

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

ביקורת חשבונות

מרצה: רו"ח רוני סיון

מתרגל: רו"ח אייל אברהם

סמסטר א' תשס"ט

יום ב' 23.2.09, שעה 09:00

מועד הבחינה:

שלוש שעות

משך הבחינה:

5 עמודים

מס' עמודים:

אסור השימוש בחומר עזר.

חומר עזר:

J-26

בהצלחה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע מכתובה בעט ירוק או בעפרון.
- נא לא לכתוב בתחום השוליים.

בתום הבחינה על התלמיד להקפיד ולמסור למשגיחה באופן אישי את גיליון ומחברות הבחינה, ולהמתין עד אשר תסמן המשגיחה את המסירה.

כל הזכויות שמורות © מבלי לפגוע באמור לעיל, אין להעתיק, לצלם, להקליט, לשדר, לאחסן במאגר מידע, בכל דרך שהיא, בין מכונית ובין אלקטרונית או בכל דרך אחרת כל חלק שהוא מטופס הבחינה.

שאלה מס' 1 (25%)

משרדך מונה לאתרונה לרואה החשבון המבקר של חברת אלפא סיסטמס בע"מ (להלן - "החברה"). החברה הינה חברה פרטית, בבעלות בני משפחת כהן. החברה נוסדה בשנת 1990, והינה עוסקת בפיתוח ובשיווק של תוכנות לדחיסת נתונים.

במהלך פגישות ההיכרות שערכת עם הנהלת החברה והגורמים הבכירים בה, ולאחר עיון ראשוני בטיטות דוחותיה הכספיים של החברה, לצורך הכרת החברה, ולקראת ביקורת דוחותיה הכספיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (להלן - "הדוחות הכספיים"), התברר לך כדלקמן:

החברה מנהלת ע"י בני משפחת כהן, כאשר אבי המשפחה משמש כיו"ר הדירקטוריון ובנו הבכור מכהן כמנהלה הכללי. גם תפקידי המפתח אחרים בחברה (מנהל הכספים, מנהל השיווק, והאחראי על קשרי לקוחות) מאוישים ע"י בני משפחת כהן.

החברה משווקת את מוצריה באמצעות זכיינים, כאשר רובם משווקים בחו"ל ע"י ביתא סיסטמס לימיטד (חברה הרשומה באיים האנטיליים), וחלקם משווקים בישראל ע"י גמא סיסטמס בע"מ (חברה רשומה בישראל). רוב מכירות החברה נעשות לביתא סיסטמס לימיטד ולגמא סיסטמס בע"מ, והן אלה המוכרות את המוצרים ללקוחות הסופיים.

מחזור המכירות של החברה בשנת 2008 הסתכם בסך של 54.5 מיליון ש"ח, בהשוואה לסך של 28.9 מיליון ש"ח בשנת 2007. הגידול המרשים במכירות, נבע מגידול במכירות החברה לביתא סיסטמס לימיטד, ונוסף, לדברי מנכ"ל החברה לזכות קו המוצרים החדש שפיתחה החברה לאתרונה, המשפרים משמעותית את יכולת דחיסת הנתונים. הגידול במחזור המכירות תרם לגידול חד ברווחיה של החברה.

סעיפי הנכסים העיקריים של החברה ליום 31 בדצמבר 2008, הינם כדלקמן:

- סעיף הלקוחות, מסתכם בסך של 47.8 מיליון ש"ח, כולל חוב של ביתא סיסטמס בע"מ בסך של 42.1 מיליון ש"ח.
- שיקים לגביה מלקוחות בסך 6.5 מיליון ש"ח, בחתימת גמא סיסטמס בע"מ (קיימים שיקים לפירעון בסכום דומה, שנמשכו ע"י החברה לפקודת גמא סיסטמס בע"מ). השיקים לגביה, שנתקבלו בחברה מלקוחותיה, הופקדו בבנק כבטחון להבטחת אשראי שקיבלה החברה מהבנק.
- מלאי בסך של 8.5 מיליון ש"ח.

קיימת ערבות, ללא הגבלה בסכום, של החברה לחובותיה של חברת דלתא סיסטמס בע"מ לתאגיד בנקאי. דלתא סיסטמס בע"מ, הינה חברה בבעלות בני משפחת כהן, העוסקת בהשקעה במיזמי "SART UP" בתחומי טכנולוגיה חדשניים.

קיים סכסוך בין הנהלת החברה לרואי החשבון המבקרים שקדמו לך. נמסר לך כי הרקע לסכסוך הינו תביעות כספיות של משרד רואי החשבון שקדם בגין שכר טרחה, שלכאורה לא שולם להם. נמסר לך כי החלפת רואי החשבון שקדמו, נבעה מחוסר מקצועיותם ואי-התאמתם לשמש כרואי חשבון של החברה, הנמצאת בתהליכי צמיחה מהירים. התבקשת שלא לפנות לרואי החשבון הקודמים, ולא להיעזר בהם בכל דרך שהיא.

בכוונת החברה לצאת בהנפקה לציבור בבורסה לניירות ערך בתל אביב, על בסיס דוחותיה הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008, שיבוקרו על ידי משרדך.

נדרש:

פרט, הסבר וגמק את הדגשים שיש לתת בתהליך ביקורת הדוחות הכספיים של חברת אלפא סיסטמס בע"מ לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008.

שאלה מס' 2 (30%)

לאחרונה מונה משרדך כרואי חשבון מבקרים של חברת מלונות הדר בע"מ (להלן – "החברה"). החברה הינה חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב והיא מפעילה רשת של בתי מלון הממוקמים בתל אביב, ירושלים, חיפה, ים המלח ואילת. החברה מעסיקה כ-1,700 עובדים. רוב עובדי החברה הינם שכירים של החברה, המועסקים על פי הסכם העבודה הקיבוצי בענף המלונאות, כאשר עובדיה הבכירים של החברה מועסקים על בסיס של הסכמי העסקה אישיים. חלק מהעובדים הינם עובדי חברות כוח אדם, המספקות למלונות החברה עובדים זמניים, בהתאם לצורך. התשלום בגין עבודתם של עובדי חברות כוח אדם משולם לחברות כוח אדם בהתאם להסכמים הקיימים איתן.

הטיפול במערך כוח האדם בחברה, הכשרתו והטיפול בשכרו, לרבות ההתחשבות עם חברות כוח האדם, נעשה ע"י מחלקת משאבי אנוש, הנמצאת במשרדי ההנהלה הראשית של החברה בתל אביב (להלן – "מחלקת משאבי אנוש").

המעקב השוטף אחר עבודתם של העובדים בבתי המלונות השונים של הרשת נעשה ע"י כל אחד מבתי המלון, המדווחים על כך למחלקת משאבי אנוש.

