כראוי והגילויים מנוסחים בברור.
- **דיוק והערכה** - למידע כספי ולמידע האחר ניתן גילוי נאות ובסכומים מתאימים.

(מקור - סעיף 17 לתקן ביקורת 82 בדבר "ראיות ביקורת")

נדרש 2. נהלי ביקורת

1. בחירת פריטים מסוימים מתוך רשומות הספירה והשוואתם למלאי הנמצא בפועל

רשומות הספירה מהוות את הבסיס לסעיף המלאי הנכלל בדוחות הכספיים. הנהלת הישות המבוקרת, האחראית לעריכת הדוחות הכספיים, מתבססת על רשומות המלאי בבואה לחשב את סעיף המלאי שבדוחות הכספיים. הכללת כמות מלאי ברשומות הספירה השונה מהכמות שנמצאת בפועל, או הכללת כמות מלאי ברשומות הספירה כאשר מלאי זה כלל לא נמצא בפועל, תגרום לכך שהמלאי המוצג בדוחות הכספיים אינו מדויק או שכלל אינו קיים.

לכן, כאשר רואה החשבון המבקר דוגם פריטים מסוימים מתוך רשומות הספירה ומשווה פריטים אלה למלאי הנמצא בפועל, המטרה שלו היא לבדוק את מצג הדיוק ו/או את מצג הקיום של המלאי הרשום בדוחות הכספיים, דהיינו, להניח את דעתו, המבוססת על בדיקה מדגמית, שהמלאי הנכלל בדוחות הכספיים אינו מדויק ו/או אינו קיים, והוא מבוסס על המלאי הנמצא בפועל.

תשובה לשאלה מס' 4 - המשך

2. בחירת פריטים מסוימים מתוך המלאי הנמצא בפועל והשוואתם לרשומות הספירה

כמוסבר לעיל, רשומות הספירה מהוות את הבסיס לסעיף המלאי הנכלל בדוחות הכספיים. הנהלת הישות המבוקרת, האחראית לעריכת הדוחות הכספיים, מתבססת על רשומות המלאי בבואה לחשב את סעיף המלאי שבדוחות הכספיים. אי הכללת מלאי הנמצא בפועל ברשומות הספירה, תגרום לכך שמלאי זה לא ייכלל גם בדוחות הכספיים.

לכן, כאשר רואה החשבון המבקר דוגם פריטים מסוימים מתוך המלאי הנמצא בפועל ומשווה פריטים אלה לרשומות הספירה, המטרה שלו היא לבדוק את מצג השלמות של המלאי שבדוחות הכספיים, דהיינו, להניח את דעתו, המבוססת על בדיקה מדגמית, שכל המלאי שהיה צריך להירשם בדוחות הכספיים, אכן נרשם בהם.

תשובה לשאלה מס' 5

25 בפברואר 2018

לכבוד
גב'
יו"ר הדירקטוריון
מאיה טכנולוגיות בע"מ
ג.נ.,

הנדון: **תרמית והונאה אצל הגוף המבוקר**

לבקשתך וכרואה החשבון המבקר של חברתכם, להלן התייחסותי לאמירות ולחילופי הדברים, שנאמרו ע"י דירקטורים בעניין שבנדון, בישיבת הדירקטוריון של החברה שדנה בדוחותיה הכספיים לשנת 2017:

יש להבחין בין תרמית והונאה (להלן-"תרמית") המתייחסת להצגה מוטעית בדוחות הכספיים, עליהם מחווה דעתו רואה החשבון המבקר, לבין תרמית אצל הגוף המבוקר שאינה קשורה בהכרח בדוחות הכספיים. עיקר תשומת ליבו ואחריותו המקצועית של רואה החשבון המבקר, בהקשר זה, מופנית לתרמית שיכולה להיות לה השלכה על הדוחות הכספיים המבוקרים על ידו.

