

סדרון

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 ב' תשע"ב

מועד א'

יום שלישי 31.7.12, שעה 09:00

שלוש שעות

5 עמודים

אסור השימוש בחומר עזר.

מועד הבחינה:

משך הבחינה:

מס' עמודים:

חומר עזר:

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.

J-34

שאלה מס' 1 (18%)

להלן תאור של אירועים ומצבים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לחברות פרטיות שונות, בהם נתקלת בעבודתך כרואה חשבון המבקר, בהקשר לביקורת דוחותיהן הכספיים השנתיים לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2011 (להלן - "הדוחות הכספיים"):

1. מונית כרואה החשבון המבקר של חברת שחם בע"מ בחודש פברואר 2012. עבודתך הראשונה, במסגרת זו, הינה ביקורת הדוחות הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2011. בשיחות שקיימת עם רואה החשבון המבקר שקדם לך, נמסר לך על ידו, כי מאחר והעריך כי מינויו כרואה החשבון המבקר של החברה לא יחודש, החליט שלא להיות נוכח בעת מפקד המלאי ליום 31 בדצמבר 2011 שנערך על ידי החברה.
2. בחודש ינואר 2012 הוחזרו לחברת חלמיש בע"מ חלק מהותי מהמוצרים שנמכרו על ידה בחודשים האחרונים של שנת 2011. לטענת הנהלת החברה, החזרת מוצרים הינה תופעה רגילה בחברה ולפיכך, אין לתת לכך ביטוי בדוחותיה הכספיים של החברה לשנה שנסתיימה ביום 31 בדצמבר 2011.
3. בעת המעבר למשרדיה החדשים, רכשה חברת צור בע"מ רהוט וציוד חדשים במחירים הנראים לך כגבוהים מהותית ממחירי השוק של אותם מוצרים.
4. נודע לך כי הנהלת חברת בזלת בע"מ נמצאת במשא ומתן מתקדם עם ועד עובדי החברה, בדבר תביעתם להפשי שכר. הנהלת החברה סירבה למסור לך פרטים בעניין זה, וציינה שממילא לא תסכים לתת ביטוי ואו גילוי כלשהו בדוחות הכספיים בהקשר זה, לפני חתימת הסכם השכר עם ועד העובדים. הנהלת החברה תירצה זאת בכך, שהנושא רגיש ביותר, ואם יוודע לנציגי העובדים כי נערכו הפרשות בדוחות הכספיים להפשי שכר, עלול הדבר להחליש את עמדת הנהלת החברה במשא ומתן עם ועד העובדים.
5. הנהלת חברת אודם בע"מ מסרבת לתת גילוי בדוחות הכספיים לערבות בסך של 3,000,000 ש"ח, שהוצאה ע"י החברה להבטחת אשראי שקיבל בעל שליטה בה מתאגיד בנקאי, בטענה כי ערבות זו מקווצת כנגד ערבות נגדית בסכום זהה שקיבלה החברה מבעל השליטה.
6. בדוחות הכספיים המאוחדים של חברת אודם בע"מ והחברות הבנות שלה, לא ניתן גילוי לעובדה שהחברה והחברות הבנות שלה חתמו על ערבויות הדדיות צולבות (כל אחת עבור כל האחרות), ללא הגבלה בסכום, לחובותיהן לתאגיד בנקאי. הנהלת החברה נימקה את אופן ההצגה על ידה, בכך שמאחר ומדובר בדוחות מאוחדים, הערבויות ההדדיות מתבטלות באיחוד, והמידע האמור אינו משמעותי מבחינת הקבוצה.

נדרש:

הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, ומהי השפעתם, אם קיימת, על תהליך הביקורת ועל דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של החברות (לא נדרש לנסח את ההשפעה על דוח רואה החשבון המבקר).