במחלקת משאבי אנוש שלושה מדורים עיקריים:

מדור כוח אדם, העוסק בעיקר בתכנון כוח אדם, בקבלת עובדים, בקביעת תנאי העסקתם ובטיפולם הכרוכים בהפסקת עבודתם עקב פיטורין, התפטרות, פטירות וכו'.
מדור שכר, העוסק בעיקר בהפקת משכורות, בהטבות נילוות לשכר, בתשלומים בגין שכר ונילוות לעובדים, למוסדות ולחברות כוח אדם, וכן בדיווחים השונים הקשורים בשכר ובתנאים הנלווים לשכר.
מדור הכשרת כוח אדם, העוסק בעיקר בארגון השתלמויות וקורסים מקצועיים, שנועדו להכשרה ולטיפול רמתם של העובדים.

במהלך דיון שנערך בהנהלת החברה, בדבר ביזור תפקידיה של הנהלת החברה לבתי המלון והמגמה להרחבת עצמאותם מחד, והצורך בשיפור במדידת יעילותם ורווחיותם מאידך, הועלתה הצעה של סמנכ"ל החברה (להלן – "הצעת הסמנכ"ל") להעביר את רוב הטיפול בנושאי כוח האדם המועסק ע"י בתי המלון ממחלקת משאבי אנוש בהנהלה הראשית של החברה לכל אחד מבתי המלון של הרשת, לרבות: קליטת עובדים, הפקת המשכורות, התקשרות והתחשבות עם חברות כוח אדם, עריכת הדיווחים והרישומים בגין שכר ונילוות וכו'. כל שיוותר בהנהלה הראשית בתחום זה יהיה רק מדור הכשרת כוח אדם. הסמנכ"ל תירץ הצעתו זו בכך שהטיפול בכוח אדם ע"י בתי המלון עצמם יחסוך בעלויות ויהיה אפקטיבי ויעיל יותר מזה הנעשה כיום ע"י מחלקת משאבי אנוש, שאינה מכירה את רוב העובדים וממילא ניזונה מהדיווחים של בתי המלון.

בדרש:

1. חווה דעתך על הצעת הסמנכ"ל, ככל שהינה רלבנטית לבקרה הפנימית בחברה, ותאר השפעתה, אם קיימת, על תהליך הביקורת של הוצאות השכר והנילוות בדוחות הכספיים של החברה.

הערה: לצורך מתן התשובה, הינך רשאי להניח הנחות נוספות, ובתנאי שתהיינה סבירות ולא תסתורנה את האמור בשאלה.

2. הכן תכנית ביקורת לבדיקת סעיף הוצאות השכר והנילוות בחברה, לרבות סעיפים אחרים בדוחות הכספיים הקשורים בו, וזאת כחלק מביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 הנערכת על ידך.

שאלה מס' 3 (25%)

במהלך הביקורת של דוחות כספיים, עשוי המבקר להידרש להשיג ראיות ביקורת, הדורשות קבלת חוות דעת משפטיות בנוגע לתביעות, מחלוקות ופרשנות של הסכמים וחוקים.

נוהג מקובל, בהקשר זה, הוא כי רואה החשבון המבקר יקבל מכתב מיועציו המשפטיים של התאגיד - "LEGAL LETTER" (להלן - "מכתב המשפטיים"), וזאת במענה למכתב פנייה אליהם מטעם הגוף המבוקר (להלן - "מכתב הפנייה ליועצים המשפטיים").

נדרש:

במסגרת עבודתך במחלקה המקצועית של משרד רואי חשבון בו הינך מועסק, נתבקשת כדלקמן:

1. לגסח דוגמא למכתב פנייה ליועצים המשפטיים של הגוף המבוקר.
 2. לייצג ולהמליץ לעובדי המשרד כיצד עליהם לנהוג במצבים דלקמן:
 - 2.1 יועציה המשפטית של החברה מסרבים להיענות לפניית החברה להמציא לרואה החשבון המבקר את מכתב המשפטיים, בנימוק כי לא יענו לבקשה, עד שהחברה לא תפרע את חובותיה להם ותתחייב לכסות גם את שכר טרחתם הכרוך בהוצאת מכתב המשפטיים.
 - 2.2 יועציה המשפטית של החברה מסרבים להתייחס במכתב המשפטיים באשר להערכת תוצאות האפשרויות של תביעה מהותית שהוגשה נגד החברה על ידי לקוח בשל נזקים שנגרמו לו, לטענתו, כתוצאה משימוש במוצריה של החברה. היועצים המשפטיים מתרצים את סירובם בכך שהצגת חוות דעתם בעניין זה בדוחות הכספיים של החברה, עלולה להיחשף על ידי הגוף התובע, ובכך להחליש את עמדת החברה.
 - 2.3 לדברי הנהלת החברה אין צורך בהפעלת הנוהל של הסתמכות על היועצים המשפטיים, שכן אין לחברה מחלוקות משפטיות עם גורם כלשהו, ולפיכך אין היא מסתייעת לצורך זה ביועצים משפטיים.
 - 2.4 יועצה המשפטי של החברה הינו אחיין של בעל השליטה בחברה.
- יש להתייחס ולנמק כל מקרה בנפרד.

שאלה מס' 4 (20%)

להלן תאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות שונות, בהם נתקלת בעבודתך כרואה חשבון המבקר, בהקשר לביקורת דוחותיהן הכספיים השנתיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008 (להלן - "הדוחות הכספיים"):

1. בפרוטוקול של ישיבת הדירקטוריון של חברת ספיר בע"מ (להלן - "החברה"), שנתקיימה ביום 15 בנובמבר 2008 נאמר, בין היתר, כדלקמן: "הוחלט שלא לאשר את עסקת רכישת המבנה ע"י החברה, שהסכם בגינה נחתם ע"י מנכ"ל החברה ביום 20 באוקטובר 2008. הדירקטוריון בדעה כי המבנה אינו חיוני לחברה וכי המנכ"ל חרג מסמכותו ברכישתו".

שאלה מס' 4 - המשך

2. באישור היתרה ליום 31 בדצמבר 2008 שנתקבל מהבנק, צויין קיומה של ערבות, ללא הגבלה בסכום, שנתנה לבנק חברת יהלום בע"מ (להלן-"החברה") להבטחת חובותיה לבנק של קורל בע"מ (חברת בת). לא ניתן ביטוי/גילוי בדוחות הכספיים של החברה לערבות דלעיל. לדעת חשב החברה, אין צורך במתן ביטוי/גילוי לערבות בדוחות הכספיים של החברה, מאחר והיא ניתנה בגין חברה בת, שהינה בשליטה ובבעלות מלאים של החברה. כן טען החשב כי ערבות זו ממילא מקוזזת כנגד ערבות נגדית, ללא הגבלה בסכום, שנתנה קורל בע"מ לבנק להבטחת חובותיה של יהלום בע"מ לבנק.