1. דירקטור א' - אחריותו של רואה החשבון המבקר

דירקטור א' טועה, כמפורט להלן:

דירקטור א', כמו גם חלק מהדירקטורים האחרים, טועה בהגדרת תפקידו של רואה החשבון המבקר, שהינו מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, הנערכים ע"י הגוף המבוקר. אין זה מתפקידו של רואה החשבון המבקר למנוע ולחשוף תרמיות בגוף המבוקר. גם בהתייחס לחשיפת תרמית בדוחות הכספיים עליהם הוא מחווה דעתו, אחריותו הינה מוגבלת ומסויגת, כמפורט להלן.

האחריות העיקרית למניעה וחשיפה של תרמית חלה על הגורמים המופקדים על בקרת העל ועל הנהלתו של הגוף המבוקר.

על ההנהלה, בפיקוח הגורמים המופקדים על בקרת העל (בד"כ הדירקטוריון וועדת הביקורת), מוטלת האחריות לקיומן של בקרות המיועדות למניעה ו/או חשיפה של תרמיות, דבר שעשוי לצמצם את התרחשותן ולהרתיע מביצוען.

על אף שהאחריות למניעתן ואיתורן של תרמיות מוטלת על ההנהלה ועל הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה, על רואה החשבון המבקר לתכנן ולבצע את הביקורת של הדוחות הכספיים באופן שישגי בטחון סביר שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית. רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ביטחון מוחלט לכך שהצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הנובעת מתרמית תתגלה, וזאת בשל גורמים שונים הקשורים באופיים של נוהלי הביקורת וגורמים אחרים, כגון: שימוש בדגימה, בשיקול דעת, מגבלות מובנות בבקרה הפנימית וכד'. על רואה החשבון המבקר לתכנן ולבצע את הביקורת תוך גישה של ספקנות מקצועית, ותוך הכרה בכך שעשויות להתקיים נסיבות הגורמות להצגה מוטעית מהותית של הדוחות הכספיים כתוצאה מתרמית.

תשובה לשאלה מס' 5 - המשך

כדי לעמוד במחויבות דלעיל, על רואה החשבון המבקר לנקוט בעבודתו בגישה אקטיבית, ומתוך גישה של ספקנות מקצועית, דהיינו על רואה החשבון המבקר לצאת מהנחה שיתכן וקיימות נסיבות הגורמות לדוחות הכספיים להיות מוצגים באופן מוטעה, ועליו לקחת בחשבון, בין היתר, קיומה של תרמית כגורם סיכון בעת תכנון הביקורת ועריכתה.

האמור לעיל נסמך, בין היתר, על האמור בתקו ביקורת 92 בדבר "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים", של לשכת רואי חשבון בישראל.

2. דירקטור ב' – חלוקת האחריות במניעת תרמיות וחשיפתן

דירקטור ב' טועה, כמפורט להלן:

אחריות הנהלה/המנכ"ל - האחריות העיקרית למניעתן ואיתורן של תרמיות והונאות אצל הגוף המבוקר מוטלת על הנהלת הגוף המבוקר והמנכ"ל העומד בראשה. על הנהלה לוודא כי יושמו נוהלי פיקוח ובקרה, שימנעו או לפחות יצמצמו, ככל הניתן את האפשרויות להתרחשותם של תרמיות ויאתרו את קיומן סמוך ככל הניתן להתרחשותן, על מנת להקטין את הנוזקים בגינן.

אחריות הדירקטוריון/הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה - תפקיד הדירקטוריון הוא לשמש כגורם של בקרת על בחברה, ישירות ו/או באמצעות ועדת הביקורת, ולהתוות את מדיניות החברה, לרבות בעניין הבקרה הפנימית והאמצעים שנקטו למניעת תרמיות ולאיתורן סמוך ככל הניתן להתרחשותן. במסגרת תפקידם זה, על הדירקטורים לוודא כי מתקיימת בחברה מערכת בקרה נאותה וזאת, בין היתר, באמצעות הדיווחים המתקבלים מהמנכ"ל, מהמבקר הפנימי ומרואה החשבון המבקר.

הריני מפנה תשומת לבכם, בהקשר זה, כי הדירקטוריון של החברה אינו ממנה את רואה החשבון המבקר של החברה, הממונה ע"י האסיפה של בעלי מניותיה.

