

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

יסודות ביקורת חשבונות

מרצים: רו"ח ניר זיכלינסקי, פרופ' הרצל פטל
מתרגלים: רו"ח אורי גרוסמן, רו"ח יחיאל פרידמן

סמסטר ב' תשע"א

מועד א'

מועד הבחינה: יום שישי, 17.6.11 שעה 8:30

משך הבחינה: 3 שעות

מס' עמודים: 6 עמודים

חומר עזר: מצורף למבחן (22 עמודים).

+
פתרון

E-65

בהצלחה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע מכתביה 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.

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

יסודות ביקורת חשבונות

מרצים: פרופ' הרצל פטל, רו"ח ניר זיכלינסקי
מתרגלים: רו"ח אורי גרוסמן, רו"ח יחיאל פרידמן
סמסטר ב' תשע"א
מועד א'

מועד הבחינה: 17.6.2011, יום ו', שעה 8:30
משך הבחינה: 3 שעות
מס' עמודים: 6 עמודים
חומר עזר: אסור השימוש בחומר עזר למעט הקובץ הנפרד שמצורף למבחן.

ב ה צ ל ח ה !!

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 מספר 1 (34 נקודות)

חלק א' (20 נקודות)

אי תלותו של רואה החשבון המבקר בגוף המבוקר הינה מאבני היסוד של מתן חוות דעת אובייקטיבית של רואה החשבון המבקר על דיווח כספי ואחר של הגוף המבוקר.

להלן מספר מצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתאייחים לחברות שונות, שהובאו לידיעתכם:

א. חברת **זוכמן תעשיות פטרוכימיות בע"מ** פנתה במהלך שנת 2009 למשרד גוטמן, אבוקסיס ושות' לצורך ביצוע הערכת שווי לנכסיה עקב התעניינות רכישה פוטנציאלית ממשקיע זר. לאחר פגישה קצרה בין רואה חשבון שכטר, שותף בכיר במשרד גוטמן, אבוקסיס ושות', המנהל את המחלקה הכלכלית, לבין נציגי החברה הוסכם כי העבודה תחל ומחירה הנקוב יהיה 35,000 יורו לשנה. מר תמוז, שותף זוטרי במשרד גוטמן, אבוקסיס ושות', מבקר את ספרי חברת **זוכמן תעשיות פטרוכימיות בע"מ** משנת 2005. היקף שכר הטרחה משירותי ביקורת כפי שמשתקף מפרסום הדוחות השנתיים האחרונים הינו 50,000 יורו לשנה.

ב. חברת **בונה איכות בע"מ** המבוקרת ע"י פירמה בינלאומית IZZX שולטת בחברת **ניהול הבניה ברוסיה בע"מ**, המבוקרת אף היא על ידי הפירמה בינלאומית IZZX. אולם, חשב חברת **ניהול הבניה ברוסיה בע"מ** אחראי להכנת ספרי החברה לפני כל תאריך חתך לצורך ביצוע ביקורת מצד הפירמה הבינלאומית המבוקרת. הכנת הספרים כוללת הרכבת דוח על המצב הכספי, רווח והפסד/דוח על הרווח הכולל, תזרים מזומנים ודוח על השינויים בהון העצמי. כתיבת הביאורים נערכת על ידי הפירמה הבינלאומית. אולם בדעה כי הדוחות הכספיים על פי התקינה הבינלאומית הינם לצרכי איחוד בלבד היות והרשויות המקומיות והבנקים המקומיים דורשים דוחות על פי הכללים המקומיים.

ג. פזי מועסק כסניור מנג'ר בפירמת ניסו, סיסו, פיסו ושות', המבוקרת את ספרי חברת **ארנו תעשיות בע"מ** משנת 2000. פזי החל את עבודתו בפירמה בשנת 2000 ומבקר את התיק החל משנה זו. פזי עובד מצטיין המכיר את החברה המבוקרת ואחוד על ידי מנהליה. מר ברק, חשב חברת **ארנו תעשיות בע"מ** הודיע במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים לשנת 2009 כי הוא מתכנן לעזוב בעוד כחצי שנה ועל החברה למצוא לו מחליף. ללא היסוס, זימן סמנכ"ל הכספים של חברת **ארנו תעשיות בע"מ** את פזי לראיון עבודה בו הוסכם על ידי הצדדים כי פזי יצטרף לשורות החברה החל מחודש יוני 2010 ויתפקד כחשב החברה.

ד. לאור המצב השורר במשק החלה חברת **החוסכים בע"מ** לקיים שיחות עם ספקים לצורך חסכון מירבי בעלויותיה. החברה ציינה בפני ספקיה כי לאחר בחינת התזרים המזומנים העתידי של החברה נראה כי החברה צפויה להיכנס לגרעון ולכן עליה לצמצם את פעילותה במידה זו או אחרת. עקיבא, מנהל הכספים של החברה, הידוע בכינוי "החסכן הראשי", פנה לרו"ח שבתאי בפניה להוזלת תעריף שכר הטרחה בגין ביקורת דוחותיה הכספיים של החברה וכן לפריסת החוב בסך של 30% מסך שכר הטרחה הנקבע מראש מול פירמת רו"ח המבוקרת. שבתאי, אשר מבקר את חברת **החוסכים בע"מ** מזה 30 שנים, ציין בפני מנהל הכספים כי ישקול את הבקשה וכי הוא מקווה להשיב לה בחיוב.

נדרש:

פרט/י בכל אחד מהמקרים שצוינו לעיל, באופן נפרד, האם ובאיזו מידה עלולה להיפגע אי התלות של רואה החשבון המבקר וזאת בהתבסס על תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008 ועל הנחיות הרשות לני"ע בדבר אי תלות המבקר על פי החלטה לפי סעיף 9ב' לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968. באם לא מצוין האם החברה ציבורית או פרטית יש להתייחס לשתי האפשרויות - כחברה פרטית וכחברה ציבורית (5 נקודות לכל סעיף).

חלק ב' (14 נקודות)

סביב השולחן העגול, באוניברסיטה הסגולה, התנהלה שיחה חברתית בין מספר סטודנטיות מהמחלקה לחשבונאות. הבנות ניסו להבין מדוע יש צורך במספר רב של תקנות ופרסומים העוסקים בנושא אי התלות - חוק רואי חשבון, חוק החברות, תקנות רואי חשבון בנושא אי תלות וניגוד עניינים 2008, תקנות הרשות לניירות ערך בנושא אי תלות ועוד.

אמונה: הפרסומים הללו גורמים לכאב ראש! אני לא מבינה מדוע פרסמו כל כך הרבה חומרים בנושא.

מעין, שזה הרגע הצטרפה לשולחן ולא הייתה בסוד העניינים, שמעה "כאב ראש", והוסיפה כי באמת כל האחריות הזו המוטלת על רואי החשבון גורמת לכאב ראש.

שירלי ביקשה להבין איזה סוגי אחריות חוקית יש לרואה החשבון, אם בכלל, ומה משמעותם.

בראונס הסבירה כי בהתאם לפסקי דין רבים ובהם פס"ד "מוריס אזולאי (באר שבע)" ופס"ד "פרמיר קלאב (אינדיג)" רואה החשבון נושא על כתפיו אחריות גדולה מעין כמות. בהתאם לבראונס מפסקי הדין עולה כי המבקר אחראי על הדוחות הכספיים אותם הוא מבקר. הדברים מופיעים גם בתקן ביקורת בינלאומי IFAC 46.

נדרש:

הסבר/יו ונמק/י את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל.

שאלה מספר 2 (15 נקודות)

בביצוע עבודת הביקורת, הנערכת על ידי רואה החשבון 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 "ראיות ביקורת").

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

א. רו"ח משה אגוזי, המשמש כרואה החשבון המבקר של חברת **שחם בע"מ** (להלן: "החברה") נתבקש על ידי בעל מניות מיעוט בחברה, להעמיד לעיונו של רו"ח דוד איתני, שמונה מטעמו, את ניירות העבודה ששימשו בעריכת הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים של החברה ולמסור לו את כל ההסברים וההבהרות שיתבקשו על ידו בהקשר זה. לטענת בעל המניות דלעיל, בתור שותף בחברה, הינו זכאי לקבל

מראה החשבון המבקר של החברה כל מידע ו/או ראיה המתייחסים לדוחות הכספיים של החברה שאושרו על ידי בעלי מניותיה.

ב. כדי לקצר ולהזיל את תהליך ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברת **גזית בע"מ** (להלן: "החברה") ביקש חשב החברה מר"ח יעקב שקדי, כי יעביר אליו את ניירות העבודה, לרבות את תוכניות הביקורת והשאלונים, ששימשו אותו לצורך עריכת הביקורת על הדוחות הכספיים של השנה הקודמת. החשב נימק את בקשתו בכך, שבהסתמך על החומר דלעיל, יש בכוונתו, החל מהשנה, לערוך עבור רואה החשבון את ניירות העבודה ולמלא את השאלונים ולאחר מכן להעבירם לעיונו ולחתימתו של ר"ח יעקב שקדי וכדבריו: "אין זה משנה מי עורך את ניירות העבודה העיקר הוא שיהיו הם והדוחות הכספיים נכונים".

ג. מנכ"ל חברת **בזלת בע"מ** (להלן: "החברה") מסרב להמציא לעיונו של ר"ח יעקב דובדבני פרוטוקול מסוים של ישיבת דירקטוריון החברה. המנכ"ל תירץ את סירובו זה בכך שהפרוטוקול עוסק בתנאי הארכת הסכם ההעסקה האישי שלו, שהינם סודיים, אינם רלוונטיים לתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים של החברה והינם כוללים ציטוטים חסויים של אמירות שונות של חברי הדירקטוריון. המנכ"ל הציע כי ימסור לר"ח יעקב דובדבני מסמך שנערך על ידו הכולל את תמצית תנאי העסקתו.

ד. רואה החשבון שהחליף את דוד אגסי כרואה החשבון המבקר של חברת **צור בע"מ** (להלן: "החברה") פנה לר"ח דוד אגסי בבקשה להעביר לעיונו את תיק ניירות העבודה, המתייחס לביקורת הדוחות הכספיים האחרונים שנערכה על ידו, כחלק מתהליך החפיפה ביניהם.

ה. ר"ח נחום תפוחי נתבקש בתחילת שנת 2008 על ידי עובד משרדו לאשר לו להשמיד את כל החומר המצוי במשרד והמתייחס לחברת **גרניט בע"מ** (להלן: "החברה") לשנים עד וכולל שנת 2003. העובד נימק את בקשתו בכך שהחומר אינו אמור לשמש יותר את המשרד או את החברה שכן לחברה הוצאו על ידי רשויות המס שומות מס סופיות על הכנסותיה עד וכולל שנת 2005.

גדרש:

פרטי והסברי את התייחסותך לכל אחד מהמצבים והאירועים שתוארו לעיל (יש להתייחס לכל מצב/אירוע בנפרד) (3 נקודות לכל מצב/אירוע).

שאלה מספר 3 (18 נקודות)

הינך רואי החשבון המבקר של חברת **ניצ"בו קוסמטיקס בע"מ**, חברה למכירת מוצרי קוסמטיקה מיובאים מחו"ל. בחברה מועסקים 100 עובדים במשרה מלאה.

מחלקת החשבונות של החברה מורכבת מסמנכ"לית כספים, האחראית על כל תחום הכספים בחברה ולה עוזר חשב, מנהל חשבונות ברמה סבירה, העובד בחברה מזה חצי שנה.

לקוחות החברה הינם בתי פארמה, בתי כלבו ולקוחות פרטיים המזמינים בסך של למעלה מ- 400 ש"ח.