3. סעיף הלקוחות בדוחות הכספיים של חברת אודם בע"מ (להלן-"החברה"), כולל חוב בסך של 5,500,000 ש"ח של חברת טופז בע"מ, המהווה כ- 70% מסך החייבים במאזן, וכ- 55% מסך המאזן של חברת אודם בע"מ. חברת טופז בע"מ משמשת כסוכנת הראשית של החברה, והינה בבעלות משותפת של בעל השליטה בחברה עם אחרים.

4. המבקר הפנימי של חברת אמרלד בע"מ (להלן-"החברה") מסרב למסור לעיון את דוח הביקורת הפנימית מס' 8/2008 שמוען ליו"ר הדירקטוריון של החברה. המבקר הפנימי נימק את סירובו בכך שהנושא בו עוסק הדו"ח הינו סודי ורגיש ביותר, ואינו רלבנטי לדוחות הכספיים של החברה. תשובה דומה קיבלת מיו"ר הדירקטוריון במענה לפנייתך אליו לקבלת הדו"ח.

5. עקב העדר אפשרות לקבל את דוחותיה הכספיים של חברת הבת הרשומה ופועלת בחו"ל (להלן-"חברת הבת"), הציע חשב חברת ברקת בע"מ (להלן-"החברה") להפחית את השקעת החברה בחברת הבת ולרשמה בערך סימלי של 1 ש"ח. חשב החברה טען שחברת הבת הפסיקה את פעילותה, וע"י הפחתת כל ההשקעה בה, נהגה החברה בצורה שמרנית וזהירה.

גדרש:

הסבר וגמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, ומהי השפעתם, אם קיימת, על תהליך הביקורת ועל חוות דעתך על הדוחות הכספיים של החברות (לא גדרש לגסס את ההשפעה על חוות הדעת).

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

ביקורת חשבונות
מרצה: רו"ח רוני סיון
מתרגל: רו"ח אייל אברהם

פתרון הבחינה
סמסטר א' תשס"ט מועד א'
23/2/2009

פתרון שאלה 1 (25%)

להלן הדגשים שיש לתת בביקורת דוחותיה הכספיים [להלן-"הדוחות הכספיים"] של אלפא סיסטמס בע"מ [להלן-"אלפא", או "החברה"] [לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 2008:

1. בקרה פנימית

העובדות:

- בני משפחת כהן מאיישים את רוב תפקידי המפתח בחברה.

השלכות:

- אפשרות להעדר בקרה פנימית נאותה בחברה.
- חשיפה גבוהה יחסית למעשי הונאה מצד מנהלים ועובדים בכירים בחברה, שתוצאתה עלולה להיות הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, שמקורה בדיווח כוזב, או במעילה בנכסים.

דגשים עיקריים בביקורת:

- אימוץ גישה של "ספקנות מקצועית" בעת תכנון הביקורת ועריכתה.
- עריכת סקר בקרה פנימית מקיף ומעמיק לבדיקת מהימנות הדיווחים.

2. צדדים קשורים [ראה הערה 1 לפתרון]

העובדות:

- החברה משווקת את מוצריה בעיקר באמצעות שני זכיינים [ביתא סיסטמס לימיטד וגמא סיסטמס בע"מ], בהיקפים של עשרות מיליוני ש"ח [ראה סעיף 3 להלן].
- רוב החובות הלקוחות לאלפא מורכבים מחובות ביתא סיסטמס לימיטד, בסכומים של עשרות מיליוני ש"ח [ראה סעיף 4 להלן].
- ישנה החלפת שיקים בין אלפא ל גמא סיסטמס בע"מ, בסכומים של מיליוני ש"ח [ראה סעיף 5 להלן].
- החברה ערבה ללא הגבלה בסכום לחובות דלתא סיסטמס בע"מ לתאגיד בנקאי [ראה סעיף 7 להלן].
- ישנה זיקה בין שמות החברות: אלפא סיסטמס בע"מ, ביתא סיסטמס לימיטד [להלן-"ביתא"], גמא סיסטמס בע"מ [להלן-"גמא"] ודלתא סיסטמס בע"מ [להלן-"דלתא"].
- בני משפחת כהן מאיישים את רוב תפקידי המפתח בחברה [ראה סעיף 1 לעיל].

דגשים עיקריים בביקורת:

- יש לברר ולבדוק את זהותן של החברות דלעיל, ואת הזיקה ומהות יחסי הגומלין ביניהן, כאמור תקן ביקורת 52 בדבר "נהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים".
- יש לגלות ערנות בהתייחס לעסקאות, ולמהות יחסי הגומלין בין החברות דלעיל, כאמור בתקן ביקורת 52 בדבר "נהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", לרבות בעניינים הבאים [סעיף 10 בגילוי הדעת]:

- ביצוע עסקאות שונות מעסקאות המתחייבות מהנהוג המסחרי המקובל.
- עסקאות, שצורתן אינה תואמת את מהותן.
- עסקאות, שבוצעו באופן חורג מהנהוג המקובל לגבי עסקאות מסוגן.
- היקף גדול של עסקאות עם לקוחות מסוימים.
- יש לבדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים של העסקאות עם צדדים קשורים ו/או צדדים בעלי תלות כלכלית, כאמור בסעיפים 10-5 לגילוי דעת 29 בדבר "צדדים קשורים".

3. סעיף "מכירות"

העובדות:

- סעיף זה גדל בעשרות מיליוני ש"ח [ב- 90% בקירוב בהשוואה לשנה שקדמה], ובעיקר כתוצאה ממכירות החברה לביתא.
- ביתא מוכרת את מוצרי החברה ללקוחות הסופיים, כלומר היא מהווה צינור שיווקי של החברה ללקוחות הסופיים, שהינם הלקוחות/הצרכנים האמיתיים של המוצרים.

השלכות:

- העדר יכולת ביתא לשווק את מוצריה ללקוחות הסופיים, עלול להעמיד בספק את יכולת ביתא לפרוע את חובותיה לחברה.

דגשים עיקריים בביקורת:

- האם המכירות של אלפא לביתא הינן סופיות, וללא זכות החזרה של המוצרים [בדיקת הסכמי ההתקשרות, קיום הסכמים/מכתבים נלווים וכד'], והאם יש לדווח על מכירות אלה כהכנסות ו/או האם קיימות התחייבויות תלויות בגינן.
- יש לבדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים של העסקאות עם צדדים קשורים ו/או צדדים בעלי תלות כלכלית, כאמור בסעיפים 10-5 לגילוי דעת 29.