אחריות המבקר הפנימי - המבקר הפנימי הינו הגורם המקצועי הפנימי בחברה האחראי, בין היתר, לבדיקת נאותותה של הבקרה הפנימית בחברה, וכי יושמו נוהלי פיקוח ובקרה, שימנעו, או לפחות יצמצמו, ככל הניתן, את האפשרויות להתרחשותם של אירועים מהסוג שאירעו בחברה ויאתרו אותם סמוך, ככל הניתן, למועד התרחשותם.

אחריות רואה החשבון המבקר - עליו לתכנן ולבצע את הביקורת של הדוחות הכספיים באופן שיושג בטחון סביר שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית. רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ביטחון מוחלט לכך שתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הנובעת מתרמית, וזאת בשל גורמים הקשורים באופיים של נוהלי הביקורת הננקטים על ידו.

3. דירקטור ג' - מכתב התקשרות והצהרות בכתב

דירקטור ג' צודק חלקית, כמפורט להלן:

במכתב ההתקשרות הסטנדרטי לביצוע ביקורת של דוחות כספיים, מוסכם עם הדירקטוריון והנהלת הגוף המבוקר כי "הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים להכין ולהציג באופן נאות את הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. אחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים בקרה פנימית אשר הם קובעים

תשובה לשאלה מס' 5 - המשך

שהיא נחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית". (סעיף 6 ב בתקן ביקורת 91 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים"). כמו כן מוסכם כי "ביקורת דוחות כספיים אינה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיו"ב), ואינה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו" (סעיף 16 בתקן ביקורת 91 דלעיל).

גם **הצהרות בכתב**, הנמסרות לרואה החשבון המבקר של החברה על ידי הדירקטוריון והנהלה שלה, מכירות באחריות הדירקטוריון והנהלה לגבי התכנון והיישום של בקרה פנימית במניעה וזיהו של תרמיות, וכן לקיום בקרה פנימית, הנחוצה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים שלא תהיה בהם הצגה מוטעית מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית, וכי ביקורת דוחות כספיים אינה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיו"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו.

הצהרות בכתב דלעיל מהוות חלק מחומר ראיות הביקורת שמקבל רואה החשבון המבקר לצורך מתן חוות דעתו על הדוחות הכספיים (ראה סעיף 6 ב. בתקן ביקורת 121 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר") ונועדו, בין היתר, לצמצם את "פעור הציפיות", באשר לתפקידו ומחויבותו של רואה החשבון המבקר בעניין גילויין של תרמיות ומעילות בגוף המבוקר על ידו.

הצהרות בכתב הנמסרות לרואה החשבון כחלק מנהלי הביקורת אינן מיועדות ואינן מתייחסות ל"כל מה שקורה בחברה", אלא לאותם היבטים שיש להם השלכות על הדוחות הכספיים המבוקרים.

4. דירקטור ד' - התעלמות מהשפעה אפשרית של התרמית על הדוחות הכספיים

דירקטור ד' טועה, כמפורט להלן:

לפני אישור הדוחות הכספיים ע"י הדירקטוריון של החברה, יש לוודא כי נכללו בהם ההשלכות של התרמית שנתגלתה, ושאינן הם כוללים הצגה מוטעית מהותית. לצורך זה, על הנהלת החברה לבדוק את פרטי התרמית ואת השלכותיה על הדוחות הכספיים, לרבות בדיקת ההתפתחויות לאחר תאריך המאזן. אישור הדוחות הכספיים ע"י הדירקטוריון, ללא עריכת הבידורים דלעיל, וללא מתן ביטוי ו/או גילוי לעניין המעילה שנתגלתה, עלול לאלצני, כרואה החשבון המבקר, בהתאם לנסיבות, להסתייג בחוות הדעת, או לתת חוות דעת שלילית, או להימנע בחוות הדעת על הדוחות הכספיים, על כל המשתמע מכך.