אופן המכירה נעשה כך שלקוח נכנס לאינטרנט, ממלא את פרטיו האישיים ולאחר מכן איש המכירות יוצר עימו קשר על מנת לקבל ממנו הזמנה. חשבונית אינה מופקת עד להגעת הנהג לבית הלקוח או לחנות הרוכשת את המלאי היות ולא ניתן לדעת האם הלקוח יתחרט וישנה את הזמנתו. הנהג המסיע את המוצרים ללקוחות מוציא את החשבונית ומקבל את התשלום מהלקוח במזומן (רק כשמדובר בלקוח פרטי). במידה

ומדובר בחנות פארמה גדולה - נחתם הסכם בתחילת ההתקשרות בו מתחייב הלקוח על כך שישלם עבור ההזמנה תוך 30 יום מיום קבלת הסחורה באם לא יתחרט.

במקרה של רכישת כמות מוצרים רבה, סופר הנהג את המלאי יותר מפעם אחת (כדי לוודא שלא יהיו טעויות), מעביר את הסחורה לחנות הפארמה עם הצהרה לגבי כמות המלאי שהועברה אליהם. במידה ולחנות יש הסתייגות מכמות המלאי שהתקבלה - עליה ליצור קשר עם הנהג תוך חודש מיום קבלת המלאי ולדווח לו על הבעיה.

התשלום לספקים נעשה במזומן או בצ'קים, תלוי בספק. הנהג פונה למחלקת הנהלת החשבונות עם תעודת המשלוח שהביא עמו, מעביר אליהם את תעודת המשלוח ומקבל את המזומן או הצ'ק. לאחר קבלת התשלום - מכניס הנהג את הסחורה למחסן הלקוח. התאמה מול הספקים נעשית אחת לרבעון.

מלאי החברה נשאר לעיתים במחסנים זמן רב. החברה מבצעת ספירה אחת לרבעון כאשר רואה החשבון המבקר של החברה נוכח בספירת המלאי פעם אחת בשנה בלבד. בדרך כלל בספירת מלאי זו לא מתגלים ליקויים רבים אך רואה החשבון המבקר סבור שהחברה מקפידה הרבה יותר על ספירת המלאי השנתית בשל נוכחותו.

הנהגים אחראים להעביר אחת לרבעון דוח ובו מפורטות כמויות המלאי הנמצאות על גבי המשאיות.

הלואאות מבנקים נבחנות אחת לחודש. בדרך כלל נמצאים ליקויים רבים ברישומי מחלקת הנהלת החשבונות אך הם מתוקנים על ידי החברה מיד לאחר חשיפתם.

הרכוש הקבוע של החברה לא נספר מעולם.

בהון והעודפים אין תנועות למעט רווח השנה.

נדרש:

פרט/י את הליקויים בבקרה הפנימית בחברת **ניצ'בו קוסמטיקס בע"מ** כפי שהם משתקפים מתוך התיאור האמור לעיל והצע/י נהלים לשיפור מערך הבקרה הפנימית בחברה ובכלל. בתשובתך יש להתבסס על מרכיבי הבקרה הפנימית.

שאלה מספר 4 (12 נקודות)

אסתר, קארין, מיכל ואנה, הינן בוגרות מכון אלינור, אשר סיימו התמחות במשרדי ראיית החשבון הגדולים בישראל, ומנהלות מזה כשנה משרד רואי חשבון בעיר הקודש בני ברק (לכולן תעודת רואי חשבון).

במהלך ארוחת הצהריים סביב השולחן העגול התנהלה שיחת חולין סביב ההתפתחויות האחרונות שהיו לאחרונה.

אסתר: לפני שבוע פנתה אלי גילה, מנכ"לית חברת **אג"ס בע"מ** (להלן: "החברה") וביקשה למנות אותי כמבקרת החשבונות החיצונית של החברה. אמרתי לה שאשמח לקחת על עצמי את התפקיד. היא ציינה שאני יכולה להתחיל לעבוד עוד שבוע, אחרי שבועות.

קארין: אני חושבת שעל פי כללי אי התלות עלינו לקבל את הסכמתה של שירה, רואת החשבון הנוכחית של החברה, בטרם נסכים לקבל את התפקיד. אתקשר אליה מחר בכדי לקבל את הסכמתה.

מיכל: אין צורך, אני מנסה לתפוס את שירה כבר שבוע וחצי!! שירה נמצאת עכשיו בשוויץ, גולשת בשלג. גילה, מנכ"ל החברה, הציגה בפני מכתב משירה בו שירה כתבה מפורשות שהיא יוצאת לחופשת סקי, ולא רק שאין לה בעיה שיחליפו אותה בתפקיד- היא אפילו תשמח!

אנה: אילו חדשות נפלאות, אני פשוט מתרגשת!! אעדכן מחר אתר האינטרנט שלנו הן בנוגע לתואר השני שסיימת והן בנוגע ללקוח החדש שגייסת לשורותינו.

נדרש:

הסברי/י ונמקי/י את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל (3 נקודות לכל אמירה).

שאלה מספר 5 (21 נקודות)

ענה/י בקצרה על השאלות הבאות:

1. האם ראשי רואה החשבון המבקר לסכם מראש את שכר טרחתו עבור ביקורת של דוחות כספיים, והאם אין בכך הגבלה מראש של היקף הביקורת? (2 נקודות)
2. הסברי/י מהי מועצת רואי החשבון, מהי סמכותה החוקית ומהם תפקידיה (3 נקודות).
3. הסברי/י למי רואה החשבון המבקר נדרש לדווח כאשר גילה טעות/ תרמית בגוף המבוקר? (2 נקודות).
4. ציין/י מי נדרש לחתום על מכתב התקשרות בהתאם לתקן ביקורת 91? (2 נקודות)
5. בישראל דוח רואה חשבון המבקר עבר שינויים לאורך השנים. מה הרקע לשינויים אלו? ציין/י 2 דוגמאות הממחישות את הרקע לשינויים שהתרחשו (2 נקודות).
6. הסברי/י את המושגים הבאים: המוסד לתקינה בחשבונאות, סיכון הביקורת, תיק קבע, PCAOB (8 נקודות).
7. מהי מטרת הביקורת ומה הקשר שלה לפסק דין הבנקאים? (2 נקודות)

בהצלחה.....

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

יסודות ביקורת חשבונות - חומר עזר

מרצים: פרופ' הרצל פטל, רו"ח ניר זיכלינסקי

מתרגלים: רו"ח אורי גרוסמן, רו"ח יחיאל פרידמן

סמסטר ב' תשע"א

מועד א'

מועד הבחינה: 17.6.2011, יום ו', שעה 8:30

משך הבחינה: 3 שעות

מס' עמודים: 22 עמודים

חומר עזר כולל:

1. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008
2. כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל.
3. דוח רואה חשבון המבקר - הנוסח האחיד.
4. נוסח מכתב התקשרות.
5. תקני ביקורת ודיווח של לשכת רו"ח בישראל.

ב ה צ ל ח ה !!

הוראות חשובות לצורך סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע מכתיבה 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 מכנית ובין אלקטרונית או בכל דרך אחרת כל חלק שהוא מטופס הבחינה.

נספח א' - תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 10, 11 ו-17 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, בהתייעצות עם לשכת רואי חשבון בישראל ומועצת רואי חשבון, ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

1. * בתקנות אלה –

”ביקורת” – כמשמעותה בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל”ג-1973;

”במישרין או בעקיפין” – לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר או של תאגיד רואי חשבון;

”בן משפחה” – צאצא, בן זוג, אח, הורה, ובן זוג של כל אחד מאלה;

”בן משפחה מדרגה ראשונה” – צאצא, אח, בן זוג והורה;

”בן משפחה מדרגה שנייה” – בן זוג של בן משפחה מדרגה ראשונה;

”בעל עניין” ו”החזקה” – כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ”ח-1968 (להלן – חוק ניירות ערך);

”חברה פרטית” – כמשמעותה בחוק החברות, התשנ”ט-1999 (להלן – חוק החברות), ולמעט חברה לתועלת הציבור כמשמעותה באותו חוק;

”חברה ציבורית” – כמשמעותה בחוק החברות, ולרבות חברה שהיא תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך;

”נושא משרה”, ”נייר ערך” – כמשמעותם בחוק החברות;

”לקוח” – המבוקר ומי ששולט במבוקר;

”מבוקר” – מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו; נערכו לו דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים – גם מי שמאוחד באותם דוחות מאוחדים;

”משרד רואי חשבון” – רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו של תאגיד רואי החשבון;

”עובד בכיר”, אם הוא מועסק על ידי רואה החשבון המבקר – עובד המדרג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה;

”עיסוק אחר” – עיסוק שאינו בביקורת ואינו סקירת דוחות;

”קרוב” – בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם;

”רואה חשבון מבקר” – רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי החשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי החשבון האמור, ולרבות רואי החשבון המועסקים בברית פיקוח כמשמעותה בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות; והכל למעט מי שפועל מחוץ לישראל דרך קבע;

”רואה חשבון מטפל” – רואה חשבון האחראי מטעם משרד רואי החשבון לערוך ביקורת במבוקר מסוים וכן צוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר;

”שליטה” – כמשמעותה בחוק ניירות ערך, ולעניין הגדרות ”משרד רואי חשבון” ו”במישרין או בעקיפין” וכן תקנות 2(ב), 3(ב) ו-5(ב) – לרבות חזקה שהמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובירו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בו – שולט בתאגיד, וכן חזקה כי תאגיד שבו הרוב המכריע של שותפים או בעלי מניות הם שותפים או בעלי מניות בתאגיד רואי החשבון – נשלט על ידי תאגיד רואי החשבון;

”תאגיד בנקאי” – כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ”א-1981;

”תאגיד רואי חשבון” – חברת רואי חשבון או שותפות רואי חשבון;

”תקופת הביקורת” – התקופה השוטפת שלגביה נערכת הביקורת, לרבות פרק הזמן עד

למועד שבו ניתנת חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

2.* (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם במסגרת ביקורת שהוא עורך, עליו להתייחס לעניינים שיש לו או לעובד בכיר שהוא מעסיק ושיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר, עניין אישי לרבות עניין כלכלי בהם או לחוות דעת או הערכת שווי, כולה או חלקה, ולרבות מסקנותיה או ממציאה שנתן רואה החשבון המבקר או עובד בכיר כאמור במסגרת עיסוק אחר, במישרין או בעקיפין; ואולם לא יראו חזקה כאמור כאחד מאלה:

(1) בדיקת נאותות שנעשתה לגבי המבוקר לצורך רכישתו לפני מינויו לרואה חשבון מבקר של המבוקר או בדיקת נאותות לצורך רכישת פעילות בעבור המבוקר או לצורך רכישת אמצעי שליטה בתאגיד על ידי המבוקר שנעשתה קודם לרכישה כאמור, ובלבד שאין בבדיקת הנאותות משום הערכת שווי;

(2) חוות דעת הנדרשת לצורכי מס, אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל ואינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי, ולעניין רואה חשבון מבקר של חברה פרטית – אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל או שאינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי.

(ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם התקיים, במישרין או בעקיפין, אחד מאלה:

(1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר בווט או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח (להלן – הכנסה מותנית), אך למעט הכנסה מותנית שנתקבלה מבעל השליטה במבוקר בעד שירותים שניתנו לו, שאינה נוגעת בדרך ישירה או עקיפה לפעולת הביקורת, ואין לה השפעה עליה, ואשר היקפה בשנת הביקורת אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה;

(2) הוא קיבל מהלקוח מתנות, אירוח, או הטבה אחרת משמעותיים;

(3) סך כל ההכנסות מאותו לקוח עולה על 25% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר, במישרין או בעקיפין, ואם הוא מועסק, חבר, שותף או בעל מניה בתאגיד רואי חשבון – מסך כל ההכנסות של תאגיד רואי החשבון ושל תאגידיים שבשליטתו; לעניין פסקה זו תהא זו הגנה טובה אם האמור בה התקיים במהלך שלוש השנים הראשונות להיווסדו של משרד רואי החשבון, ובלבד שסך כל ההכנסות מאותו לקוח לא עלה על 33% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר כאמור בפסקה זו;

(4) קיום חוב משמעותי של שכר טרחה מהמבוקר כלפי רואה החשבון המבקר שחלף מועד פירעונו, למעט אם מצוי המבוקר בהליכי פירוק, בהקפאת הליכים או בהליכי כינוס של נכסיו או של עיקר נכסיו לפי דיני החברות;

(5) הוא התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר, במישרין או בעקיפין;

(6) הוא, קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק, שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר – קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתם, קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי עם הלקוח, לרבות עם נושאי משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו, בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע; לעניין פסקה זו, "קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי" – לרבות עסקה חד-פעמית מהותית ולרבות קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שירות-מקבל שירות, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצא באלה, וכן מתן הלוואות ללקוח או קבלת הלוואות מהלקוח; ואולם לא יראו כקשר כאמור הלוואה לרואה חשבון מבקר מתאגיד בנקאי בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל, שאינה מהותית לתאגיד הבנקאי, רכישה או השכרה של נכס, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, שלא כדי לסחור בהם, כתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר, ובלבד שהמדובר בעסקה שגרתית שאינה מהותית ללקוח ואשר על פי טיבה, אופיה ותנאיה מיועדת לציבור הרחב או לציבור לקוחות – שאינו משרד רואי החשבון – שהוא בעל מאפיינים מיוחדים, או קבלת שכר מהלקוח;

(7) הוא, קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק, מחזיקים בניירות ערך של הלקוח

בשיעור כלשהו או שהם בעלי עניין בלקוח או שהוא או קרובו הם בעלי עניין בתאגיד שבשליטת הלקוח, שלא אחד בדוחות הכספיים של המבוקר; ואולם האמור לא יחול על קרובו של רואה החשבון המבקר שהוא בעל עניין בהיותו דירקטור או מנהל כללי של תאגיד שבשליטת הלקוח שלא אחד בדוחות הכספיים של המבוקר;

(8) בן משפחתו שאינו קרובו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 10% ומעלה בלקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי החזקת ניירות ערך של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו ובלבד שכל בעלי הבעיות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון המבקר שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;

(9) לרואה החשבון המבקר קשר עסקי או כלכלי בעל אופי מהותי ומתמשך עם מתחזה עסקי מובקר של המבוקר, שאינו התקשרות לקבלת מוצר או שירות במהלך העסקים הרגיל בתנאי שוק או בתנאים המוצעים לציבור לקוחות – שאינו משרד רואי החשבון – שהוא בעל מאפיינים מיוחדים;

(10) רואה החשבון המטפל או מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת המבוקר, לרבות דיונים בין השותפים במשרד רואי החשבון, הוא עובד או מועסק או היה עובד של אותו לקוח או מועסק באופן אחר על ידי הלקוח, והתקיימו במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, יחסי עובד מעביד בין הלקוח ובין רואה החשבון המטפל; ואולם האמור לא יחול לגבי מי שהיה עובד או מועסק באופן אחר בידי מי ששולט במבוקר בשנה שקדמה לתקופת הביקורת ושאינו רואה החשבון המטפל;

(11) אדם במשרד רואי החשבון 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 שניה 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;

(12) כהונה של אדם ממשרד רואי החשבון בנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח, וכן כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר בנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לכלי לגבי כהונה בנושא משרה בלקוח של:

(א) בן משפחתו שאינו קרובו של רואה החשבון המבקר, שאינו רואה החשבון המטפל;

(ב) בן משפחתו מדרגה שניה שאינו קרובו, של רואה החשבון המטפל;

ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;

(13) רואה החשבון המטפל ניהל, במהלך תקופת הביקורת, משא ומתן עם הלקוח, בנוגע להעסקתו על ידי הלקוח שלא במסגרת משרד רואי החשבון;

(14) אדם ממשרד רואי החשבון או קרובו או בן משפחתו מדרגה ראשונה של רואה החשבון המבקר, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת, בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח;

(15) במועד מתן חוות הדעת בביקורת קיים, בין רואה החשבון המבקר ובין הלקוח, סכסוך משפטי מתמשך או סכסוך משפטי שהוגשה בעניינו תובענה לבית המשפט.

3. * בלי לגרוע מכלליות האמור בתקנה 2, חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם הוא עסק או עוסק במהלך תקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, במישרין או בעקיפין, בעיסוק אחר או בפעולה כמפורט להלן:

(1) עריכת דין כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, בעבור הלקוח, למעט פעולות שהותירו לרואה חשבון על פי דין;

(2) אדם ממשרד רואי החשבון משמש מפרק, כונס נכסים, מנהל עיזבון או נאמן של הלקוח, למעט נאמנות שבה מבצע הנאמן הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות

ניהוליות;

(3) רואה החשבון המבקר מונה לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח, ובכלל זה, בסכסוכים בין בעלי המניות בלקוח; ואולם האמור לא יחול על רואה חשבון מבקר המיישב סכסוך בין בעלי המניות בלקוח מכוח הוראה בתקנון החברה אשר נקבעה לפני יום 1 בינואר 2008, ובלבד שהפעולה אינה מקימה חזקה בדבר הימצאות רואה חשבון מבקר בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, מכוח הוראה אחרת בתקנות אלה;

(4) מתן חוות דעת מומחה בענייני המבוקר במסגרת הליך משפטי, לרבות בוררות או גישור, למעט אם הוא מעיד על נתונים שידועים לו אגב עריכת הביקורת או תפקידו כרואה חשבון מבקר או אם רואה החשבון המבקר אינו רשאי על פי דין לסרב ליתן את חוות הדעת האמורה;

(5) מתן חוות דעת על דוח כספי של הלקוח, כאשר הדוח כולל פרטים המבוססים על חוות דעת של מי ממשרד רואי החשבון באחד או יותר מאלה:

(א) הערכת השווי הכלכלי לרבות השווי ההוגן של התחייבויות או של נכסים, לרבות שמאות רכב ושמאות מקרקעין, למעט הערכה המשמשת מגזר רחב של משתמשים;

(ב) קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות;

(ג) הערכת מצבם בפועל של נכסים;

(ד) הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חיי העסק;

(ה) שירותי אקטואריה;

והכל, למעט חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שעניינה תכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד;

(6) הערכת שווי של המבוקר, זולת אם לא נערכה בעבור המבוקר, ומתקיימים בה כל אלה במצטבר:

(א) היא נערכה לפני תקופת הביקורת;

(ב) היא נערכה בעבור מי שלא היה בעל השליטה במבוקר, בעת עריכתה;

(ג) היא לא נערכה על ידי רואה החשבון המטפל אלא אם כן ערך אותה לפני יום 1 בינואר 2008;

(7) אדם ממשרד רואה החשבון משמש מבקר פנימי של הלקוח או עוסק בביקורת פנימית של הלקוח מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח;

(8) כהונה של רואה החשבון המבקר כמזכיר החברה או כממלא תפקידים של מזכיר חברה אף אם תוארו שונה, במבוקר, שהוא חברה ציבורית;

(9) תכנון או יישום של מערכות מידע במבוקר, שאין להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדוחות הכספיים;

(10) מתן שירותים פיננסיים ללקוח הנוגעים למכירת ניירות ערך של הלקוח ובכלל זה חתמות;

(11) עיסוק שוטף בעבור המבוקר, כיועץ השקעות או עיסוק בעבורו כמנהל תיקי השקעות; לעניין זה, "יועץ השקעות" ו"מנהל תיקי השקעות" – כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995;

(12) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה ציבורית או בעבור מבוקר שהוא עמותה או חברה לתועלת הציבור שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון שקלים חדשים או יותר; לעניין פסקה זו ופסקה (13) –

"עמותה" – כמשמעותה בחוק העמותות, התש"ם-1980;

"מחזור" – כהגדרתו בתוספת השניה לאותו חוק;

(13) עיסוק בידי רואה החשבון המטפל בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה פרטית, עמותה או חברה לתועלת הציבור, שלא מתקיים לגביה אחד מן התנאים האמורים בפסקה (12); למען הסר ספק, האמור לא יחול על עיסוק בהנהלת חשבונות על ידי עובד במשרד רואי החשבון שאינו חלק מצוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר.

4.*. (א) בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, ומהוראות תקנות 2 ו-3 –

(1) רואה חשבון מבקר שעוסק במישרין או בעקיפין בעיסוק אחר ולא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים או בדוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, יינתן לכך גילוי בדוח שלו שנכללת בו חוות דעתו על הדוחות הכספיים של המבוקר; לעניין זה, "עיסוק אחר" – אחד מאלה:

(א) ניהול חשבונות בעבור הלקוח;

(ב) מתן הערכות שווי לתאגיד הכלול בדוחות המאוחדים, אם החזקותיו של המבוקר בתאגיד האמור מהוות 25% או יותר מההון העצמי של המבוקר;

(ג) מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת;

(2) גילוי כאמור בפסקה (1) יינתן גם לאלה:

(א) החזקת ניירות ערך בלקוח בשיעור של 5% ומעלה, על ידי בן משפחה של רואה חשבון מבקר זולת אם רואה החשבון המבקר לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך;

(ב) היות בן משפחתו של רואה החשבון המטפל שאינו קרובו עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח אם התקיים האמור בתקנה 2(11) סיפה;

(ג) כהונה של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו, כנושא משרה בלקוח, אם התקיים האמור בתקנה 2(12) סיפה.

(ב) גילוי כאמור בתקנת משנה (א) יינתן גם ליחס בין הכנסותיו של רואה חשבון מבקר מביקורת, לרבות ביקורת התאמת דוחות כספיים לצורכי מס המתחייבת מהוראות הדין, לבין כלל ההכנסות של רואה החשבון המבקר מאותו לקוח, שהתקבלו בגין ביקורת או בגין עיסוקים אחרים שבהם עסק רואה החשבון במהלך השנה שלגביה נערכה הביקורת הכל במישרין או בעקיפין, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח או שהעיסוק האחר היחיד שבו עסק רואה החשבון המבקר הוא ניהול חשבונות בעבור הלקוח; לעניין זה יראו עיסוק בהנהלת חשבונות כעיסוק יחיד אף אם רואה החשבון המבקר נתן שירותים אחרים בהיקף זניח.

5.*. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחה שרואה החשבון המטפל עושה שימוש בעבודתו במסגרת עבודת הביקורת, נסיבות המהוות הפרה של תקני הביקורת המקובלים והנוהגים לעניין שימוש בעבודת מומחה על ידי רואה חשבון מבקר או שלא מתקיימות לגבי אותו מומחה הדרישות הנכללות בתקני הביקורת האמורים.

(ב) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחים שאינם רואי חשבון המועסקים דרך שגרה על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו, בתקופת ההעסקה של אותם מומחים, נסיבות שאם היו מתקיימות במשרד רואי החשבון היו מקימות חזקה לפי הוראות תקנות אלה; לעניין תקנת משנה זו יראו בהעסקה במשך תקופה של שלושה חודשים בשנה לפחות ובהיקף של מחצית או יותר משעות התעסוקה החודשיות בתקופה האמורה, העסקה דרך שגרה.

6.*. (א) אירע במהלך תקופת הביקורת מיזוג בין הלקוח לבין תאגיד אחר, או שנרכשה במהלך תקופת הביקורת שליטה על ידי הלקוח בתאגיד אחר, לא יראו בפעולה שביצע רואה החשבון המבקר, ערב המיזוג או הרכישה, בתאגיד האחר, נסיבה המקימה חזקה מהחזקות הקבועות בתקנות אלה ובלבד שרואה החשבון המבקר חדל, לאחר המיזוג או הרכישה, לבצע את הפעולה המקימה את החזקה וכן שניתן לכך גילוי בדרך האמורה בתקנה 4.

(ב) בתקנה זו, "תאגיד אחר" – תאגיד שאיננו מבוקר בידי רואה החשבון המבוקר ערב המיזוג או הרכישה.