4. סעיף "חייבים/לקוחות"

העובדות:

- סעיף זה מורכב בעיקר [כ- 90%] מחובותיה של ביתא לחברה, ומסתכם בעשרות מיליוני ש"ח.
- סעיף זה מורכב ממכירות של כמעט שנה שלמה [עומק חוב של מעל 10 חודשים], ורובו נובע מחובותיה של ביתא.

השלכות:

- קיים ספק ביכולת ביתא לפרוע חובותיה לחברה.

דגשים עיקריים בביקורת:

- בדיקת טיב החוב של ביתא לחברה, והאם אין לערוך בגינו הפרשה לחובות מסופקים.
- יש לבדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים של היתרות עם צדדים קשורים ו/או צדדים בעלי תלות כלכלית, כאמור בסעיפים 10-5 לגילוי דעת 29.

5. סעיפי "שיקים לגביה" ו-"שיקים לפירעון"

העובדות:

- ישנן החלפות שיקים בין אלפא לגמא, בסכומים המסתכמים למיליוני ש"ח.
- השיקים לגביה שנתקבלו מגמא נמסרו לבנק כבטחון להבטחת אשראי שקיבלה החברה מהבנק.

השלכות:

- השיקים שנתקבלו מגמא אינם מסחריים ["שיקים טובה" שלא נתקבלו במהלך העסקים הרגיל].
- קיים ספק ביכולת החברה ו/או הבנק להיפרע מהשיקים שנתקבלו מגמא, מאידך קיימת התחייבות החברה לפרוע את השיקים שנמשכו על ידה ונמסרו לגמא [שיקים לפירעון].

דגשים עיקריים בביקורת:

- בדיקת טיב השיקים שנתקבלו מגמא ויכולת החברה להיפרע מהם, והאם אין לערוך בגינם הפרשה לחובות מסופקים.
- יש לבדוק כי החלפת השיקים לא נועדה גם לשיפור יחסים פיננסיים בדוחות הכספיים, ו/או "ניפוח" המאזן.
- יש לבדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים של היתרות עם צדדים קשורים ו/או צדדים בעלי תלות כלכלית, לרבות הצורך להציג את הזיקה בין השיקים שנתקבלו מגמא לבין השיקים שנמסרו לה, ו/או לקזז בין היתרות, בהתאם לנסיבות.

6. מלאי**העובדות:**

- קיים בספרים מלאי תוכנות לדחיסת נתונים, המסתכם במיליוני ש"ח.

השלכות:

- המלאי מהווה נכס מהותי במאזן והפחתתו תפגע במצבה הכספי של החברה.

דגשים בביקורת:

- בדיקת טיב המלאי, מקום הימצאו, שוויו ויכולת מימושו.
- האם אין לערוך הפרשה לירידת ערך המלאי.

7. ערבות החברה, ללא הגבלה בסכום, לחובות דלתא סיסטמס בע"מ לתאגיד בנקאי**העובדות:**

- קיימת ערבות החברה, ללא הגבלה בסכום, לחובות דלתא לתאגיד בנקאי.
- דלתא הינה צד קשור בחברה – בבעלות בעלי השליטה בחברה.
- דלתא עוסקת בהשקעה במיזמי "SART UP" בתחומי טכנולוגיה חדשניים, וההשקעה בה הינה עתירת סיכון.

השלכות:

- החברה עלולה לממש את ערבותה ולהתחייב בחובותיה של דלתא לבנק, כתוצאה מקשיי דלתא לעמוד בהתחייבויותיה לבנק.

דגשים עיקריים בביקורת:

- קבלת מידע על מצבה הכספי של דלתא, כדי להעריך את חשיפתה של החברה בכיסוי חובותיה של דלתא לבנק.
- בדיקת הצורך בעריכת הפרשה לכיסוי התחייבויותיה של החברה בגין ערבותה לחובותיה של דלתא לבנק.
- מתן גילוי בדוחות הכספיים להתחייבות התלויה דלעיל ולסכומי החשיפה האפשריים.

8. "עסק חי" [ראה הערה 2 לפתרון]

העובדות:

- קיימים חובות לקוחות [כנראה צדדים קשורים ו/או שקיימת תלות כלכלית בהם], בסכומים גדולים, שיתכן וקיים ספק בפירעונן [ראה סעיף 4].
- קיימים שיקים לגביה [כנראה של צדדים קשורים ו/או שקיימת תלות כלכלית בהם], בסכומים גדולים, שקיים ספק בפירעונם [ראה סעיף 5].
- קיים בספרים מלאי תוכנות לדחיסת נתונים, המסתכם במיליוני ש"ח, שקיים ספק בערכו וביכולת מימושו [ראה סעיף 6].
- קיימת ערבות החברה, ללא הגבלה בסכום, לחובות דלתא לתאגיד בנקאי [ראה סעיף 7].

השלכות:

- קיימים סימני אזהרה באשר ליכולת החברה להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

דגשים עיקריים בביקורת:

- בדיקת יכולת החברה להמשיך ולפעול כ"עסק חי".
- בדיקת השלכות של מוסכמת "העסק החי" על הדוחות הכספיים ועל דו"ח רואה החשבון עליהם.

9. כוונה לצאת בהנפקה לציבור על בסיס דוחותיה הכספיים לשנת 2008 [ראה הערה 3 לפתרון]

העובדות:

- בכוונת החברה לצאת בהנפקה לציבור על בסיס דוחותיה הכספיים לשנת 2008.

השלכות:

- עריכת דוחות כספיים בהתאם לתקנות ניירות ערך [עריכת דוחות כספיים שנתיים], על כל המשתמע מכך.

דגשים עיקריים בביקורת:

- בדיקה שאכן הדוחות הכספיים לשנת 2008 ואלה של שתי השנים שקדמו לה נערכו עפ"י תקנות ניירות ערך [עריכת דוחות כספיים שנתיים].

הערות לבדיקה:

1. עסקאות עם צדדים קשורים - לא נדרשת הכרה של גילוי דעת 29 בדבר "צדדים קשורים" ותקן ביקורת 52 בדבר "נהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים", למעט הבנה כללית בדבר דגשים וכיווני הסיכון בביקורת בעת קיומן של עסקאות עם צדדים קשורים.
2. עסק חי - לא נדרשת הכרה של תקן ביקורת 58 בדבר "העסק החי", למעט הבנה כללית של השפעת קיומם של סימני אזהרה על המשך קיומה של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי.
3. תכנית להנפקה לציבור - לא נדרשת הכרה מעמיקה של הנושא למעט הבנה כללית של השלכות הכלליות.