5. דירקטור ה' – מהותיות השפעת השלכות התרמית על הדוחות הכספיים

דירקטור ה' טועה, כמפורט להלן:

עפ"י תקן ביקורת 114 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת", בבחינת מהותיות, יש להתחשב הן באלמנטים כמותיים והן במאפיינים איכותיים. גישה דומה אומצה גם ע"י רשות ניירות ערך, בעדכון החלטתה ממרס 2012, בדבר מהותיות של טעות בדוחות הכספיים, שם נאמר בסעיף 2ה: "מהותיותה של טעות תלויה ונגזרת גם ממהותה (NATURE) ולא רק מגודלה הכמותי. על כן, בחינה של שיקולים איכותיים למהותיותה של טעות, עשויה להביא למסקנה, לפיה הטעות הינה מהותית, על אף ששיעורה נופל מהספים הכמותיים", למשל, כאשר הרווח או הפסד הנמוך אינו מייצג את תוצאות הפעילות של תאגיד, או כאשר הטעות מעבירה הפסד לרווח וכד'.

תשובה לשאלה מס' 5 - המשך

על רואה החשבון המבקר לבדוק את מידת מהותיותה של הטעות, תוך בחינת אמות מידה נוספות (אמות מידה איכותיות) לאלה הכמותיות. אם יגיע רואה החשבון המבקר למסקנה, כי הטעות הינה מהותית, למרות השפעתה הכמותית הקטנה יחסית, ידרוש תיקון הטעות. והיה ולא תענה דרישתו- יסתייג בחוות דעתו על הדוחות הכספיים, או ייתן חוות דעת שלילית, בהתאם לנסיבות. הדבר ידון עם הנהלת החברה ועם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

6. דירקטור ו'- ביטוח נזקי תרמית

דירקטור ו' טועה, כמפורט להלן:

העובדה שלחברה פוליסת ביטוח, שנועדה לשפותה בגין נזקים מסוימים, אינה מבטיחה כיסויים בפועל, במלואם או בחלקם. לפיכך, על החברה והנהלתה לבדוק את ההשלכות האפשריות הצפויות של התרמית על החברה ועל דוחותיה הכספיים, לרבות שיפוי אפשרי מחברת הביטוח, ולוודא כי ניתן להם ביטוי וגילוי נאות בדוחות הכספיים. יתכן ועל החברה להסתייע בעניין זה ביועצי ביטוח ובייעוץ משפטי לצורך אומדן ההשלכות של נזקי התרמית.

הריני עומד לרשותכם למתן הבהרות והסברים נוספים, ככל שידרשו.

בכבוד רב,

נתן עמית, רואה חשבון

תשובה לשאלה מס' 6

הכללים וההנחיות העיקריים בעניין ההתקשרות בין רואה החשבון המבקר לבין הגוף המבוקר לביצוע ביקורת של דוחות כספיים, נקבעו בתקן ביקורת 91 בדבר "מכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" (להלן-"תקן 91 " ו"מכתב התקשרות") ובתקן ביקורת 122 בדבר "תיקון תקן ביקורת 91 מכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" (להלן-"תקן 122").

1. נדרש 1. שילוב עבודות נוספות במכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

בסעיף 3 בתקן 122 נאמר כדלקמן: "במכתב ההתקשרות לביצוע עבודות ביקורת של דוחות כספיים ניתן להתייחס גם לביקורת של הבקרה הפנימית/ לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי לפי תקני ביקורת 103 ו-104, לביקורת של דוחות התאמה לצורכי מס, וגם לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, ובלבד שההתייחסות לעבודת הסקירה תיכלל בפרק נפרד במכתב התקשרות לביצוע ביקורת. אולם אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לשירותים אחרים (כגון: דוחות מיוחדים, דיוני שומות וכיו"ב), הניתנים על ידי רואה החשבון המבקר" (ההדגשה במקור).

2. נדרש 2. התייחסות לנושא שכר טרחה רואה החשבון המבקר במכתב ההתקשרות

בסעיף 4 בתקן 122 נקבע שמכתב ההתקשרות יכלול התייחסות ל-

" 1ז. אופן קביעת שכר הטרחה של רואה החשבון המבקר אשר יתייחס:

- לביקורת הדוחות הכספיים;
- לביקורת של הבקרה הפנימית/לביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי;
- לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס;
- לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים.