7.*. בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, היה המבוקר או בעל השליטה במבוקר המדינה, משרד ממשלתי או יחידת סמך, לא יראו כנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה:

(1) קשרים או יחסים של רואה החשבון המבקר עם המדינה, או שכן, הכנסות או הטבות שקיבל מהמדינה, אם אינם קשורים קשר ישיר לפעילותו של המבוקר, לפיקוח על המבוקר או להסדרת פעילותו;

(2) קשר מקצועי, בתמורה או שלא בתמורה, בין רואה החשבון המבקר לבין גורם מקצועי במדינה שתפקידו לפקח על המבוקר או להסדיר את פעילותו, אם הקשר המקצועי נדרש לצורך ביצוע תפקידו של אותו גורם לפי דין;

(3) העסקה של קרוב או בן משפחה של רואה החשבון המבקר על ידי המדינה ובלבד שאין לו במסגרת אותו תפקיד השפעה על פעילות המבוקר, על הפיקוח על המבוקר או על הסדרת פעילותו של המבוקר.

8.*. רואה חשבון מבקר ינקוט אמצעים סבירים כדי למנוע הימצאות בניגוד עניינים או פגיעה באי-תלותו במבוקר.

9.*. פעולה של רואה חשבון מבקר בניגוד להוראות תקנות אלה, שאינה בגדר זוטי דברים, היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.

10.*. בפעולה של רואה חשבון בניגוד לתקנות אלה לא יראו הפרה של הוראותיהן אם רואה החשבון לא היה מודע לטיב המעשה או לקיום הנסיבות המהוות את ההפרה; לעניין תקנה זאת יראו רואה חשבון כמודע אף אם חשד ונמנע מלברר.

11.*. תהא זו הגנה טובה לרואה חשבון מבקר של חברה ציבורית שהיא חברת חו"ל או חברה כפולה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה באנגליה או בארצות הברית, אם פעל בתום לב על פי הדין הזר החל עליו לעניין אי-תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה חשבון מבקר.

12.*. למען הסר ספק, מקום שבתקנות אלה קבוצה חזקה היא ניתנת לסתירה, ובכלל זה רשאי רואה חשבון העומד לדין משמעתי בשל הפרת הוראות התקנות להוכיח שלא התקיימה החזקה.

13.*. האמור בתקנות אלה לעניין עריכת ביקורת יחול גם על סקירת דוחות ביניים בידי רואה החשבון המבקר.

14.*. תקנות אלה באות להוסיף על כל דין והוראות שניתנו או שנקבעו לפי דין.

15.*. (א) תקנות אלה לא יחולו לגבי תקופת ביקורת שתחילתה במהלך שנת 2008, אף אם חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לגבי אותה תקופת ביקורת ניתנה לאחר יום 31 בדצמבר 2008, אלא אם כן הנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה נוצרו לראשונה לאחר היום האמור.

(ב) תחילתן של תקנות אלה ביום ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009) והן יחולו על תקופות הביקורת שתחילתן ביום האמור או לאחריו.

דניאל פרידמן
שר המשפטים

כ"ו באדר א' התשס"ח (3 במרס 2008)

נספח ב' - כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל:

כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60

מתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל⁽¹⁾

למען הגשם את המטרות המפורטות בתזכיר ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל; ולמען הבטח למקצוע ראיית החשבון את מקומו הראוי בחברה הישראלית, ולמען עצב את דמותו של רואה החשבון, ובפרט של חבר הלשכה, בעיני הציבור בארץ ובחוץ לארץ כבעל רמה מקצועית ומוסרית מעולה ולמען טפח יחסי האמון כלפי רואה החשבון בכל עיסוקיו המקצועיים; מחייבים חברי לשכת רואי חשבון בישראל לנהוג לפי כללים אלה:

1. א. ההגדרות שבסעיף 1 בתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - התקנון) חלות על כללים אלה, אלא אם נקבע אחרת.

ב. בכללים אלה: -
"ראיית חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
"רואה חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
"עיסוק אחר" - כל עיסוק מלבד ראיית חשבון.
"עיסוק נלווה" - עיסוק אחר, כפי שיקבע מזמן לזמן ע"י הוועד המרכזי.
"שרות מקצועי" - למעט שרות בעיסוק אחר.
"חברת רואי חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
"תאגיד של חברים" - תאגיד בשליטת חבר, שאינו "חברת רואי חשבון" ואשר עוסק בעיסוק אחר.

2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.

ב. חבר יקפיד על רמתם המקצועית הגבוהה ועל מהימנותם של כל המסמכים היוצאים מתחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר.

ג. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה, והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם.

(1) כולל תיקונים שאושרו על ידי הוועד המרכזי בישיבותיו מהימים: 21.4.75, 10.1.83, 10.7.89, 4.2.91, 11.3.91, 13.5.91, 12.8.91, 15.7.01 ו-11.04.28.

- ד. (1) חבר חייב להזדקק לבוררות בכל עניין שהוועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להזדקק לבוררות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושיו"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להזדקק לבוררות.
- (2) חבר רשאי לערער בפני נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו על חיובו כאמור לעיל. החלטתו של נשיא הלשכה בעניין זה תהיה סופית.
- (3) בוררות כאמור תהיה בפני בורר יחיד אלא אם כן הוסכם ע"י הצדדים אחרת.
- (4) בהעדר הסכמה בין הצדדים, ייקבעו הבורר או הבוררים ע"י נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו.
- (5) אי חתימה של חבר על הסכם בוררות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודו של הלשכה ומוסדותיה.
- (6) מתקיים הליך משפטי בעניין כאמור בסעיף (1) לעיל, לא יחולו סעיפים (1) - (5) דלעיל.

3. א. חבר העוסק בראיית חשבון יתן שרותו בהקפדה על הגינות, בלי משוא פנים, לפי מיטב שיקול דעתו ובהתאם לכללים, לתקנים ולנהלים המקובלים במקצוע בכלל ושנקבעו ע"י מוסדות הלשכה בפרט.

ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפיסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.

4. חבר העוסק בראיית חשבון יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.

5. א. חבר לא יגלה לאחר דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שרות מקצועי ללקוח ושיש לו קשר ענייני לשרות המקצועי הניתן לאותו לקוח, אלא אם כן הסכים הלקוח, או אם חייב החבר לגלותו על-פי דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו.

ב. חבר ינקוט בצעדים סבירים כדי להבטיח שפקידיו והעובדים איתו ישמרו אף הם על החובה המוטלת עליו לפי פיסקה א' מכלל זה.

6. א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא יתן דוח או חוות דעת אלא על סמך בדיקתו האישית שלו או של שותפו או של פקידו או של רואה חשבון אחר, או - בדוח או בחוות דעת

המתייחסים במלואם או בחלקם - לפעולות או לנכסים במדינת חוץ - של אדם הרשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת חוץ.

ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.

7. חבר לא יעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון.

8. א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "שותף" או בלעדיו.

ב. לצורך הדיון המשמעותי יראו כל שותף בפירמה כאחראי לכאורה לכל פעולה של הפירמה ולכל חתימה שניתנה בשם הפירמה וחובת הראיה כי שותף פלוני אינו אחראי אישית חלה עליו.

9. א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון; לעניין כלל זה המונח "שמו": לרבות שם הפירמה שלו כאמור בכלל 8 לעיל.

ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.

10. חבר לא יעסיק בראיית חשבון אדם שרשיונו בוטל עפ"י החלטת מועצת רואי חשבון לפי סעיף 12 לחוק רואי חשבון, ולא יעסיק בראיית חשבון אדם בתקופה שתוקף רשיונו הופסק. לעניין כלל זה, דין חבר שחברותו בלשכה פקעה או הופסקה זמנית עפ"י הוראות סעיף 12א(6) או 13 (ב) לתקנון - כדין אדם שרשיונו בוטל או הופסק כאמור.

11. חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו.

12. חבר לא יתן תשלום או טובת הנאה אחרת, ולא יבטיח אותם, במישרין או בעקיפין, בעד השגת עבודה בראיית חשבון, פרט להשגת עבודה כשכיר.

13. א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שרותי ראיית חשבון שכר לפי תוצאות השרות שנתן.

ב. חבר לא יתן ולא יציע שרות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות. השכר הסביר והמקובל לגבי שרות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:

- (1) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שרות;
- (2) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שרות היא חיונית לצורך ביצועו;
- (3) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השרות ברמה מקצועית נאותה;
- (4) רמת האחריות הכרוכה בביצוע השרות;
- (5) תקופת הביצוע של השרות.

בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ- 2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השרות לגבי שרות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות.

ג. האמור בפסקה ב' מכלל זה לא יחול לגבי:

- (1) שרות מקצועי הניתן למוסד ציבורי, כל עוד ההפרש בין השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות לבין התמורה בפועל בגינו אינו עולה על סכום שיכול להיחשב כתרומה סבירה למוסד כזה, מבחינתו האישית של רואה החשבון נותן השרות או מבחינת הפירמה נותנת השרות, לפי העניין.

בפסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 2)9 לפקודת מס הכנסה, בין אם הגוף הנדון מימש את זכותו לקבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לצרכי מס ובין אם בחר שלא לעשות כן.

- (2) שרות מקצועי שאינו כרוך במתן חוות דעת כלשהי, הניתן במסגרת של קשר אישי.

ד. אין באמור בפסקאות ב' ו-ג' מכלל זה כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או

פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפיסקה ג' מכלל זה) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.

14. א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון. לעניין כלל זה, דין רואה חשבון מחו"ל כדין רואה חשבון.

ב. על אף האמור בפיסקה א' מכלל זה, מותר לחבר לשתף בהכנסותיו כאמור את קודמיו ואת יורשיו של קודמיו ושל שותפיו.

ג. לעניין כלל זה לא יראו כשיתוף בהכנסות תשלום דמי מוניטין למי שמותר לשתפו בהכנסות כאמור ולבאים מכוחו.

15. משרד בו נותן חבר, הן בעצמו והן במסגרת של תאגיד, שרות מקצועי, לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית העלולה לפגוע בכבוד המקצוע.

16. חבר לא יתן שרות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר, דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר. כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו עניין תביעות או דרישות כספיות מוצדקות מאת הלקוח שעדיין לא נתמלאו, כל עוד לא הוחל בהליכים משפטיים (כולל בוררות) לשם מימוש התביעה/הדרישה. נתן חבר שרות מקצועי ונפטר או חדל מלמלא תפקידו מכל סיבה אחרת, תהיה לנשיא הלשכה או למי שנתמנה על ידיו לשם זה, הרשות לסרב מתן ההסכמה במקומו.

17. א. חבר לא יעשה פרסומות לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למיעוט פרסומות מותרת כמפורט בפיסקה ג' מכלל זה, וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומות שלו, שאינה מותרת כאמור, בידי אחרים.

ב. האמור בפיסקה א' מכלל זה יחול על פרסומות של חבר, לרבות תאגיד של חברים שמצויין בה אחד מאלה:

- (1) דבר היותו רואה חשבון;
- (2) עיסוקו בראיית חשבון, במישרין או בעקיפין, בין שצויין דבר היותו רואה חשבון ובין שלא.

ג. חבר רשאי לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו ובלבד שלא יכלול מידע שיש בו אחד מאלה:

- (1) דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין לרבות בדרך של השוואה לאחר;
- (2) מצג שווא;
- (3) עובדות מטעות;
- (4) שמות לקוחותיו בעבר ובהווה;
- (5) שכר הטרחה שהוא גובה או הבסיס לחישובו;
- (6) תפקיד ציבורי שהוא ממלא על-פי דין;
- (7) תוצאות שהשיג בעבור לקוחותיו בעניינים מקצועיים.

ד. חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או כדי להטריד לקוחות או ליצור אצלם רושם שגוי, הטעיה או תרמית בדבר יכולתו להשיג תוצאות כאלה ואחרות בעניינים מקצועיים.

