

## ביקורת חשבוניות

מרצה: רו"ח רוני סיון

מתרגל: רו"ח אייל אברהם

סמסטר א' תשע"א

מועד הבחינה:	יום שישי 18.2.11, שעה 08:30
משך הבחינה:	שלוש שעות
מס' עמודים:	5 עמודים
חומר עזר:	אסור השימוש בחומר עזר.

J-36

**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.

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

לתשומת לב התלמידים:  
הבחינה היא אנונימית. התלמיד אינו חייב לרשום את שמו על מחברת הבחינה.  
מחברתו תזוהה על סמך מספר תלמיד ומספר סידורי שייכתב על גבי המחברת.  
תלמיד שכתב את שמו כאילו ויתר מראש על בדיקה אנונימית של מחברת הבחינה שלו.

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

**סמסטר א' - מועד א' – תשע"א**

**מועד הבחינה :** יום ו' 18.2.2011

**משך הבחינה :** שלוש שעות.

**מס' עמ' בבחינה :** 5 (כולל דף זה).

**חומר עזר :** חל איסור על השימוש בחומר עזר.

בתום הבחינה יש להקפיד ולמסור למשגיחה (באופן אישי) את כל מחברות הבחינה.  
על התלמיד להמתין עד אשר תסמן המשגיחה כי החזיר את כל המחברות, (כולל ציון מספר המחברות), השאלון ודף התשובות.

**ב ה צ ל ח ה**

## שאלה מס' 1 (24%)

להלן תאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות פרטיות שונות, בהם נתקלת בעבודתך כרואה החשבון המבקר, בהקשר לביקורת דוחותיהן הכספיים השנתיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010 (להלן - "הדוחות הכספיים"):

1. בבדיקת הוצאות השכר והגלוות בחברת רקפת בע"מ, נמצא כי החברה מעסיקה פועלים זרים ללא קבלת היתר להעסקתם כנדרש. במענה לבידורים שערכת, נענית כי אין זה מעניינך לבדוק את חוקיות העסקת העובדים, ודי לך כי שכרם משולם בשיקים ונרשם במלואו בספרי החברה.
2. חברת תורמוס בע"מ הינה עתירת רכוש קבוע מסוגים שונים. במענה לבקשתך מהנהלת החברה לערוך מפקד של רכוש הקבוע של החברה לתאריך המאזן, נענית על ידה כדלקמן: "בקשתך חריגה ובלתי מקובלת - רכוש קבוע אינו מלאי, ואין צורך לפקדו בתאריך המאזן או בכל מועד אחר. מספיק שהחברה יודעת על קיומו".
3. בסקירת דוח ההנהלה שצורף לדוחות הכספיים של חברת צבעוני בע"מ המבוקרים על ידך, נמצאה על ידך אי התאמה באשר לתיאורה של תביעה מהותית שהוגשה נגד החברה ולהערכה באשר לתוצאותיה. הנהלת החברה מסרה לך כי המידע בדוחות הכספיים הינו מדויק יותר, הוא זה המחייב, והוא זה שעליו הינך מחווה דעתך.
4. מפקדי המלאי שנערכו בסופי השנה בחברת כלנית בע"מ, לוו בעבר בקשיים רבים שנבעו מכמויות המלאי הגדולות וממגוון הפריטים. חשב החברה הציע להמיר את מפקד המלאי השנתי הנערך בסוף השנה, במספר מפקדים חלקיים של המלאי שיערכו במשך השנה, באופן שבכל מפקד יפקדו פריטים שונים.
5. בדוחות הכספיים של חברת חרצית בע"מ קיימים גרעון גדול בהון העצמי ותזרים מזומנים שלילי. נמסר לך ע"י הנהלת החברה כי לא קיים חשש למצבה הכספי של החברה, מאחר ובעל השליטה בה, הידוע בציבור כאיש אמיד מאד, התחייב בכתב כלפי החברה להעמיד לרשותה, בעת הצורך, אמצעים כספיים, ככל שידרשו וללא כל הגבלה.
6. חברת נרקיס בע"מ עוסקת בפיתוח ומכירה של ציוד תקשורת מתוחכם. במפקד המלאי שנערך ע"י החברה בתאריך המאזן, נמצאו בפנית המחסן מארזים רבים של ציוד תקשורת להם הוצמדו תוויות "מכור". נמסר לך כי מלאי זה נמכר ללקוח של החברה בחודש האחרון של שנת הדוח, ולפי ההסכם איתו הינו מוחזק ע"י החברה וישלח אליו עפ"י דרישתו.
7. הנהלת חברת סביון בע"מ, נמצאת בשלבים מתקדמים של משא ומתן עם ועד עובדי החברה, באשר לתנאי העסקת העובדים (שכר ותנאים נלווים). הנהלת החברה סירבה לערוך בספרי החברה הפרשות כלשהן, הנובעות מהשלכות אפשריות של הסכמי השכר החדשים שצפויים להיחתם. הנהלת החברה נימקה את סירובה לערוך הפרשות כאמור, בכך שקשה לחזות תוצאותיו של המשא ומתן, וכי המידע בדבר עריכת הפרשות ורישומן בספרי החשבונות של החברה עלול להגיע לידיעת ועד העובדים, לחשוף את ציפיותיה של ההנהלה, ולהחליש בכך את עמדת הנהלת החברה במשא ומתן.
8. הנהלת חברת לילך בע"מ מסרבת לשלוח מכתב ליועציה המשפטית (LEGAL LETTER), מאחר לדבריה רק לאחרונה היא קיבלה דו"ח מיועציה המשפטית, המסכם את כל פעילותם בשנת הדוח, וכל דוח נוסף שתבקש מהם יהיה כרוך בעלויות ולא יהיה בו כל מידע נוסף מעבר לזה הכלול בדוח דלעיל שנתקבל בחברה.