באותם מקרים בהם הסדר שכר הטרחה כולל שירותים אחרים, ולא ניתן לבצע הפרדה של שכר הטרחה, התייחסות במכתב ההתקשרות תהא להסדר שכר הטרחה הכולל, עבור ביקורת, סקירה ושירותים אחרים יחדיו, וכנספה למכתב ההתקשרות יצורפו הסדר שכר הטרחה הכולל, ומכתב ההתקשרות המתייחס לשירותים האחרים."

בהתאם לאמור לעיל, בסעיף 12 בתקן 122 נקבע כי התייחסות לנושא שכר טרחה רואה החשבון המבקר בנוסח מכתב ההתקשרות יהיה כדלקמן:

"3. שכר טרחת משרדנו בגין שירותי ביקורת על הדוחות הכספיים, ביקורת של הבקרה הפנימית/ביקורת על רכיבי הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי, ביקורת דוח התאמה לצרכי מס וסקירת המידע הכספי לתקופות הביניים של השנה העוקבת הינו:

- כמפורט במכתב נפרד המצורף כנספה למכתב התקשרות זה; או לחלופין
- מסתכם לסך של XXXX ש"ח ובהתאמות הנדרשות, שיוסכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- בסכום דומה לשנה קודמת ובהתאמות הנדרשות, שיוסכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין
- מסתכם לסכום משוער של XXXX ש"ח, המבוסס על YYY שעות על פי שעות בפועל כפול תעריפים לשעה בסך ZZZZ ובהתאמות הנדרשות, שיוסכמו אתכם לפני ביצוע העבודה, בגין הרחבה נדרשת בביקורת; או לחלופין

תשובה לשאלה מס' 6 - המשך

- שכר הטרחה הנקבע בהתאם להוראות שנקבעו על ידי _____ . [כגון: רשות החברות הממשלתיות, הממונה על החשבונות במשרד הפנים וכו']

[ניתן להוסיף גם] וכן הוצאות ישירות סבירות הקשורות למתן השירות ובכלל זה הוצאות נסיעה."

נדרש 3. הגורמים המאשרים בחתימתם את האמור במכתב ההתקשרות

בסעיף 5 בתקן 91 נאמר כדלקמן: "מכתב ההתקשרות יופנה אל המבוקר באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל של המבוקר (לגבי מבוקר שאינו חברה- באמצעות בעלי תפקידים המקבילים לאלה), והם יאשרו בחתימותיהם את הסכמת המבוקר לאמור במכתב ההתקשרות".

נדרש 4. סירוב מבוקר לאשר את האמור במכתב ההתקשרות

בסעיף 11 בתקן 91 נאמר כדלקמן: "במקרה שהמבוקר לא אישר בכתב את הסכמתו (הבלתי מסויגת) לאמור במכתב ההתקשרות, או שהאישור שהתקבל לא נחתם ע"י בעלי התפקידים המצוינים בסעיף 5 בתקן, על המבוקר להודיע בכתב למבוקר, באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל של המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה- באמצעות בעלי תפקידים המקבילים לאלה), על היותו מנוע מלהתחיל בעבודת הביקורת במצב זה, ועל החשש שלא ניתן יהיה לבצע את הביקורת בלוחות הזמנים המתוכננים. כמו כן, יבהיר המבוקר באותה הודעה שאין לו כל אחריות להשלכות האפשריות שעלולות לנבוע ממצב דברים זה".