ה. בכפוף לאמור בפיסקאות ג' ו- ד' מכלל זה רשאי חבר לציין גם פרטים אלה:

- (1) ניסיונו המקצועי בראיית חשבון;
- (2) ניסיונו והתמחותו בעיסוקים נלווים, במובחן מניסיונו בראיית חשבון;
- (3) תארים אקדמיים שרכש;
- (4) תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, ובלבד שהדבר לא נאסר על-פי אותו דין או על-פי החוק;
- (5) כשרות לעסוק בראיית חשבון מחוץ לישראל;
- (6) מספר שנות ותק בעיסוקו בראיית חשבון;
- (7) פירוט רואי חשבון שהינם שותפיו או עובדיו, לרבות הפרטים בסעיפי משנה (1) עד (6) לגבי כל אחד מהם;
- (8) פרטים הנוגעים למען המשרד ולדרכי ההתקשרות עם המשרד וכל שינוי בהם;
- (9) שמות שותפים שיצאו לגמלאות, ושמות שותפים שנפטרו, תוך ציון העובדה כי השותף יצא לגמלאות או נפטר.

ו. חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, ואולם רשאי הוא לקבוע שלט בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע, סמוך למשרדו או למשרדו הקודם.

ז. לעניין כלל זה יחולו ההגדרות הבאות:

- (1) "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" - כגון: רדיו וטלוויזיה אך למעט אתר האינטרנט של החבר;
- (2) "דיוור ישיר" - פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו המועברת בפקסימיליה, בדרך ממוחשבת (כגון: SMS, E-MAIL, וכיוצ"ב) בחלוקה ידנית או

- באמצעי אחר, למעט חלוקה אקראית של דבר דפוס,
המופץ מטעמו של החבר, ברשות הרבים;
(3) "לקוח" - לרבות לקוח פוטנציאלי;
(4) "פרסומות" - למעט מסירת מידע במענה לפנייתו של
אדם מסוים, הנועד לשימוש ולא לשם הפצתו
לאחרים;
(5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות,
בכרזות אוויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או
בדיוור ישיר.

18. א. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללים אלה חייב
חבר לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי
ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.

ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון.

נספח ג' - נוסח אחיד של דוח רואה החשבון המבקר

(בהתאם לתקן ביקורת 99 - נספח ה')

דוח רואי החשבון המבקרים לבעלי המניות של חברה בורסאית לדוגמא בע"מ

ביקרנו את המאזנים המאוחדים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-___% וכ-___% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-___% וכ-___% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישמשו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הני"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות הבנות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

[חתימת רואה

[תאריך]
החשבון המבקר]

נספח ד' - נוסח מכתב התקשרות (מתוך: נספח לתקן ביקורת 91)

נספח - נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

נוסח מכתב ההתקשרות שלהלן מבטא את יישום ההוראות שבגילוי הדעת. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלבנטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות שבגילוי הדעת.

הנוסח שלהלן מתייחס לביקורת הדוחות הכספיים של חברה הערוכה גם דוחות כספיים מאוחדים וכן לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס של אותה חברה. נוסח זה מתייחס למצב שבו אין עניינים רלבנטים נוספים שרואה החשבון המבקר נוצא לנכון לכללם במכתב ההתקשרות (ראה סעיף 8 בגילוי הדעת).

נזיל נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר

תאריך _____

לכבוד חברת אבגד בע"מ

באמצעות

שם _____ שם
יו"ר הדירקטוריון מנכ"ל

כתובת _____

ג.א.ג.

הנדון: ביקורת דוחות כספיים ודוח התאמה לצורכי מס ליום
31 בדצמבר 20XX ולשנה המסתיימת באותו תאריך

1. ביקורת הדוחות הכספיים

1.1 ביקשתם מאיתנו לבקר את המאזן של חברת אבגד בע"מ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת המאזן המאוחד לאותו תאריך ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים").

1.2 הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. אחריהם הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים רשומות חשבוטאיות ובקורות פנימיות נאותות, לאמץ וליישם מדיניות חשבוטאית הולמת ולשמור על נכסי החברה.

- 1.3 ביקורת הדוחות הכספיים תתוכנן ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (Reasonable Assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. לא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.
- 1.4 הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון, התשל"ג-1973¹¹).
- ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנושאו על-ידי הדירקטוריון והנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.
- 1.5 בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כיאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים.
- 1.6 ביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות הונאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכיוצ"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו. הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית שמקורה בטיעות.

1.7 הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים.⁽²⁾

1.8 תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים.⁽³⁾

חוות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך.

חוות הדעת - ככל שהיא תתייחס לסכומים שיוכלו בדוחות הכספיים (על ידי איחוד או בשיטת השווי המאונל) בגין חברות מוחזקות שהדוחות הכספיים שלהן מבוקרים על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות.

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 1.8 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

⁽²⁾ כאמור בסעיף 6 ח' בגילוי הדעת, אם ישנם כללי דיווח או עריכה נוספים התלים על המבקר מכוח דין, יש לציין את הכללים הרלבנטיים ואת העובדה שהדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים גם בהתאם להם. לדוגמה, כאשר המבקר הינו חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, יש להוסיף בסעיף 1.7 את המשפט "כמו כן, הדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993".

כאמור בסעיף 6 ח' בגילוי הדעת, אם ישנה מסגרת דיווח אחרת (השונה מכללי חשבוונאות מקובלים) שתלה על הדוחות הכספיים נשוא הביקורת, יאמך בסעיף 1.7 כי הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לאותה מסגרת דיווח שתצוין (במקום "בהתאם לכללי חשבוונאות מקובלים").

⁽³⁾ כאמור בסעיף 6 ט' בגילוי הדעת, יש לציין בפיסקה זו של סעיף 1.8 גם דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבקר (ראה השרת שוליים (4) לסעיף 6 ט' בגילוי הדעת) וכן כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבקר.

1.9 אנב הביקורת עשויים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) בחברה. במידה שיעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

1.10 לצורך ביצוע הביקורת תוודאו שתהיה לנו נגישות מלאה לכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתנו בקשר לביקורת.

כמו כן, תתנו לנו אישורים בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצבים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שנקבל מכם במסגרת תהליך הביקורת.

1.11 ניירות העבודה המתעדים את עבודת הביקורת הינם רכוש שלנו ושום חלק מהם אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל החברה לקיים.

1.12 תחילת עבודת הביקורת מתוכננת ל_____ או בסמוך לכך. אישור הדוחות הכספיים, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל_____ או בסמוך לכך. השלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת.

2. ביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס

2.1 ביקשתם מאיתנו לבקר גם את דוח ההתאמה לצורכי מס של החברה לשנת 20XX (להלן "דוח ההתאמה").

2.2 האמור לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בסעיפים 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.9, 1.10, ו-1.11 לעיל מתייחס גם לביקורת דוח ההתאמה.

2.3 הכנתו ועריכתו של דוח ההתאמה צריכה להיות בהתאם לפקודת מס ההכנסה וחוק מס ההכנסה (תאומים בשל אינפלציה).

2.4 תוצאות ביקורת דוח ההתאמה ידווחו על ידינו באמצעות חוות דעת שלנו על הדוח האמור (אשר תהיה ערוכה במתכונת המוסכמת בין לשכת רואי חשבון בישראל לבין רשויות המס).

חוות הדעת על דוח ההתאמה תתייחס לשאלה אם דוח ההתאמה נערך בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 2.4 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על דוח ההתאמה.

2.5 אין בחוות הדעת שתינתן על ידינו על דוח ההתאמה כדי להבטיח שדוח ההתאמה יתקבל על דעת רשויות המס ללא עוררין.

2.6 חוות דעתנו על דוח ההתאמה מתוכננת להינתן ב _____ או בסמוך לכך. השלמת עבודת הביקורת במתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת דוח ההתאמה.

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

בכבוד רב,

(חתימת רואה החשבון המבקר)

אנו מאשרים את הסכמת חברת אבגד בע"מ לאמור לעיל.

חתימה	חתימה
שם	שם
מנכ"ל	יו"ר הדירקטוריון
תאריך	תאריך

נספח ה' - תקני ביקורת ודיווח של לשכת רו"ח בישראל

(1) תקני ביקורת ודיווח^(*) (**)

א. כללי - הגדרות:

1. דין וחשבון כספי - פירושו: מאזן, דוח רווח והפסד, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים והביאורים וההערות המצורפים אליהם, שנערכו לפי רשומות המפעל.
2. הביקורת - פירושה: העבודה שעל רואה החשבון לבצע כדי שיוכל לחוות דיעה באיזו מידה המאזן משקף באופן נאות את מצב העסקים לתאריך מסוים ודוח רווח והפסד משקף באופן נאות את תוצאות הפעילות לתקופה שנסתיימה בתאריך המאזן.
3. דין וחשבון המבקר - פירושו: חוות דעתו של רואה החשבון על דין וחשבון כספי אשר בוקר על ידו.
4. תקן - פירושו: קריטריון לטיבם של נהלי הביקורת ושל הדיווח על ידי רואה חשבון על הדוח הכספי.

ב. תקני ביקורת:

5. הביקורת תבוצע על ידי רואה חשבון או על ידי עוזרים בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
6. רואה חשבון חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר.
7. הביקורת תבוצע בזהירות מקצועית ראויה.
8. עבודת הביקורת תתוכנן כיאות ואם רואה החשבון מסתייע בעוזרים, יקיים פיקוח נאות עליהם.

^(*) נתקבלו על ידי הוועדה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 24 במרס 1971 ואושרו לפירטום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 6 באפריל 1971.

^(**) בשנת 1973 הותקנו תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון). תשל"ג-1973 מאמצים את התקנים שנקבעו ע"י הלשכה.

ב. תקני ביקורת: המשך

9. רואה החשבון יערוך סקר על מידת הבקרה הפנימית הקיימת בגוף המבוקר להלכה ולמעשה, ויביאנה בחשבון בעריכת תכנית הביקורת וקביעת היקף הבדיקות.
10. רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שישמשו עדות לעבודה שבוצעה וביסוס לחוות דעתו.

ג. תקני דיווח:

11. דוח המבקר יציין כי:
 - (1) בדיקתו של רואה החשבון נערכה לפי תקני הביקורת המקובלים;
 - (2) הדין וחשבון הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו תאריך.
12. אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן 11, יסתייג, יתן חוות דעת שלילית או ימנע, לפי המקרה.
13. הדין וחשבון הכספי ייחשב כערוך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון, שקדמה לה, אלא אם כן יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים, שבהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ייתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו.
14. מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי, תיחשב כנאותה אלא אם יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר.

יסודות ביקורת חשבונות

מרצים: פרופ' הרצל פטל, רו"ח ניר זיכלינסקי
מתרגלים: רו"ח אורי גרוסמן, רו"ח יחיאל פרידמן
סמסטר ב' תשע"א
מועד א' - פתרון

שאלה מספר 1 (34 נקודות)

חלק א' (20 נקודות)

סעיף א'

החלטת הרשות - "מבוקר" הינו: התאגיד שלגביו נערכת הביקורת - חברת זוכמן תעשיות פטרוכימיות בע"מ. בהתאם לסעיף 4.1 לרשות, נקבע כי אי התלות נפגעת במצב של מתן שירותים נלווים למבוקר החורגים ממתן יעוץ ומהווים למעשה השתתפות בניהול ובקבלת החלטות. במקרה הנ"ל יש לבחון מה טיב העזרה שנותן רואה חשבון תמוז, וכן, האם הוא עונה להגדרת מבקר בהתאם להחלטת הרשות.