### גדרש:

הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, ומה השפעתם, אם קיימת, על תהליך הביקורת ועל חוות דעתך על הדוחות הכספיים של החברות.

### הערות:

- לא נדרש לנסח את ההשפעה על חוות הדעת.
- לצורך התשובה הינך רשאי להניח הנחות רלבנטיות וסבירות, המתבססות על נתוני השאלה, ככל שנדרש.

## שאלה מס' 2 (24%)

במשרד רואי חשבון נערך דיון מקצועי לצורך רענון נוהלי ביקורת של סעיפי ה"לקוחות" וה"חייבים" (להלן - "חייבים") ושל ה"ספקים" וה"זכאים" (להלן - "הזכאים") בדוחות כספיים של חברות, המיושמים ע"י עובדי המשרד.

במהלך הדיון הושמעו הדעות והאמירות דלקמן, המתייחסות למקרים ולנסיבות שונים:

1. "אישור יתרה של חייב הינו סוף פסוק. אין טעם להשקיע זמן ביקורת נוסף בחייב שאישר את יתרתו בספרי החברה".
2. "במקרים רבים אין טעם במשלוח בקשות ע"י המשרד לאישורי יתרות של חייבים וזכאים, שכן מניסיון העבר החייבים והזכאים ממילא אינם מגיבים לבקשות. חבל על הזמן ועל העלויות המושקעים בתהליך".
3. "באותם המקרים בהם נמצאו אי התאמות מהותיות בין היתרות שצוינו בתשובות החייבים או הזכאים, לבין יתרותיהם כרשומות בספרי החברה, עדיף שהמבקרים שלנו יערכו את התאמת היתרות של חשבונות החייבים והזכאים כדי לגשר על הפערים. כך נוכל לוודא שלא עובדים עלינו".
4. "לחלק מהחברות המבוקרות נוסחים משלהן לבקשות לקבלת אישורי יתרות של חייבים ושל זכאים, המשמשים אותן באופן שוטף, ושאיום זהים לנוסח שבשימוש המשרד שלנו. עדיף במקרה זה להשתמש בנוסח שבשימוש החברות המוכר לחייבים ולזכאים, ובכך להגדיל את הסיכויים לקבלת מענה מהם".
5. "כדי לחסוך את עלויות הכרוכות בתהליך משלוח הבקשות, בחברות בהן קיים מספר רב של חייבים ו/או של זכאים, עדיף לתת לחברה לשלוח את הבקשות במקום שאנו נעשה זאת. אין זה משנה מי שולח את הבקשות - חשוב מי מקבל את התשובות".
6. "קורה שישנן מעטפות הכוללות בקשות שנשלחו לאישורי יתרות של חייבים ושל זכאים המוחזרות למשרדנו ע"י הדואר בציון: "לא נמצא", "כתובת משובשת" וכד'. אין טעם להתעסק עם בקשות אלה, שכן השקעת הזמן לא שווה את התועלת שתנבע מכך".
7. "יש להקפיד על קיומו של נוסח אחד ויחיד של משלוח בקשות לאישור יתרות של חייבים ושל זכאים שבשימוש המשרד. כיום ישנם בשימוש משרדנו שני נוסחים שונים שבסופו של דבר מיועדים לאותה מטרה".
8. "עדיף להשתמש בנוסח בקשה לאישור יתרה שאינו מצוין את הסכום הרשום בספרי הגוף המבוקר, ולבקש מהחייב או הזכאי לציין בטופס התשובה את סכום החוב הידוע לו. כך לא נגביל את התשובה לסכום המצויין במכתב הבקשה, וההתייחסות של החייבים או הזכאים תהיה אפקטיבית יותר".
9. "בחברות גדולות, בהן נשלחות בקשות לאישורי יתרות של חייבים ושל זכאים ע"י מחלקת הביקורת הפנימית, ניתן לתפוס עליהן טרמפ, ואנו יכולים להסתפק באישורי יתרות אלה, ואין צורך להעמיס בקשות נוספות על החייבים ועל הזכאים".
10. "כדי שמשלוח הבקשות לאישורי יתרות החייבים והזכאים יהיה אפקטיבי יותר, עדיף לנו לקבל את מידגם החייבים והזכאים מהנהלת החשבונות של החברה, המכירה את החייבים והזכאים ויודעת מי הם הבעייתיים שכדאי לאמת את יתרת חובם או זכאותם".