פתרון שאלה 2 (30%)

נדרש 1- התייחסות להצעת הסמנכ"ל לבזר את הטיפול במשאבי אנוש ובשכר
הצעת הסמנכ"ל לבזר את הטיפול במשאבי אנוש ובשכר לבתי המלון אינה מומלצת, ככל שהיא רלבנטית לבקרה הפנימית בחברה ולתפקיד רואה החשבון המבקר של החברה, וזאת מהנימוקים הבאים:

טיפול בכוח אדם

ע"י ריכוז הטיפול במשאבי אנוש באמצעות מדור כוח אדם בהנהלה הראשית מושגים, בין היתר, היתרונות הבאים:

- ניתן להסתייע בו ככלי בקרה על מערך כוח אדם בבתי המלון השונים, לצורך מעקב ובקרה על קליטת עובדים וקביעת תנאי העסקתם.
- השגת המומחיות הנדרשת לטיפול במערך כוח אדם.
- חסכון בעלויות עקב ריכוז פונקציות והתמחות.
- צמצום האפשרויות למניפולציות בהעסקת עובדים ע"י בתי המלון השונים ומתן תנאים חריגים.

טיפול בשכר ובתנאים הנלווים לשכר

ע"י ריכוז הטיפול בשכר עבודה ובתנאים הנלווים לשכר באמצעות מדור שכר בהנהלה הראשית מושגים, בין היתר, היתרונות הבאים:

- ניתן להסתייע בו ככלי בקרה על תשלומי השכר בבתי המלון השונים, לצורך מעקב והשגת בקרה על תשלומי שכר חריגים.
- השגת המומחיות הנדרשת לטיפול בתחום השכר.
- השגת יתרונות לגודל לטיפול בהפקת השכר [עיבודי שכר ותלושי שכר].
- חסכון בעלויות עקב ריכוז פונקציות והתמחות.
- צמצום האפשרויות למניפולציות בשכר ובנלוות לשכר ע"י מתן תנאים חריגים ו/או שימוש בעובדים פיקטיביים.
- פיצול הדיווחים לרשויות [מס הכנסה, בטוח לאומי ומס בריאות] בשל אותה חברה ליחידות המשנה שלה מקשה ומסרב את הדיווחים ויוצר חשש לטעויות בדיווחים של יחידות המשנה [מומלץ בד"כ לנהל תיק ניכויים אחד].

נדרש 2- תכנית ביקורת לבדיקת סעיף השכר והנלוות בחברת מלונות הדר בע"מ

כללי

- קבע את רמת סיכון הביקורת [AUDIT RISK] הנדרשת לדעתך, ואמוד את רמת סיכון החשיפה [DETECTION RISK], לאור סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת סיכון הבקרה [CONTROL RISK] והסיכון המובנה [INHERENT RISK].
- סקור את הסכמי העבודה והעסקה הרלבנטיים לחברה, כגון: הסכם העבודה הקיבוצי לענף המלונאות, הסכמי העבודה האישיים של עובדיה הבכירים של החברה, ואת השלכותיהם על חישובי השכר והנלוות ורישומם בספרים.

סקר בקרה פנימית בנושא השכר

- בדוק את נוהל קביעת השכר והנלוות בחברה ויישומן, לרבות: נוהל קביעת השכר, אישורים לתשלומי שכר ונלווים חריגים וכד'.
- בדוק את הדיווחים המהווים בסיס לקביעת השכר והנלוות, כגון: דיווחים על נוכחות ולחילופין על היעדרויות מפאת: חופשה, מחלה, לידה, מילואים וכד', ומגיעת תשלומי שכר מאלה שאינם זכאים לו [לרבות עובדים פיקטיביים].
- בדוק את נהלי הדיווח והמעקב על שעות נוספות.
- בדוק את נהלי חישובי השכר בחברה, לרבות: התאמתם לדרגות השכר שנקבעו ואושרו, והתאמתם לדיווחים דלעיל על הזכאות לשכר [הבחן בין מצב בו עיבודי השכר נעשים ע"י החברה עצמה לבין מצב בו הם נעשים ע"י לשכת שירות חיצונית].

- אם החברה משתמשת בלשכת שירות לצורך עיבודי השכר והפקת המשכורות – השג הבנה מספקת אודות לשכת השירות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, בכדי לזהות ולהעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ולתכנן נהלי ביקורת נוספים במענה לסיכון המוערך [תקן ביקורת 94 בדבר "שיקולי ביקורת הקשורים לגופים מבוקרים המשתמשים בלשכות שירות"].
- בדוק את נאותות חישובי הניכויים ודרכי ומועדי העברתם למוסדות.
- בדוק את נהלי תשלום המשכורות [העברות בנקאיות, המחאות, תשלומים במזומן].
- בדוק את הסדרי ההתקשרות עם חברות כוח אדם בשל עובדים זמניים ואת נהלי הפיקוח והבקרה על השירותים הניתנים על ידם ונהלי ההתחשבות אתם.

בדיקת רישומי הוצאות השכר והנלוות בספרי החשבונות

- בדוק את נאותות פקודות המשכורת ונאותות רישומן בספרי החברה.
- אתר הוצאות/תשלומי שכר חריגים וקבל הסברים בדבר מהותם.
- בדוק נאותות הפיצול של הוצאות השכר והנלוות בין המחלקות השונות בבתי המלון [חדרים, מזון ומשקאות, הנהלה וכד'] והמחלקות השונות בהנהלה הראשית [מכירות, הנהלה, כלליות וכד'] לצורך סיווגן ודיווחן הנאות בדוח רווח והפסד של החברה.
- בדוק את נאותות זקיפת הכנסות רעיוניות לשכר העובדים לצורכי מס, בגין הטבות הניתנות להם, כגון: ארוחות, דיור, לבוש וכד'.
- סקור את הסכמי העבודה האישיים של עובדיה הבכירים של החברה ובדוק כדלקמן: השכר והטבות הנלוות ששולמו להם או הופרשו בגינם תואמים את הסכמי ההעסקה, נערכו הפרשות נאותות לזכויותיהם בעת פרישה וכי ניתן להם ביטוי נאות ברישומי החברה, נערכו דיווחים נאותים בגינם לרשויות המס.
- בדוק את ההתאמה בין רישומי השכר בספרי החשבונות לבין המדווח ע"י החברה לרשויות המס בטופס ה- 126.
- בדוק חתך/ שלמות הוצאות השכר, לרבות: נאותות ההפרשות השוטפות לשכר ונלוות לתאריך המאזן, כגון: הפרשה לשכר חודש דצמבר ותשלומן לאחר תאריך המאזן.