תשובה לשאלה מס' 7

1. מסירת ניירות עבודה, תכניות ביקורת ורשימות תיוג של רואה החשבון המבקר לגוף המבוקר

בסעיף א25 בהבהרות ליישום תקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת", נאמר כדלקמן: "לישות המבוקרת, וכן לכל אורגן או נושא משרה בה, אין זכות לקבל מסמכים המהווים תיעוד ביקורת המצויים ברשותו של רואה החשבון המבקר". "רואה החשבון המבקר אף צריך להימנע ממסירת מסמכים המהווים תיעוד ביקורת לישות המבוקרת וכן לכל אורגן או נושא משרה בה", כגון:

- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המבקר והמתעדים את סביבת הביקורת (לרבות אופיים של נושאי משרה ומנהלים ורמת האמינות של מצגיהם), סיכויי הביקורת והמתווה לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון המבקר כפועל יוצא מכך.
- מסמכים שהוכנו ע"י רואה החשבון המבקר והמתעדים שיקולים והיבטים הנוגעים לקיום חובות אי תלות והיעדר ניגוד עניינים החלות על רואה החשבון המבקר.
- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המבקר והמתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי עניינים שונים במסגרת עבודת הביקורת.

מסירת המסמכים דלעיל, או שכמותם, לידי הגוף המבוקר, עלולה להיות מנוצלת לרעה ע"י הגוף המבוקר או ע"י גורמים אחרים.

2. סירוב למסור פרוטוקול של הדירקטוריון לרואה החשבון המבקר

סירוב המנכ"ל למסור הפרוטוקול הנדון לעיונו של רואה החשבון המבקר, מהווה, בדרך כלל, הגבלה בביצוע הביקורת מנימוק שאינו מוצדק, ועלול לגרום להימנעות ממתן חוות הדעת על הדוחות הכספיים ע"י רואה החשבון המבקר. בנסיבות שתוארו, המבקר לא יוכל להסתפק במסמך חליפי של המנכ"ל המפרט את תנאי העסקתו, ועליו לדרוש לעיין בפרוטוקול על מנת לבחון את הרלבנטיות שלו לדוחות הכספיים,

3. השמדת ניירות עבודה וחומר אחר המתייחס ללקוח

אין להשמיד בשנת 2018 ניירות עבודה וחומר אחר המתייחס ללקוח, המתייחסים לשנת 2013 ולשנים מסוימות שקדמו לה, כמפורט להלן:

"תקופת השמירה לגבי התקשרויות ביקורת, בדרך כלל, היא לא פחות משבע שנים מתאריך דוח רואה החשבון המבקר, או מתאריך דוח רואה החשבון המבקר של הקבוצה אם תאריך זה הינו מאוחר יותר" (סעיף א23 בהבהרות לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת").

יש לשמור את ניירות העבודה לתקופה ארוכה יותר מהנ"ל, בנסיבות בהן יש לרואה החשבון סיבה להאמין כי תוגש או עומדת להיות מוגשת תביעה פלילית, או עד לאחר סיום ההליכים בתביעה הנ"ל, וכן מסמכים הנמצאים דרך קבע בתיק הלקוח אצל רואה החשבון (תדריך לשכת רואי חשבון בדבר "מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת ביקורת", 1999).

4. מסירת חומר לחוקרי הרשות להגבלים עסקיים

על רואה החשבון להיענות לדרישת החוקרים מטעם הרשות להגבלים עסקיים, ולמסור להם את כל החומר הנדרש על ידם, ובלבד שנדרש לעשות כן בכתב מתוקף סמכות הנתונה להם על פי חוק או צו בית משפט. האמור לעיל נסמך על סעיף א1(3) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965, שם נאמר כי חל איסור על רואה חשבון של "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 עפ"י דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו" (הודגש על ידנו).

תשובה לשאלה מס' 7 - המשך

בתדריך בדבר "מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת הביקורת", 1999, של לשכת רואי חשבון, הוצאו מתחולתו "מצבים בהם רואה החשבון נדרש למסור מסמכים המצויים ברשותו על פי הוראת בית משפט או רשות אחרת שיש לה סמכות חוקית לכך".

5. השלמת תיק תיעוד ביקורת לאחר פרסום הדוחות הכספיים

"על משרדי רואה החשבון לקבוע מדיניות ונהלים לעניין השלמת תיקי הביקורת. ניתן להשלים את תיק הביקורת תוך זמן סביר. תחום זמן הולם שבמהלכו יש להשלים את הרכבת תיק הביקורת הוא, בדרך כלל, לא יותר מ- 60 ימים לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר".