### נדרש:

1. חווה דעתך על הדעות והאמירות דלעיל (יש להתייחס בתשובה לכל סעיף בנפרד).
2. פרט את הקריטריונים שבהם תתחשב לצורך קביעת מדגם סלקטיבי למשלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים וזכאים (על פי מה תבחר את החשבונות בגינם ישלחו הבקשות לאישורי היתרות).

### שאלה מס' 3 (20%)

משרדך מונה לאחרונה כרואי חשבון מבקרים של חברת שירותי חופים בע"מ (להלן - "החברה"). החברה עוסקת באספקת ציוד ומזון לאוניות העוגנות בישראל. החברה הינה גדולה יחסית, ומאופיינת במספר קטן של לקוחות ובמספר רב של ספקים.

סעיף הספקים מהווה את עיקר התחייבויותיה של החברה.

כרואה החשבון המבקר של החברה זומנת לישיבה של הנהלת החברה, שנערכה ביום 12 בינואר 2011, שבה נידונו, בין היתר, נוהלי הקניות של החברה והתשלומים לספקיה, ומצוקת האשראי של החברה.

במהלך הישיבה, דווח ע"י סמנכ"ל הכספים של החברה, כדלקמן:

1. לאחרונה חלה הקניין הראשי של החברה (להלן - "הקניין") במחלה קשה, ולא ברורה יכולתו להמשיך ולתפקד לאורך זמן. למרות מחלתו ממשיך הקניין לבוא בדבקות לעבודה ומסרב להאציל מסמכויותיו לסגנו. לדבריו הוא ממשיך לתפקד כרגיל ומקווה להחלים בקרוב.
2. בעריכת התאמות חשבון עם ספקי החברה שנערכו לאחרונה, בהעדרו של הקניין, שבד"כ מטפל גם בבירורים עם הספקים, נמצאו מקרים שבהם ספקים חלקו על סכומים הרשומים לזכותם בספרי החברה. הטענות העיקריות שהועלו ע"י אותם ספקים היו בשל אי רישום בספרי החברה של זיכויים בגין קניות, ו/או רישום זיכויים בסכומים מופחתים בגין קניות, ו/או חיובים בחשבונות הספקים בגין הנחות שלא ניתנו על ידי הספקים לחברה, ו/או רישומים בגין החזרות סחורה שלא הוחזרה לספקים.
3. בחשבונות הספקים קיימות יתרות זכות הנובעות מפעילות של שנים קודמות.
4. בחודשים האחרונים חלה הרעה בתזרים המזומנים של החברה וגובר הלחץ עליה מצד הבנקים עקב חריגות ממסגרות האשראי שאושרו לה.

#### בדרש:

1. פרט והסבר כיצד עליך לנהוג בעקבות המידע האמור לעיל ומה השפעתו על תהליך הביקורת של הדוחות הכספיים של חברת שירותי חופים בע"מ.
2. ערוך תכנית ביקורת לבדיקת סעיף "ספקים" במסגרת הביקורת של הדוחות הכספיים של חברת שירותי חופים בע"מ לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2010.

### שאלה מס' 4 (16%)

במהלך דיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון, לצורך רענון ושיפור תהליכי הביקורת של הדוחות הכספיים, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח ארזי כי:** "ביקורת חשבונות הבנק של הגוף המבוקר מהווה נדבך מרכזי בתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים, לפיכך, יש לתת דגש מיוחד לביקורת חשבונות הבנקים", **אמר רו"ח אלוני כי:** "ביקורת של כל סעיף בדוחות הכספיים הינה חשובה באותה מידה, ואין לדעתי לתת עדיפות דווקא לביקורת חשבונות הבנקים".
2. **אמר רו"ח ברושי כי:** "מה שחשוב באמת הוא לבדוק את התאמות של חשבונות הבנק, ולוודא שהיתרה של חשבון הבנק בספרי הגוף המבוקר תהיה זהה ליתרה לפי ספרי הבנק. רק לפני מספר ימים הביע בפני חשב של גוף המבוקר על ידנו, מורת רוח מכך שהדוחות הכספיים אושרו, כאשר קיים פער גדול בין היתרה המופיעה באישור הבנק לבין יתרת חשבון הבנק ספרי החשבונות של החברה, ועל כך שלא דאגנו לקיומה של התאמת בנק מלאה ולזהות בין היתרות".