תקנות ניגוד עניינים - בהתאם לתקנה 3(6) לתקנות נקבע כי אי התלות נפגמת כאשר אדם ממשרד רואי החשבון מבצע הערכת שווי כלפי המבוקר. עם זאת, קיימים שלושה חריגים: נערכה לפני תקופת הביקורת, נערכה בעבור מי שלא היה בעל שליטה במבוקר בעת עריכתה, לא נערכה ע"י רואה החשבון המטפל. לפיכך, יש לבחון את הקריטריונים המקלים ולבדוק האם נפגמה אי התלות במבוקר. (5 נקודות)

סעיף ב'

הסוגיה בסעיף זה הינה הסיוע בעריכת הדוחות הכספיים (כתיבת הביאורים).

לפי הנחיות **הרשות לני"ע** בדבר "אי תלות המבקר" אין הנחיות ספציפיות בדבר פגיעה באי תלות כתוצאה מסיוע בעריכת הדוחות. עם זאת, סעיף 5 להנחיות הרשות קובע כי ישנם מצבים נוספים שבהם קיים ניגוד עניינים בין תפקידו של רואה כמבקר לבין תפקידים, עיסוקים ופעולות אחרות שלו, וכתוצאה מכך אי התלות אינה מתקיימת (רשימה שאינה סגורה).

תקנות ניגוד עניינים - אין הוראה מפורשת המונעת סיוע בעריכת הדוחות הכספיים. עם זאת, יש לבחון אי תלות נחזית (תקנה 12).

חברה פרטית - כאמור לעיל, אין כל איסור לסייע בעריכת הדוחות הכספיים.

חברה ציבורית - בהתאם להחלטת הרשות לניירות ערך משנת 2009, חל איסור על סיוע בעריכת הדוחות הכספיים, כולל הדוחות הכספיים של חברת הבת. (5 נקודות)

סעיף ג'

לפי סעיף 1.2 **להנחיות הרשות לני"ע** בדבר "אי תלות המבקר", אי התלות נפגעת כאשר המבקר הינו עובד או נושא משרה במבוקר. בנוסף, בהתאם לסעיף 1.3 אי תלותו של רו"ח המבקר נפגעת כאשר טרם חלפו שנתיים מאז המבקר (העוסק בפועל בביקורת) עבד/היה נושא משרה במבוקר/חברת בת או מסונפת שהוא מבקרה. לכן במקרה המדובר אי תלותו של רו"ח תפגע לאחר כניסתו לתפקיד חשב חברת ארנו תעשיות בע"מ.

מנגד, בהתאם לתקנה 2(ב) (13) **בתקנות רואי חשבון** בדבר אי תלות של רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, רואה החשבון המטפל נמצא בניגוד עניינים כל עוד הוא ניהל, במהלך תקופת הביקורת, משא ומתן עם הלקוח בנוגע להעסקתו ע"י הלקוח שלא במסגרת משרד רואה חשבון. (5 נקודות)

סעיף ד'

הסוגיה - הנחה של 30% בשכ"ט עבודת הביקורת.

סעיף 2 **להנחיות הרשות לני"ע** בדבר "אי תלות המבקר" דנות בנושא שכר הטרחה.

"ההסדר שלפיו המבוקר הוא המשלם למבקר עבור הביקורת יוצר, מעצם טיבו, מצב תלות. עם זאת, שום העדר אפשרות חלופית סבירה לתשלום שכר הטרחה, לקבל הסדר זה, ובלבד שהפגיעה באי התלות לא תהיה מעבר למינימום ההכרחי הנובע ממהות ההסדר". בהנחיות אלה אין פירוש כמותי, אך יש לבחון את גודל ההנחה. יש לבחון האם שכר הטרחה נקבע מראש, שכן, לפי סעיף 2.1, אם תעריף שכר הטרחה לא נקבע מראש, הרי שיש פגיעה באי התלות

כמו כן, נבחן את סעיף 3.2, לפיו, אי התלות תיפגע כאשר "הכנסת המבקר בשנת החשבון הקודמת משכר טרחה עבור ביקורת המבוקר, היתה פחות ממחצית ההכנסה הכוללת של המבקר מאותו מבוקר בשנת החשבון האמורה".

תקנות רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון אינן דנות בהיקף שכר הטרחה, אלא כלל 13 לכללי התנהגות מקצועית דן בסוגיה זו (לא נדרש בשאלה). עם זאת, לאור הקשיים הכלכליים, נבחן מצב בו קיים חוב משמעותי של החברה כלפי רואה החשבון המבקר [תקנה 2(ב)(4)]. במידה וקיים חוב משמעותי, הרי שקיימת פגיעה באי התלות. (5 נקודות)

חלק ב' (14 נקודות)

נושא שמירה על אי תלות מצד רואה החשבון המבקר הנו מאושריות המקצוע ותנאי הכרחי כדי לשמור על אמון הציבור בחוות הדעת הניתן על ידי המבקר בעת מתן שירותי ביקורת חיצונית. היות ואי תלות הנו מצב נפשי וקשה לעמוד עליו מבחוץ, קבעו גורמים מקצועיים לאורך ההיסטוריה חוקים, תקנות וקווים מנחים

שיעורו למבקר לזהות מצב בו יש חזקה או חשש שאי התלות שלו במבוקר נפגעת. אי התלות צריכה לא רק להתקיים אלא גם להיראות כלפי חוץ! לאור חשיבות העניין ההתעסקות בו מרובה ודואגים לעדכן את הכללים והדרישות בהתאם לשינויים בסביבה העסקית.

- התקנות משמשות כאבני דרך, כללי אצבע וכמנחה. אלו "חזקות הניתנות לסתירה" הן באות להאיר את עינינו ולא כפי שאמונה מציינת "לגרום לכאב ראש". (3 נקודות)

- להלן סוגי האחריות של רואה החשבון המבקר:
אחריות אזורית: 1. חוזית- הפרה של הסכם בין המבקר ללקוח. 2. נזיקין- המבקר חב חובת זהירות כלפי הלקוח, הוא הפר חובה זו (התרשל), נגרם ללקוח נזק וישנו קשר סיבתי בין רשלנות המבקר לנזק שנגרם.

אחריות פלילית- סיוע לעבירה, מתן תעודה כוזבת וכדומה
אחריות משמעתית- חוק רו"ח קובע כי המבקר נתון למערכת של שיפוט משמעתית. מצינו גם שיפוט משמעתית אצל לשכת רואי החשבון בגין התנהגות לדוג בניגוד לכללי ההתנהגות המקצועיים. לגבי אחריות אזורית נושאת הפירמה באחריות משותפת – כולם יחד וכל אחד לחוד. לגבי סוגי האחריות האחרים, פלילית ומשמעתית, נושא המבקר באחריות אישית. (6 נקודות)

- נראה כי בראונס מתבלבלת. פסקי הדין שהציגה מלמדים בנוגע לניירות העבודה של המבקר ולא בנוגע לאחריותו של המבקר. דובר בפסקי דין אלה על לקוח / דירקטור שביקש לקבל לידיו את ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר. ישנם פסקי דין רבים ובהם: קנדלר, הדלי, קאפרו, ויינשטיין נ' קדימה, מגאסון ועוד אשר עוסקים באחריותו החוקית של המבקר. (3 נקודות)

כן בראונס טועה בסוף דבריה. המבקר אינו אחראי על הדוחות הכספיים כי אם על חוות הדעת שלו על הדוחות הכספיים. (1 נקודה)

- IFAC הנו אירגון רואי חשבון בין לאומי ולא תקן בין לאומי! (1 נקודה)

שאלה מספר 2 (15 נקודות)

סעיף א'

אין להיענות לבקשת בעלי מניות המיעוט, כמו גם לבקשת רוב בעלי המניות בחברה, להעמיד לעיונם ו/או לעיון נציגיהם את ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר. מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת שנערכו על ידי רואה החשבון הינם קניינו של רואה החשבון ונועדו לשימוש כראיה לעבודת הביקורת שנעשתה על ידו. האמור לעיל מוצא את ביטויו בתקן ביקורת 101, ובתקנה 9 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), התשל"ג, 1973 ובסעיף 7 לתדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה החשבון והנוגעים לעבודת הביקורת של לשכת רואי החשבון.

אין להיענות לבקשת בעלי מניות המיעוט, כמו גם לבקשת רוב בעלי המניות בחברה לקבל מידע על הדוחות הכספיים שלא באמצעות הנהלת החברה או הדירקטוריון שלה, לרבות מטעמי סודיות שרואה החשבון מחויב לה ולפיכך יש להפנות את המיעוט בעניין זה לדירקטוריון החברה או להנהלה. (3 נקודות)

סעיף ב'

על רואה החשבון להימנע ממסירת מסמכים מסויימים ללקוח כגון :

- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון ומתעדים את סביבת הביקורת (לרבות סקר על הבקרה הפנימית, אופי ההנהלה ורמת האמינות של מצגיה, הערכת הסיכונים, הבנת העסק וכיו"ב) , סיכוני הביקורת והקווים המנחים לשיקול דעת בלתי תלוי של רואה החשבון כפועל יוצא מכך.
 - מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי העניינים השונים במסגרת עבודת הביקורת.
 - מסמכים המתעדים את תוכניות ותכנון הביקורת ומעקב אחר ביצועה, לרבות שאלונים הכרוכים בכך.
- מסירת המסמכים דלעיל, או שכמותם, לידי הגוף המבוקר, עלולה להיות מנוצלת לרעה ע"י הגוף המבוקר או ע"י גורמים אחרים. (3 נקודות)

סעיף ג'

סירוב המנכ"ל למסור הפרוטוקול לעיונו של רואה החשבון המבקר מהווה הגבלה בביצוע הביקורת מנימוקים שאינם מוצדקים ועלול לגרום להימנעות ממתן חוות הדעת על הדוחות הכספיים ע"י רואה החשבון המבקר. אין המבקר יכול להסתפק בנסיבות שתוארו במסמך חליפי של המנכ"ל המפרט את תנאי העסקתו ועליו לדרוש לעיין בפרוטוקול על מנת לבחון את הרלוונטיות שלו לדוחות הכספיים. (3 נקודות)

סעיף ד'

על רואה החשבון לשתף פעולה עם רואה החשבון המבקר המחליף ולמסור לו , בהסכמת החברה, מידע והסברים שיסייעו לו בביצוע עבודתו ואף לשחרר לו חומר מתוך ניירות העבודה לצורך צילום. האמור לעיל מצוי בתדריך לרואה חשבון בעת קבלת מינוי בו קדם לו רואה חשבון אחר . בסעיף 5 לתדריך הנ"ל נאמר כדלקמן : "יחסי חברים במקצוע והגנה 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 שלהלן :

- מסמכים שהוכנו ע"י רואה החשבון והמתעדים את סביבת הביקורת (לרבות אופי ההנהלה ואמינות מצגיה), סיכוני הביקורת והקווים המנחים לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון כפועל יוצא מכך.
- מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי עניינים שונים במסגרת עבודת הביקורת. (3 נקודות)

סעיף ה'

אין להשמיד בשנת 2008 את ניירות העבודה וכן כל חומר אחר המתייחס ללקוח, המתייחסים לשנת 2003 ולשנים מסויימות שקדמו לה כמפורט להלן.

בתדריך הלשכה מפברואר 1986 שעודכן ביולי 1999 בדבר "שמירת מסמכים" נאמר בהקשר לשמירת ניירות עבודה כלהלן:

"סעיף 1 – ניירות עבודה, תכתובת ותרשומות יש לשמור לתקופה של 7 שנים או עד להוצאת שומה סופית מחייבת, המאוחר משניהם, אם לפני גמר התקופה הנ"ל יש לרואה החשבון סיבה להאמין כי תוגש או עומדת להיות מוגשת תביעה פלילית לגבי שנת המס, יש לשמור את ניירות העבודה לתקופה של 15 שנים או עד לאחר סיום ההליכים בתביעה הנ"ל – לפי המוקדם.

סעיף 2 – מסמכים הנמצאים דרך קבע בתיק רואה החשבון, כגון חוזים, רישומים וספרי אחוזה, תקנון, העברת מניות ופרוטוקולים של חברה וכיו"ב, יש לשמור לתקופה של 16 שנים."