שומות ניכויים שנערכו לחברה ע"י רשויות המס והתאמה עם רשויות המס

- בדוק קיומן של שומות ניכויים שנערכו לחברה ע"י רשויות המס ואת השלכותיהן על דיווחי החברה ורישומיה, לרבות בגין הפרשי שומות.
- בדוק קיומה של התאמה בין רישומי החברה לבין הרישומים אצל מס הכנסה ניכויים והמוסד לבטוח לאומי.

בדיקת ההפרשה לחופשה

- קבל מהחברה את חישוב ההפרשה לחופשה שנערכה על ידי האקטואר [להלן- "חישוב ההפרשה"].
- הערך את נאותות עבודת האקטואר, לרבות כישוריו המקצועיים והאובייקטיביות שלו, כאמור בתקן 96 בדבר "שימוש בעבודות מומחה" [להלן- "התקן"].
- בדוק את נכונות הנתונים והנחות ששימשו בסיס לחישוב ההפרשה ע"י האקטואר, כאמור בתקן, לרבות:
- בדיקת נכונות העובדים בחישוב הפרשה, ע"י השוואתם לרשימה משנה קודמת ולדיווחי השכר השוטפים. בדוק כי נגרעו מהרשימה עובדים שהפסיקו עבודתם בחברה ונוספו לה עובדים חדשים.
- בדוק את נכונות ימי החופשה שנצברו לזכות העובדים.
- בדוק כי צבירת ימי החופשה תואמת את מדיניות החברה ואין צבירה חריגה של ימי חופשה.
- בדוק את נכונות השכר המשמש בסיס לחישוב ההפרשה.
- בדוק את חישובי המסים נדחים בגין ההפרשה לחופשה.

בדיקת ההפרשה לפיצויים והיעודות שהופקדו בגין

- קבל מהחברה את חישוב ההפרשה לפיצויים שנערכה על ידי האקטואר [להלן- "חישוב ההפרשה"].

- הערך את נאותות עבודת האקטואר, לרבות כישוריו המקצועיים והאובייקטיביות שלו, כאמור בתקן 96 בדבר "שימוש בעבודת מומחה" [להלן-"התקן"].
- בדוק את נכונות הנתונים והנחות ששימשו בסיס לחישוב ההפרשה ע"י האקטואר, כאמור בתקן, לרבות:
- בדוק את נאותות הטיפול בהפרשה לפיצויים וביעודה לפיצויים בגין עובדים שזכויותיהם מובטחות בפוליסות ביטוחי מנהלים [פוליסות בשליטת המעביד או בשליטת העובד] ובהסדרי הפנסיה
- בדיקת נכונות העובדים בחישוב ההפרשה, ע"י השוואתם לרשימה משנה קודמת ולדיווחי השכר השוטפים. בדוק כי נגרעו מהרשימה עובדים שהפסיקו עבודתם בחברה ונוספו לה עובדים חדשים.
- בדוק את נכונות תקופת הוותק שנצברה לזכות העובדים וכי הפיצויים חושבו בהתאם להסכמי העבודה, לרבות זכויות לפיצויים מוגדלים, אם קיימות.
- בדוק את נכונות השכר המשמש בסיס לחישוב ההפרשה.
- קבל מהחברה את פירוט היעודות [קופות פיצויים, ביטוחי מנהלים, הסדרי פנסיה] המבטיחות את זכויות העובדים בעת פרישה ואת רשימות העובדים המשתייכים להסדרים השונים..
- בדוק כי חושבו מסים נדחים בגין ההפרש שבין הפרשה לפיצויים לבין יתרת היעודה שהופקדה בגינה.

פתרון שאלה 3 (25%)

נדרש 1. דוגמא למכתב פניה ליועצים המשפטיים של הגוף המבוקר

חברת
 דח' טלפון: פקס:

2 בפברואר 2009

לכבוד

....., עורכי דין

.....

א.נ.,

בקשר עם ביקורת הדוחות הכספיים של חברתנו ליום.....ולשנה שנסתיימה באותו תאריך, נודה לכבודו אם תואילו להמציא במישרין לרואי החשבון המבקרים שלנו.....מרח'.....
את המידע דלקמן:

1. תיאור תמציתי של תביעות בהן מעורבת חברתנו או חברת בת שלה, כתובעת או כנתבעת, בתאריך הנ"ל או לאחריו, וכן תביעות אשר יושבו במשך התקופה שמיום תחילת שנת הדו"ח ועד תאריך תשובתכם לפנייתנו זו. מדובר באותן תביעות בהן ייצגתם את חברתנו ו/או אשר נתתם את חוות דעתכם או ייעוצכם.

2. התיאור התמציתי הנ"ל יכול את הנתונים הבאים:

- סכום התביעה התלויה .
- הערכתכם לגבי התוצאות האפשריות של התביעה לגבי חברתנו, כולל הערכה כספית.
- השערכתכם לגבי מועד סיום התביעה.

3. כל מידע שלדעתכם יכול להועיל למבקרי החשבונות שלנו במתן חוות דעתם על הדוחות הכספיים של חברתנו [לדוגמא : חקירות הקשורות בחברה ע"י גופים ממשלתיים או רשויות פיקוח].

פירוט הסכומים המגיעים לכם מחברתנו לתאריך הנ"ל בגין שירותים שנתתם והחזרי הוצאות.

בכבוד רב,

.....

חברת.....

גדרש 2- הגבלות בתגובת היועצים המשפטיים

2.1 סירוב היועצים המשפטיים להיענות למכתב הפניה עקב חוב החברה ע"ח שכר מרחתם

במקרה זה על רואה החשבון לפנות ללקוחתו בבקשה לנסות ולשכנע את היועצים המשפטיים להמציא לו את ה "LEGAL LETTER", תוך מתן הסבר ללקוחה על חשיבותו של מסמך זה לתהליך הביקורת וכי העדרו עלול להיחשב כהגבלה בהיקף הביקורת, דבר שעלול לגרור הסתייגות או הימנעות בחוות הדעת, בהתאם לנסיבות.

כאמור בסעיף 21 בתקן ביקורת 83: "עם זיהוי התדיינות משפטית או תביעות או כאשר המבקר סבור שיתכן והן קיימות, המבקר יבקש קיום תקשורת ישירה עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר. תקשורת זו תסייע למבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לעניין קיום תביעות משפטיות ותביעות ידועות, וכן אם אומדני ההנהלה לגבי השלכותיהן הכספיות הם נאותים".

אם הלקוח מסרב לנסות ולשכנע את יועציו המשפטיים לתת את המכתב הנדרש, בין אם על ידי תשלום שכרם ובין בדרך אחרת, או לסייע למבקר או לאפשר לו להיפגש עם היועצים המשפטיים, יש בכך לעורר את חשדו של רואה החשבון המבקר שמא מסתירים ממנו מידע כלשהו, והדבר עלול להתפרש כהגבלה יזומה בהיקף הביקורת שעלולה לגרום לצורך להימנע בחוות הדעת.