### שאלה מס' 4 - המשך

3. **במענה לדבריו של רו"ח אורני** כי: "אני מוטרד מכך שאצל אחד מלקוחותי הגדולים, לו מספר רב יחסית של חשבוניות בנק, כל התאמות הבנק נערכות ע"י מנהל החשבוניות הראשי, ללא מעורבות של כל גורם אחר בחברה. מצב דברים זה נמשך מזה זמן רב", **אמר רו"ח תפוחי** כי: "עדיף שהתאמות הבנק יערכו באופן קבוע ע"י מנהל החשבוניות הראשי מאשר ע"י גורם מתחתיו, שכן דרושה מיומנות ואחריות בעריכת ההתאמות".

### נדרש:

1. חווה דעתך על האמור לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).
2. הכן נוהל לביקורת של ההתאמות של חשבוניות הבנק במסגרת הביקורת של דוחות כספיים שנתיים.

### שאלה מס' 5 (16%)

במשרד רואי חשבון נערך דיון מקצועי בדבר נוהלי מיפקד המלאי של סוף השנה (להלן - "מיפקד המלאי"), כחלק מביקורת המלאי בדוחות כספיים של חברות, המיושמים ע"י עובדי המשרד. במהלך הדיון הושמעו, בין היתר, הדעות והאמירות דלקמן:

**רו"ח ברושי:** "אין צורך במיפקד מלאי של החברה, המצוי במחסני ערובה (מלאי שטרם שולמו בגינו מיסי יבוא), שכן מלאי זה הינו בפיקוח המכס, ולפיכך, ניתן להסתפק בקבלת אישור מחסני הערובה על המלאי המוחזק אצלם עבור הגוף המבוקר. אישורים אלה הינם ברמת מהימנות גבוהה ביותר".

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

**רו"ח שקדי:** "ללקוחות בהם חלו בעבר עיכובים בהוצאת הדוחות הכספיים בעקבות קשיים שנתגלו כתוצאה ממיפקד המלאי, אני ממליץ להקדים את מיפקד המלאי ולערוך מספר שבועות לפני תאריך המאזן, ואז נותר מספיק זמן לערוך את הבדיקות וההתאמות של המלאי, ככל שתידרשנה, ולהימנע מעיכוב מועד הוצאת הדוחות הכספיים".

**רו"ח אגוזי:** "אני ממליץ ללקוחות להם מלאי רב ובעייתי, להמיר את מיפקד המלאי של סוף השנה במיפקדי מלאי חלקיים במשך השנה - עריכת מיפקדי מלאי במשך השנה עדיפים הן ללקוחות והן לרואי החשבון המבקרים".

**רו"ח ארזי:** "כאשר המלאי מסודר והבקרה הפנימית בחברה הינה טובה, יכולים הלקוחות להסתפק, לצורך מיפקד המלאי של סוף השנה, בעריכת מפקד מלאי מדגמי, במקום בעריכת מיפקד של כל פריטי המלאי".

**רו"ח אלוני:** "אצל חלק מהלקוחות נמצאו במסגרת מיפקד המלאי כמויות מהותיות של מלאי שסומן כ"דוגמאות לא למכירה". אין לכלול מלאי זה במפקד המלאי, שכן הוא אינו מיועד למכירה".

**רו"ח אורני:** "קיימים מצבים בהם במועד מיפקד המלאי, נמצאות חבילות של מוצרים, להן מצורפות תעודות משלוח. אין לכלול מלאי זה במיפקד המלאי מאחר והוא אינו שייך לחברה".

**רו"ח גפני:** "אין לכלול במיפקד המלאי, מלאי במישגור (קונסיגנציה), הן זה של החברה המוחזק במישגור אצל אחרים, והן זה של אחרים המוחזק במישגור אצל החברה, שכן המלאי מהסוג הראשון אינו מצוי בחברה בתאריך המאזן, ואילו המלאי מהסוג השני אינו שייך לחברה".

### נדרש:

חווה דעתך על האמור לעיל (יש להתייחס לכל אמירה בנפרד).