ראה לענין זה גם סעיף 23 לתקן ביקורת 101 המחייב שמירת מסמכים לתקופה של 7 שנים לפחות. (3 נקודות)

שאלה מספר 3 (18 נקודות)

להלן התייחסות לנקודות התורפה בבקרה הפנימית והמלצות לשיפור הליקויים באירוע המתואר בשאלה:

1. ליקוי אפשרי: המבקר אינו מכיר את בעל המניות המהותי של החברה (המחזיק ב-95% מהמניות) אשר מסרב להיפגש עמו בטענה שהמפגש הינו "חסר טעם" מאחר וממילא הפגישה כלל לא תועיל כלכלית. המלצה לשיפור: מומלץ (לא חובה) שהמבקר יכיר את בעלי המניות המהותיים בחברה, שכן בכל אופן עליו לוודא זיהוי צדדים קשורים. כמו כן, יש לוודא כי מכיני הדוחות הכספיים בחברה מודעים לקיום הצדדים הקשורים, זיהו את העסקאות עימם ונתנו לכך ביטוי נאות בדוחות הכספיים.

2. ליקוי: בסוף כל יום מועבר פלט ממנהל מחלקת המכירות למנהל המחסן ובו פירוט הכמויות המוזמנות לכל אחד מהלקוחות לימים הקרובים.

המלצה לשיפור: יש לבצע את העברת ההזמנות למחסן באופן שוטף מחשש לאי שלמות ודיוק של ההזמנות המועברות למנהל המחסן. כמו כן, תהליך הזמנות רכש הינו תהליך מורכב אשר רצוי שיעשה בצורה ממוכנת ויעבור באופן ממוחשב למחסן ולא כפי שמתואר ונעשה בחברה. האופן שבו צריך לעבוד הוא שמחלקת המכירות תבצע הזמנה ממוחשבת במערכת בה תהיה התראה אוטומטית במידה ומוצר כלשהו שהוזמן חסר במלאי, מנהל מחלקת המכירות יאשר את ההזמנה ואז תופיע ההזמנה בסטאטוס "פתוח" ברישומי המחסן. מנהל המחסן יאשר גם הוא את ההזמנה ורק אז ניתן יהיה לבצע שינויים/עדכונים בהזמנה (עדכון שהלקוח קיבל את ההזמנה וכדומה).

3. ליקוי: מנהל המחסן הוא זה שקובע באיזה יום תסופק הסחורה ללקוח ועל ידי מי, וכן מרכז את ההזמנות לצורך חלוקתן ביום אחד על מנת לחסוך בעלויות הדלק והעובדים.

המלצה לשיפור: רצוי שההחלטה עבור מועדי אספקה וחלוקתם לא תעשה על פי שיקול דעתו של מנהל המחסן בלבד, אלא תוגבל במערך נהלים נאותים פנימיים וקיום מנגנון רכש, כדוגמת: נוהל המפרט לוח זמנים ברור לגבי מועדי אספקה מהרגע שההזמנה נקלטה ואופן חלוקתה. כמו כן רצוי שיהיו ימי חלוקה קבועים לפי אזורים שייקבעו מראש על מנת שגם הלקוחות ידעו את ימי החלוקה באזור שלהם ויזמינו לקראת ימים אלו.

4. ליקוי: המוכרנית במחסן ללקוחות פרטיים אחראית גם על הפן השיווקי לגורמים פרטיים לצורך שליחת טסטרס ממוצרי החברה.
- המלצה לשיפור: יש לקיים הפרדת תפקידים למניעת הונאות ומעילות בין המוכרנית לבין הזמנת רכש. יש ליצור מערך בקרה על העובדת, על ידי למשל, חיוג אקראי לחלק מהרשימה של הלקוחות הפוטנציאליים שלהם נמסרו הטסטרס ולבצע סוג של סקר קצר בו יישאלו האם קיבלו את הערכה וכן יאמתו פרטי לקוח נוספים.
5. ליקוי: בכל סוף שבוע עורכת המוכרנית רשימה של כתובות ומעבירה אותה לנהגים על מנת שיספקו את הטסטרס.
- המלצה לשיפור: יש לבצע את העברת ההזמנות למחסן באופן שוטף. כמו כן, רצוי שתהליך הזנת הזכאים למתנה בצורה ממוכנת ויעבור באופן ממוחשב למחסן לאחר אישור מנהל מחלקת המכירות. מנהל המחסן יאשר גם הוא את ההזמנה ורק אז ניתן יהיה לבצע שינויים/עדכונים בהזמנה (עדכון שהלקוחות קיבלו את הטסטרס וכדומה). הנהגים יקבלו את רשימת הזכאים (לקוחות פוטנציאליים) ממנהל המחסן כפי שמקבלים את שאר ההזמנות ללקוחות השוטפים והערכות יחולקו על פי ימי החלוקה שייקבעו מראש.
6. ליקוי: הימצאותן של ערכות "רזרבה" ברכבי הנהגים.
- המלצות לשיפור: הנוהל הנ"ל שגוי. אין סיבה לערכות רזרבה. מדובר בטסטרס הניתנים במתנה ולכן גם אם העברתם תידחה בשבוע-לא יקרה שום נזק. כמוסבר בסעיף 5- הנהגים יקבלו את רשימת הלקוחות הזכאים לטסטרס ממנהל המחסן כפי שמקבלים את שאר ההזמנות ללקוחות השוטפים והערכות יחולקו על פי ימי החלוקה שייקבעו מראש.
7. ליקוי: המוכרנית ונהגי הרכבים גובים את התקבולים ממכירת הסחורה.
- המלצות לשיפור:
- 7.1. גביית התקבולים על ידי המוכרנית מצריכה רישום ומעקב נאות ובקרה על ידי גורמים נוספים.
- 7.2. יש לקיים הפרדת תפקידים בין נהגי הרכבים לגבייה בפועל.
- 7.3. יש לקיים מנגנוני תשלום נוחים ללקוחות החברה, כגון תשלום באמצעות כרטיסי אשראי, אינטרנט וכדומה. שיקים ומזומנים יגבו מהלקוחות במשרדי החברה בלבד.
8. ליקוי: מנהלת החשבונות החיצונית מגיעה פעם בשבוע למשרדי החברה.
- המלצות לשיפור: על מנהלת החשבונות להיות נוכחת במשרדי החברה בתדירות גבוהה יותר לצורך ביצוע תפקידיה. ניתן לראות בהמשך כי התאמה מול לקוחות נעשית פעם בשנה בלבד. סביר להניח שהדבר נובע מכך שמנהלת החשבונות מגיעה רק אחת לשבוע ועל כן אינה יכולה להספיק לבצע בדיקות שיש לבצען בשוטף לעיתים קרובות יותר.
9. ליקוי: ביצוע העברות בנקאיות על ידי הלקוחות.
- המלצות לשיפור: יש להבטיח קיום נוהל נאות המבטיח זיהוי הלקוח ורישום תשלומיו. כמו כן- על הלקוח להעביר את דף אישור ההעברה הבנקאית למנהלת החשבונות שאמורה לבדוק זאת באופן שוטף מול דפי הבנק של החברה.

10. ליקוי: מנהלת החשבונויות מבצעת התאמה מול הלקוחות באופן מדגמי אחת לשנה.

המלצות לשיפור:

10.1. קיום הפרדת תפקידים

10.2. ביצוע מדגם תכופ יותר מאשר פעם בשנה

10.3. מעקב ובקרה על ידי דרגות בכירות יותר.

11. ליקוי: ביצוע ספירות מלאי מדגמיות אחת לחצי שנה באופן מדגמי.

המלצות לשיפור: יש לנהל את המלאי באופן שוטף וממוחשב. כמו כן, על החברה חלה חובה לבצע

ספירות מלאי אחת לשנה, בהתאם לסעיף 26 להוראות ניהול ספרים. כמו כן, מוצע שהספירות המלאי

יבוצעו על ידי צוות שיוקם בחברה, ולא על ידי מנהלת החשבונויות לבדה.

שאלה מספר 4 (12 נקודות)

התשובה מבוססת על כללי ההתנהגות המקצועית כפי שפורסמה על ידי לשכת רואי חשבון וחוק החברות החדש.

אסתר: על פי חוק החברות מי שרשאי למנות רואה חשבון מבקר הנו בדרך כלל האסיפה הכללית. בכל מקרה, אין בסמכותה של המנכ"ל למנות מבקר לחברה. כמו כן אסתר אינה יכולה לקבל את התפקיד בטרם ביקשה את הסכמתו של רואה החשבון הנוכחי ווידאה כי אין לו התנגדות לחילופין. (3 נקודות)

קאריין: אסתר טועה, יש לקבל את הסכמתה של רואת החשבון הנוכחית בהתאם לכללי ההתנהגות ולא בהתאם לכללי אי התלות. היא צודקת בכך שיש לקבל את הסכמת רואת החשבון שקדמה אך יש לפנות אליה בכתב וליידעה על ההצעה, ולא טלפונית כפי שאסתר מציעה. (3 נקודות)

מיכל: על פי כללי ההתנהגות יש להמתין זמן סביר למענה מרואה החשבון שקדם ולהמתין 15 ימים. שבוע וחצי לצורך העניין אינו מספק. יתרה מזו, מתוקף הסעיף האומר כי "חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי אמיתו" מן הראוי כי אף אם לא נענה תוך 15 יום, ינסה בשנית לתפוס את חברו בכדי לקבל את הסכמתו בטרם ייענה בחיוב להצעה. (3 נקודות)

אנה: סעיף 17 בכללי ההתנהגות המקצועית עוסק בפרסומת האסורה והמותרת. הסעיף מציין כי פרסום באתר האינטרנט של המשרד- מותר, וכי חבר רשאי לציין פרטים בדבר תאריס אקדמאיים שרכש. עם זאת אל לו לכלול מידע בדבר שמות לקוחותיו בעבר ובהווה. (3 נקודות)

שאלה מספר 5 (21 נקודות)

1. ניתן לקבוע את הסדר שכר הטרחה מראש עבור שירותי ביקורת של דוחות כספיים, ובלבד שלא יצור הגבלה בהיקף הביקורת, דהיינו ימנע הרחבתה בהתאם לצורך.

בסעיף 8 ו' בגילוי דעת מס' 91 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", נאמר כדלקמן: ניתן לכלול במכתב ההתקשרות את הסדר הטרחה של רואה החשבון המבקר עבור ביקורת של דוחות כספיים ודוח ההתאמה לצרכי מס.

בסעיף 2 בהנחיות אי התלות של רשות לניירות ערך נדרש לסכם את שכר טרחתו של רואה החשבון המבקר מראש והמאפשר הרחבת היקף הביקורת (2 נקודות)

2. מועצת רואי החשבון היא גוף סטטוטורי שהוקם מכוח חוק רואי החשבון. תכליתה של המועצה לפקח על אופן הכשרתם של רואי החשבון ועל דרכי פעולתם. מועצת רואי החשבון היא הגוף אשר מעניק רישיונות לעסוק במקצוע ראיית החשבון בישראל והיא זו אשר רשאית לשלול את הרישיון מן המחזיק בו אם מצאה לנכון לעשות כן או להטיל על מחזיק רישיון סנקציות עונשיות אחרות כקבוע בחוק רואי החשבון אם לא פעל בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית לרואי חשבון. (3 נקודות).