"השלמת תיק הביקורת לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר הוא תהליך מנהלי שאינו כרוך בביצוע נהלי ביקורת חדשים או בהסקת מסקנות חדשות. יחד עם זאת, שינויים בתיעוד הביקורת יכולים להיעשות במהלך תהליך ההשלמה הסופי אם הם מנהליים באופיים. דוגמאות לשינויים כגון אלה כוללות:

- מחיקה או סילוק של תיעוד שהוחלף.
 - מיון, סידור והפניות צולבות של ניירות העבודה.
 - אישור סופי של רשימות תיוג בקשר לתהליך השלמת התיק.
 - תיעוד ראיות ביקורת שרואה החשבון המבקר השיג, דן והסכים עם חברי צוות ההתקשרות הרלוונטיים לפני תאריך דוח רואה החשבון המבקר".
- (סעיפים א21 – א22 לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת").

6. מזכר סיום/סיכום הביקורת

מזכר סיכום הביקורת מתאר את הנושאים המשמעותיים שזוהו במהלך הביקורת וכיצד הם טופלו. מזכר זה עשוי להקל על סקירת אפקטיביות ויעילות הביקורת, במיוחד בהקשר לביקורת של גופים גדולים ומורכבים. כמו כן עריכת המזכר יכולה לסייע לבחינת הנושאים המשמעותיים על ידי רואה החשבון המבקר. הוא יכול גם לסייע לרואה החשבון המבקר לבחון אם, לאור נהלי הביקורת שבוצעו והמסקנות שהוסקו, קיים יעד של תקן ביקורת רלוונטי כלשהו שרואה החשבון המבקר אינו מסוגל להשיג המונע ממנו לממש את מטרותיו הכוללות של רואה החשבון המבקר. (ראה סעיף א11 לתקן ביקורת 101 בדבר "תיעוד ביקורת").

מזכר זה הינו חלק חשוב מתיעוד/תיק הביקורת וראוי שייכלל בתיק תיעוד הביקורת, לאחר שיסקר ע"י השותף האחראי על הביקורת והגורמים המקצועיים במשרד.

תשובה לשאלה מס' 8

1. קבלת הסכמה של רואה חשבון אחר

התשובה שלילית. תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) התשכ"ה 1965 החלות על כלל רואי החשבון בישראל ללא תלות בחברותם בלשכת רואי חשבון בישראל קובעות כי "המעשים והמחדלים של רואה חשבון המנויים להלן יש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של ראיית חשבון: 12. מתן שירות ללקוחו של רואה חשבון אחר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, וללא הסכמת האחר, זולת אם סירב לתת הסכמתו ללא נימוק סביר; כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מרואה החשבון המסרב לנהוג בניגוד לחובתו כרואה חשבון, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל במקצוע."

2. נהלי ביקורת

תקן בקורת 82 בדבר "ראיות ביקורת" (סעיפים 26-38) מגדיר סוגים שונים של נהלי ביקורת שרואה החשבון המבקר עשוי ליישם, לצורך השגת ראיות ביקורת בעת ביצוע הערכת סיכונים, בדיקות בקרה או בדיקות מבססות, כדלקמן:

- (1) בדיקה של רשומות או מסמכים
- (2) בדיקה של נכסים מוחשיים
- (3) תצפית (נכלל כנתון בשאלה)
- (4) עריכת בירורים
- (5) קבלת אישורים
- (6) חישוב בלתי תלוי
- (7) ביצוע בלתי תלוי
- (8) נהלים אנליטיים

הערה: בשאלה נדרש לציין 5 סוגי נהלים נוספים בלבד על זה שנכלל בשאלה.

3. מינוי רואה חשבון מבקר שביצע בדיקת נאותות בגוף המבוקר

ניתן למנות כרואי חשבון מבקרים של חברה, משרד רואי חשבון, אשר לפני מינויו ביצע בדיקת נאותות בחברה לצורך רכישתה, ובתנאי שאין בבדיקת הנאותות משום הערכת שווי (תקנה 2 (א) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח – 2008 - להלן "תקנות אי תלות, 2008").