לפני הכללת הסתייגות או הימנעות בחוות הדעת, על רואה החשבון לשקול לבקש לשוחח עם היועצים המשפטיים, בהרשאת הגוף המבוקר, על מנת להיווכח באופן בלתי אמצעי על הסיבות לסירובם למתן ה- "LEGAL LETTER". כן יש לשקול, במצבים מסוימים, את האפשרות להסתייעות לצורך זה ביועצים משפטיים אלטרנטיביים, ככל שהדבר אפשרי ורלוונטי.

2.2 סירוב היועצים המשפטיים להתייחס עקב חשש מחשיפת עמדתם

במקרה זה על רואה החשבון המבקר לפנות ללקוחתו בבקשה כי תורה ליועציה המשפטיים לחשוף את כל המידע הנדרש בפני רואה החשבון בקשר עם התביעה המהותית שהוגשה נגד החברה, החינני עבורו לצורך הערכה בדבר נאותות הטיפול החשבונאי, תוך הדגשה כי לא יעשה שימוש במידע זה, שלא בתיאום מלא עם הלקוחה ויועציה המשפטיים. המשך סירובם של היועצים המשפטיים להמציא את המידע המבוקש עלול להתפרש כהגבלה בהיקף הביקורת ולגרום לצורך להסתייג או להימנע בחוות הדעת, בהתאם לנסיבות [ראה סעיף 25 בתקן ביקורת 83].

אם יתקבל המידע המבוקש מהיועצים המשפטיים, יש לנהוג בו במשנה זהירות לצורך כל עניין ודבר, ויש לוודא תיאום מוקדם עם הלקוחה ויועציה המשפטיים באשר לדרך ההתייחסות במידע זה, לרבות בדבר הגילוי בדוחות הכספיים. יש לקחת בחשבון, כי גורמים שונים, עלולים לעשות שימוש ו/או להפיק תועלת מהמידע המצוי בדוחות הכספיים והמתייחס לתביעות תלויות.

2.3 העדר מחלוקת משפטיות ויועצים משפטיים

על רואה החשבון המבקר לאמת את טענת ההנהלה להעדר מחלוקות ואיומים לתביעות משפטיות, ולהעדר יועצים משפטיים, בין היתר, בנהלי הביקורת דקלמן:

- עריכת בירורים עם ההנהלה וגורמים רלבנטיים בחברה וקבלת הצהרותיהם בעניין זה.
- סקירת פרוטוקולים של הדירקטוריון ותיקי ההתכתבויות הרלבנטיים של ההנהלה וגורמים רלבנטיים בחברה.
- בחינת כרטיסי הוצאות וחשבוניות של הוצאות משפטיות – שכ"ט, אגרות לבתי המשפט וכד'.

2.4 אובייקטיביות היועץ המשפטי

כאשר היועץ המשפטי שח החברה הינו בן משפחה של בעל שליטה בחברה קיים חשש בדבר פגיעה באובייקטיביות של היועץ המשפטי ויכולת ההסתמכות של המבקר על חוות דעתו. כאמור

בסעיפים 8-10 לתקן ביקורת 96 בדבר "שימוש בעבודת מומחה": "על המבקר להעריך את הכישורים ואת אובייקטיביות של היועץ המשפטי. הערכת האובייקטיביות תכלול תשאול לגבי עניינים וקשרים העלולים ליצור איום על האובייקטיביות של אותו מומחה"; "אם יש למבקר ספק לגבי הכישורים או האובייקטיביות של המומחה, המבקר צריך לשקול אם ניתן להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות מעבודתו של אותו מומחה. יתכן שהמבקר יצטרך להחליט לבצע נהלי ביקורת נוספים או לבקש ראיות ביקורת ממומחה אחר".

פתרון שאלה 4 (20%)

אירוע 1.

ביטול עסקת רכישת מבנה

השפעה על תהליך הביקורת

על רואה החשבון המבקר לבחון את מחויבותיהם של החברה ונושאי המשרה בה, בהקשר זה, ואת ההשלכות הכספיות האפשריות של ביטול ההסכם, אם קיימות, על החברה ועל דוחותיה הכספיים, כגון: תביעה לאכיפת ההסכם, תביעה לפיצויים וכד'.

מאחר והסוגיה הינה משפטית, מומלץ לקבל חוות דעת משפטית מיועציה המשפטיים של החברה בדבר ההשלכות האפשריות של ביטול עסקת רכישת המבנה על החברה, ולוודא כי ניתן בדוחות הכספיים ביטוי וגילוי נאותים לעניין זה, כנובע מחוות הדעת המשפטית דלעיל.

על רואה החשבון להמליץ בפני הדירקטוריון לבדוק את נוהלי האישור והסמכויות הקיימים בחברה ואת כללי הבקרה הכרוכים בכך.

השפעה על דוח רואי החשבון המבקרים

לביטול העסקה כשלעצמו אין השפעה על דוח המבקרים. השפעה אפשרית על דוח המבקרים תיתכן אם יהיה צורך לסטות מהנוסח האחד [הכללת הסתייגות], בהעדר ביטוי ו/או גילוי נאות בדוחות הכספיים להשלכות אפשריות של ביטול העסקה, ככל שידרשו, כגון: העדר הפרשות לפיצוי בגין ביטול העסקה, קיום מצב של אי-וודאות וכד'. כן תיתכן, בנסיבות מסוימות, הפניית תשומת הלב בדוח רואי החשבון המבקרים על הדוחות הכספיים לאי וודאות הכרוכה בהשלכות של ביטול ההסכם על הדוחות הכספיים.

אירוע 2.

ערבויות

השפעה על תהליך הביקורת

יש לבדוק את מכלול הקשרים בין החברה לבין צדדים קשורים בה, לרבות חברות בנות, לצורך איתור עסקאות נוספות עם צדדים קשורים ובדיקה כי ניתן להן ביטוי נאות בדוחות הכספיים.

יש לבדוק את פרטי הערבות שהוצאה ע"י החברה עבור חברת הבת, לרבות סכום חובותיה לבנק של החברה הבת בגינם ערבה החברה, ואת פרטי הערבות הנגדית שקיבלה החברה ממנה.

יש לוודא כדלקמן:

- כי ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לערבויות דלעיל.
- כי הוצאת הערבות אושרה ע"י הגורמים המתאימים בחברה [הדירקטוריון, בעלי המניות וכד'].

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

אם יינתן בדוחות הכספיים גילוי נאות לערבויות דלעיל - לא תהיה השפעה לעניין זה על חוות הדעת. אם לא ניתן גילוי נאות - על רואה החשבון להסתייג בחוות דעתו בשל העדר הגילוי.