המבקר ידווח על ממצאיו לגבי קיומם של תרמיות או טעויות כלהלן :

- דיווח להנהלת הגוף המבוקר – בדרך כלל בתרמיות, יהיה זה נאות לדווח על המקרה לרמה, במבנה הארגוני של החברה, שהינה מעל לרמה האחראית על האנשים שהמבקר מאמין שהם מעורבים בתרמית. כאשר האנשים הבכירים חשודים בעצמם, יבחן המבקר בקפידה את הנהלים שישמשו בהמשך (כגון : ייעוץ משפטי).
- דיווח ישיר לבעלי המניות- בנוסף לדיווח להנהלה הבכירה, במקרים חריגים, חובה לדווח במישרין לבעלי המניות כגון : מקרים בהם המבקר נאלץ להתפטר מתפקידו עקב חשדותיו.
- דיווח לצד ג' - חובתו של המבקר לסודיות תגרום, בדרך כלל, למניעת דיווח של תרמית או טעות לצד ג'. אולם, בנסיבות מסוימות, החובה לסודיות נדחקת הצידה על ידי תקנות, חוק, בית משפט (לדוגמא : דיווח על מעילה או טעות לרשות המפקחת - גופים הכפופים להוראות חוק מבקר המדינה, בהתאם להנחיות מבקר המדינה - הודעת מבקר המדינה (קווים מנחים לרואה חשבון של איגוד), התשל"ו-1976 נקבע כי - המבקר ידווח ללא דיחוי למבקר המדינה במישרין אם בדיקותיו העלו עובדות המצביעות על ליקויים חמורים בהנהלת החשבונות או במינהל הכספים של הגוף המבוקר, חשדות למעשים פליליים או לפגיעה בטוהר המידות מצד הגוף המבוקר / עובדיו או ממלאי תפקידים בו). (2 נקודות)

3. בהתאם לסעיף 5 לתקן ביקורת 91 מכתב ההתקשרות ייחתם על ידי יו"ר הדירקטוריון ומנכ"ל הגוף המבוקר (ולגבי מבוקר שאינו חברה – באמצעות בעלי תפקידים מקבילים לאלה). (2 נקודות)

4. התקנים הבינלאומיים בחשבונאות מפורסמים ע"י המועצה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות [INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - להלן : "IASB"]. ה-IASB הינו גוף נפרד מהפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון [IFAC], אך פועל בדרך כלל בתאום ובשיתוף פעולה איתו.

התקנים הבינלאומיים בחשבונאות מחייבים בישראל תאגידים שניירות הערך שלה נסחרים בבורסה והינם כפופים לחוק ניירות ערך, וכן גופים אחרים, בעניין שאין בו תקן ישראלי או כלל חשבונאי מקובל בישראל [תקן 26, סעיף ג']. (2 נקודות)

5. להלן דוגמאות לשינויים שחלו במהלך השנים האחרונות בדוח רואה החשבון המבקר :

פרסומם של תקני גילויי דעת בביקורת 61 ו-63 מהשנים 1995-6 ביטל את תחולתו של גילוי דעת 4 על תיקוניו .

להלן עיקרי השינויים :

גילוי דעת 4 על תיקוניו	ביקורת גילויי דעת 61 ו-63
1. כותרת והפניה	1. כותרת והפניה
2. פסקת ההיקף הכוללת: 2.1- זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו	2. פסקת המבוא חדשה הכוללת: 2.1- זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו. 2.2- הבחנה בין אחריות הגוף המבוקר לבין אחריותם של מבקרי החשבונות.
2.2 - התייחסות לתקני ביקורת מקובלים ולתקנות שנקבעו בתקנות רואה חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973.	3. פסקת היקף הביקורת, 3.1. התייחסות לתקני ביקורת מקובלים ולתקנות שנקבעו ב"תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רוי"ח), התשל"ג-1973. 3.2 תיאור מטרת הביקורת ועבודת הביקורת שבוצעה על ידי מבקרי החשבונות.
3. פסקת בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.	4. פסקת בסיס הדיווח בדוחות הכספיים- בדומה לגילוי דעת 4.
4. פסקת חוות הדעת	5. פסקת חוות הדעת- בדומה לגילוי דעת 4.
5. תוספת לנוסח האחד	6. תוספת לנוסח האחד- בדומה לגילוי דעת 4.
6. תאריך	7. תאריך
7. חתימה	8. חתימה

הנימוק לביטולם של גילוי הדעת שקבעו את נוסח דוח המבקרים הקודם:

גילוי הדעת 4 על תיקוניו (לחברות שאינן ציבוריות) וגילוי הדעת 39 (לחברות ציבוריות) וקביעת מתכונת ונוסח חדשים לדוח המבקרים באו לידי ביטוי בפרק המבוא של גילוי דעת 61, כדלהלן:
 "בשנים האחרונות שונה בכמה מארצות המערב הנוסח האחד של דוח המבקרים.
 שינוי זה אמור לגשר על פער הציפיות על ידי הבהרות שלא הופיעו בעבר בנוסח האחד".
 גילוי דעת 71 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר" אושר לפרסום על ידי הוועד המרכזי של הלשכה ביום 17 בינואר 2000. גילוי דעת זה ביטל את שני קודמיו, גילוי דעת 61 ו-63.
 העילה לפרסומו של גילוי דעת זה הייתה כניסתו לתוקף של חוק החברות.
 בפרק המבוא לגילוי דעת 71 מובאים עיקרי העדכונים שנעשו במתכונת דוח רואה החשבון המבקר ובנוסחו, כלהלן:

- החלפת המילים "הצגה מטעה מהותית, בין שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים ובין שמקורה בהטעיה הכלולה בהם" במילים "הצגה מוטעית מהותית".
- תיקון ניסוח של פסקת בסיס הדיווח ומיקומה כפסקה האחרונה בדוח.
- תוספת לנוסח האחד לגבי דוחות כספים המיועדים להיכלל בתשקיף אשר תתייחס לכך שרואה החשבון נתן חוות דעת קודמת על הדוחות הכספיים לאותם ימים ושנים".

תקן ביקורת 90 בדבר " האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר" אושר לפרסום על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת החל מ- 1/12/2004. תקן ביקורת זה בא לבטל את קודמיו. עיקר השינוי מובא בסעיפים 1-4 לתקן 90 ובעיקרו כניסתו לתוקף של תקן חשבונאות מס' 12 של המוסד הישראלי

לתקינה בחשבונאות בדבר "הפסקת ההתאמה של הדוחות הכספיים". תקנים 12, 17 קובעים כי החל מהמועד הקובע (1/1/2004), הדוחות הכספיים ידווחו בסכומים מדווחים שהם הסכומים המותאמים למועד המעבר, בתוספת סכומים בערכים נומינליים, שנוספו לאחר מועד המעבר, ובניכוי סכומים שנגרעו לאחר מועד המעבר ולאור כך, נדרש שינוי נוסח פסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים לתקופות שלאחר יום המעבר.

תקן ביקורת 99 פורסם בינואר 2009. תקן זה פורסם לאור אימוץ התקינה הבינלאומית (IFRS) על ידי חברות ציבוריות בישראל. לשכת רו"ח נערכה באותה עת לפרסום תקן ביקורת שמבוסס על תקן בינלאומי שהיה אמור להתפרסם באותה עת. לאור דחיית פרסום התקן הבינלאומי הוחלט לפרסם תקן ישראלי כחוראת שעה עד לפרסום תקן אחר שיהיה מבוסס על התקן הבינלאומי החדש.

השינויים העיקריים שנעשו בדוח המבקר לאור כניסתו לתוקף של תקן ביקורת 99 הינם:

- במסגרת פסקת ההיקף יצוין כי הביקורת נערכה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- בפסקת המבוא ובפסקת חוות הדעת יצוין בהתאם לאיזו תקינה חשבונאית נערכו הדוחות הכספיים (תקינה ישראלית או תקינה בינלאומית).
- פסקת בסיס הדיווח בוטלה.

תקן ביקורת 102, אשר פורסם בפברואר 2010 העריך תוקפו של תקן ביקורת 99.

6. המוסד לתקינה חשבונאית - המוסד לתקינה חשבונאית בישראל (להלן "המוסד ל תקינה") מופקד החל מחודש אפריל 1997 על התקינה החשבונאית בישראל והוא החליף בכך את לשכת רואי החשבון בישראל (להלן - "הלשכה"). המוסד אימץ את גילויי הדעת שפורסמו קודם לכן ע"י הלשכה, המהווים כללים מחייבים, כל עוד לא פורסם על ידו תקן חדש.

המוסד הוקם על פי הסכם מסגרת בין הרשות לניירות ערך לבין הלשכה. במוסד לתקינה מיוצגים גורמים שונים מחוץ ל"קהילת מקצוע החשבונאות" - חברות מדווחות, גופים מפקחים, משקיעים ואנשי אקדמיה. ייצוג זה מבטיח לא רק תדמית של אי-תלות והעדר משוא פנים, אלא גם רגישות והיענות רבה יותר לצרכיהם ודרישותיהם של המשתמשים השונים בדוחות הכספיים. במידה מסוימת דומה הקמת המוסד לתקינה בישראל להקמתו בשנת 1973 של ה-FASB האמריקאי שהחליף את ה-ACCOUNTING STANDARD BOARD של ה-AICPA הייצוגיות והאחריות הציבורית של המוסד לתקינה באים לידי ביטוי גם באופן פעולתו ובעובדה כי תוכנית העבודה ותוכן הדיונים של הוועדה המקצועית שלו הינם פומביים. (2 נקודות).

סיכון ביקורת - משמעו הסיכון שמבקר חשבונות ייתן חוות דעת שגויה על הדוחות הכספיים, סיכון הביקורת הינו שילוב של שלושת הסיכונים הבאים:

(1) סיכון שבמהות - (IR) INHERENT RISK.

(2) סיכון בקרה - (CR) CONTROL RISK.

(3) סיכון חשיפה - (DR) DETECTION RISK.

יצוין כי סיכון שבמהות וסיכון הבקרה (IR, CR) הם בשליטת המבוקר ואילו סיכון חשיפה הינו בשליטת המבקר. (2 נקודות).

תיק קבע - תיק זה נפתח בכדי לשמור בו, באופן קבוע, רשומות ומסמכים בעלי חשיבות שיש בהם עניין מהיבט הביקורת משנה לשנה, דהיינו ניירות עבודה העשויים לסייע לביקורת לתקופה ממושכת והקשורים במספר תקופות ביקורת (למשל בגין ביקורת מחזורית). ריכוז מסמכים אלו בתיק הקבע מקל על איתור מסמכים חשובים ועל לימוד והכרת המבוקר. **2 נקודות**.

PCAOB

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board - הועדה לפיקוח על הביקורת בחברות ציבוריות שהוקמה מכוח חוק סרביינס-אוקסלי (SARBANES-OXLEY ACT) שנחקק לאור השערוריות החשבונאיות הרבות שאירעו בארה"ב. תפקידי הועדה לפקח הן על החברות הציבוריות והן על פירמות רואי החשבון המבקרים את החברות הציבוריות וזאת באמצעות פרסום תקני ביקורת ותקני אתיקה מקצועית. סמכות הפיקוח על הועדה ואכיפת החלטותיה ניתנה ל- SEC.

AS - Audit Standard - תקני הביקורת שמפרסם ה- PCAOB המחייב את פירמות רואי החשבון של החברות הציבוריות אותן הוא מבקר **(2 נקודות)**.

7. מטרת הביקורת היא אחת ויחידה והיא לאפשר לרואה החשבון המבקר לחוות דעתו לענין השאלה האם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי של המבוקר, תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו וזאת כפי שיצהיר בסופו של אותו תהליך ביקורת עם פרסומו של דוח רואה החשבון המבקר לאחר שנקט את כל הנהלים והבדיקות כפי שחשב לנכון. על המבקר לקבוע נהלים הדרושים לעריכת ביקורת בהתאם לחקיקה, בהתאם להמלצות פרסומים מקצועיים של לשכת רואי חשבון ובהתאם לדרישות הדיווח.

כלומר, מטרת הביקורת היא לאפשר לרואה החשבון המבקר לחוות דעתו האם הדוחות הכספיים עומדים בהוראות ה"סטנדרט הכפול" כפי שנקבע במשפט הבנקאים :

- עמידה בכללי חשבונאות מקובלים.

- משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את מצב העסקים **(2 נקודה)**