4. מינוי רואה חשבון מבקר בחברה לה אביו מספק שירותי הנהלת חשבונות

התשובה שלילית. כאשר אביו של רואה החשבון המבקר, שמשמש כרואה החשבון המטפל, מועסק אצל המבוקר אזי אי התלות תפגע:

בסעיף 2 (ב)(11) בתקנות אי תלות, 2008 צויין: "אדם במשרד רואי חשבון או בן משפחתו או קרובו של רואה החשבון המטפל הוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, דרך קבע, במהלך תקופת הביקורת; במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי בן משפחה מדרגה שנייה שאינו קרוב, שהוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור".

תשובה לשאלה מס' 8 - המשך

5. תגמול רואה חשבון קודם בגין העברת לקוח

התשובה חיובית. התגמול האמור מהווה תשלום דמי מוניטין והינו מותר בתור שכזה עפ"י סעיף 11 בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), 1965, וסעיף 14 בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון.

6. תנאי סף למנוי מבקר פנימי בתאגיד ציבורי

עפ"י סעיף 3 לחוק הביקורת הפנימית, 1992, תנאי הסף הינם כדלקמן::

1. יחיד;
2. תושב ישראל;
3. לא הורשע בעבירה שיש עמה קלון;
4. בעל תואר אקדמי ממוסד להשכלה גבוהה, או שהוא עורך דין או רואה חשבון;
5. בעל ניסיון של שנתיים בעבודת ביקורת, או השתתף בהשתלמות מקצועית בתחום הביקורת הפנימית, שאישרה ועדה לענייני השתלמויות.

7. קביעת שכר טרחתם של רואי חשבון מבקרים

בחברה פרטית ובחברה ציבורית שכר טרחתו של רואה החשבון המבקר עבור שירותי ביקורת, נקבע ע"י האסיפה הכללית של בעלי המניות או ע"י הדירקטוריון, אם הוסמך לכך ע"י האסיפה הכללית, או אם נקבע הדבר בתקנון החברה. שכר טרחתו של רואה החשבון המבקר בגין שירותים נוספים, נקבע ע"י הדירקטוריון.

בחברה ציבורית, שכר טרחתו של רואה החשבון יידון תחילה בוועדת הביקורת או בוועדה לבחינת דוחות כספיים, בהתאם לנסיבות, וזו תמליץ על אישורו בפני מי שקובע את השכר (האסיפה הכללית או הדירקטוריון כמפורט לעיל).

8. יישום כללי אי תלות במשרד רואי חשבון גדול

הנהלים שיקבע משרד רואה חשבון מבקר כדי לגרום לכך שעובדי המשרד יהיו מודעים לכללים בדבר אי תלות של רואי החשבון המבקר ויישמו את הכללים הנ"ל יכללו בין היתר:

- 1) פרסום כללי אי התלות המחייבים את המשרד, בקרב סגל המשרד (שותפים ועובדים).
- 2) ביצוע הדרכות תקופתיות בדבר כללי אי התלות המחייבים את המשרד.
- 3) פרסום מדיניות המשרד בנושא אי תלות וכן פרסום חוזרים מקצועיים שוטפים כדי להעלות את המודעות לנושא אי התלות בקרב השותפים העובדים.
- 4) פרסום בתוך המשרד של שמות לקוחות שדוחותיהם הכספיים מבוקרים על ידי המשרד שניירות הערך שלהם יהיו אסורים להשקעה על ידי השותפים והעובדים הרלוונטיים.
- 5) החתמת סגל המשרד (שותפים ועובדים) על הצהרות בדבר אי תלות.
- 6) מינוי שותף האחראי על ענייני אתיקה ואי תלות ומינוי גורמים עימם העובדים יכולים להתייעץ בשאלות אי תלות.
- 7) קיום נהלים המבטיחים כי לא יינתנו ללקוחות הביקורת שירותים הנוגדים את הוראות אי התלות הרלוונטיות.