אירוע 3. חוב מהותי של צד קשור

השפעה על תהליך הביקורת

יש לבדוק את מכלול הקשרים בין החברה לבין צדדים קשורים בה, לצורך איתור עסקאות נוספות עם צדדים קשורים ובדיקה כי נתקבלו ה אישורים לביצוען וכי ניתן להן גילוי/ביטוי נאות בדוחות הכספיים.

יש לבדוק את יכולת היפרעות החברה מהחוב של טופז בע"מ ואת הביטחונות שקיבלה החברה לצורך זה, והאם אין לערוך הפרשה לחובות מסופקים בגין חוב זה. יש לבדוק בהקשר זה קיומם של קשיים בפירעון החוב והשלכותיהם על המשך קיומה של החברה כ"עסק חי".

יש לבדוק את נהלי ההתקשרות עם טופז בע"מ, לרבות הגורמים בהנהלת החברה שאישרו את תנאי ההתקשרות ותנאי האשראי ורמת האשראי שניתנו לטופז בע"מ.

יש לוודא כדלקמן:

- כי ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לאשראי לעיל ולהשפעתו, אם קיימת על המשך קיומה של החברה כ"עסק חי".
- כי מתן האשראי אושר ע"י הגורמים המתאימים בחברה [הדירקטוריון, בעלי המניות וכד'].

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

אם יניח רואה החשבון המבקר דעתו בדבר יכולת היפרעות החברה מהאשראי לטופז בע"מ, וניתן בדוחות הכספיים גילוי נאות להיותו אשראי לצד קשור - לא תהיה השפעה לעניין זה על חוות הדעת. אם לא הניח דעתו כי טופז בע"מ תוכל לעמוד בהתחייבויותיה לחברה ולא ניתן לכך ביטוי בדוחות הכספיים - על רואה החשבון להסתייג בחוות דעתו בשל העדר ביטוי/גילוי, או היות החוב, או חלקו מסופק.

אירוע 4. הגבלה בהיקף הביקורת

השפעה על תהליך הביקורת

סירוב למסור חומר לרואה החשבון המבקר עלול, בנסיבות מסוימות, להוות הגבלה בהיקף הביקורת. על רואה החשבון המבקר לדרוש לעיין בדוח הביקורת או לחליפין להשתכנע כי לאמור בדוח הביקורת הפנימית אין השלכות על הדוחות הכספיים. יתכן וניתן להשתכנע באמור לעיל ע"י קבלת הצהרות של המבקר הפנימי ויו"ר הדירקטוריון וקבלת ראיות משלימות.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

והיה ורואה החשבון המבקר השתכנע כי לאמור בדוח הביקורת הפנימית אין השלכות על הדוחות הכספיים, לא ישפיע הסירוב למסור לו את הדוח, על חוות דעתו על הדוחות הכספיים.

והיה ורואה החשבון לא השתכנע כאמור לעיל, עלול הדבר בנסיבות מסוימות, להוות הגבלה בהיקף הביקורת מסיבה שאינה מוצדקת, ולגרור הימנעות המבקר בחוות דעתו על הדוחות הכספיים, עקב הגבלת הביקורת מסיבות שאינן מוצדקות.

אירוע 5. העדר דוחות של חברה בת

השפעה על תהליך הביקורת

טועה חשב חברת ברקת בע"מ [להלן-"החברה"] באמרו כי עקב הפסקת פעילותה של החברה הבת בחו"ל ובשל מחיקת ההשקעה בחברת הבת, הדוחות הכספיים של החברה הבת אינם חיוניים לצורך הדוחות הכספיים של החברה. מחיקת ההשקעה בחברת הבת אינה מהווה תחליף להעדר הכללתה בצורה נאותה בדוחות הכספיים של החברה. יתכן שעקב הפסקת פעילותה של החברה הבת, ומצבה הרע, יש לערוך

הפרשות בגינה בספרי החברה מעבר להפחתת מלוא ההשקעה בה, כתוצאה מערבויות שנתנה החברה בהקשר לפעילות חברת הבת וכד'. כן יש לוודא כי אכן מצבה הכספי של חברת הבת, כמשתקף מדוחותיה הכספיים, אכן מחייב מחיקת מלוא ההשקעה בה, ושאין בכך הפחתת יתר.

על רואה החשבון לקבל ראיות שיניחו את דעתו בדבר מצבה של חברת הבת ויתרת נכסיה בניכוי התחייבויותיה. עליו לקבל ראיות בדבר נאותות מחיקת מלוא ההשקעה בה במהלך השנה, מחד, וכי אין צורך בעריכת הפרשות נוספות מעבר למחיקת סכום ההשקעה בחברה הבת. מאידך, יש לברר ולוודא את מכלול מחויבויותיה של החברה בהקשר לחובותיה ולהתחייבויותיה של חברת הבת [ערבויות ובטחונות שהעמידה לבנקים, לספקים, לעובדים וכד'] והאם נערכו הפרשות נאותות בשל כך. יש ללוות את הראיות האמורות בהצהרות מתאימות של הנהלת החברה. יצוין עם זאת, כי אין באמור לעיל תחליף לצורך בקבלת דוחות כספיים מבוקרים של חברת הבת אלא, אם השליטה בפועל של החברה בחברת הבת אינה קיימת בפועל, כגון בנסיבות של חדלות-פירעון של חברת הבת, נטישתה ע"י חברת האם, או העברתה לידי מפרק או כונס נכסים עפ"י צו בית משפט.

על רואה החשבון לנסות ולהסתייע, ככל שניתן, ברואי החשבון של חברת הבת לצורך קבלת מידע רלבנטי.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

אם הגיע המבקר למסקנה כי קיימת הגבלה בהיקף הביקורת, מאחר והנהלת החברה אינה מסייעת לו לקבל את הדוחות המבוקרים הדרושים כדי לוודא את נאותות הטיפול החשבונאי בהשקעה בחברת הבת, על רואה החשבון להימנע בחוות דעתו על הדוחות הכספיים של החברה עקב הגבלה בביקורת מסיבה שאינה מוצדקת.

הטענה כי ההשקעה בחברת הבת נמחקה, אינה מספקת כל עוד קיימת שליטה בחברה, ומכל מקום היו צריכים להפנותו למבקר החברה הבת לצורך קבלת תמונה ברורה באשר למצב עסקיה של החברה הבת.

אם השתכנע רואה החשבון המבקר כי החברה הבת אכן הפסיקה את פעילותה ולא נותרו לה נכסים והתחייבויות, ולא קיימת חשיפה של החברה לחובותיה של החברה הבת, יוכל רואה החשבון להניח את דעתו ולהסכים לגריעת ההשקעה של החברה הבת בדוחות הכספיים של החברה האם.