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

שאלה מס' 2 (20%)

מוניט לאחרונה כרואה חשבון מבקר של חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב (להלן- "החברה"). הונה העצמי של החברה כולל הון מניות, קרנות הון ועודפים. במהלך השנה הנפיקה החברה מניות נוספות לציבור וחילקה דיבידנד במזומנים לבעלי מניותיה.

נדרש:

ערוך תכנית ביקורת של סעיפי הון המניות, קרנות ההון ועודפים וכל הקשור לחלוקת הדיבידנד, במסגרת ביקורת דוחותיה הכספיים השנתיים של החברה (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).

שאלה מס' 3 (20%)

בדיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון, לצורך רענון הנהלים ותכניות הביקורת הנהוגים במשרד, הושמעו הדעות וחילופי הדברים הבאים:

במענה לדבריו של רו"ח אגוזי: "כי במסגרת תהליך ביקורת הדוחות הכספיים של תאגידים, על מבקרי החשבונות לסקור את פוליסות הביטוח שהוצאו לתאגידים", אמר רו"ח שקדי: "מה לביקורת הדוחות הכספיים ולפוליסות הביטוח? יתירה מזאת- סקירת פוליסות הביטוח מצריכה ידע מקצועי בתחום הביטוח, שאינו מצוי בדרך כלל אצל מבקרי החשבונות, ולפיכך, הנוהל המוצע לא יתרום לתהליך הביקורת, ואין זה מתפקידו של רואה החשבון המבקר לעשות זאת".

נדרש:

1. הסבר ונמק את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל.
2. הסבר כיצד על רואה החשבון המבקר לנהוג כאשר הוא מגלה במהלך הביקורת של הדוחות הכספיים ליקויים, או חשש לליקויים, בנוהלי הביטוח המיושמים בחברה.
3. הסבר ונמק האם לדעתך העדר ביטוח נאות של נכסי החברה, מצריך התייחסות בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים של החברה.
4. הכן תכנית ביקורת מפורטת לבדיקת נושא הביטוחים בחברה במסגרת תהליך הביקורת של דוחותיה הכספיים.

שאלה מס' 4 (22%)

במשרד רואי חשבון נערך דיון מקצועי לצורך רענון נוהלי הביקורת של דוחות כספיים של המיושמים ע"י עובדי המשרד.

במהלך הדיון בנושא ביקורת סעיפי "רכוש קבוע" ו"פחת", הושמעו הדעות והאמירות דלקמן, המתייחסות למקרים ולנסיבות שונים:

1. "לצורך אימות סעיף "רכוש קבוע" בדוחות הכספיים, הכולל, בין היתר, מבנים, ציוד, כלי רכב וכד', בסכומים מהותיים, על הגוף המבוקר לערוך מפקד של הרכוש הקבוע בתאריך המאזן, כדי לאמת את קיומם ומצבם של הפריטים הכלולים בסעיף. מפקד זה הינו באחריות המבוקר, ואנו אמורים לבקר את תקינותו לצורך הסתמכותנו עליו, כחלק מהביקורת של הרכוש הקבוע הכלול בדוחות הכספיים. אם המבוקר יסרב לערוך מפקד כנ"ל, יש לראות בכך הגבלה בהיקף הביקורת הנערכת על ידנו מסיבה שאינה מוצדקת, ויהיה עלינו להימנע מלחוות דעה על הסעיף או על הדוחות הכספיים בכללותם, בהתאם לנסיבות".

2. "במציאות דהיום, חלק ניכר מהרכוש הקבוע שבשימוש הגופים, אינו שייך להם, אלא הינו מושכר בהסדרי שכירות שונים ומגוונים. כתוצאה מכך, החיים שלנו כמבקרים הופכים להיות הרבה יותר פשוטים - פחות רכוש קבוע לבדיקה ופחות אחריות בהקשר זה. בדיקת כל הרכוש הקבוע המושכר תעשה ע"י החברות המשכירות ורואי החשבון שלהן ולא על ידנו. כל שעלינו לעשות, אם בכלל, הוא לבקש להמציא לנו אישורים של החברות המשכירות על הרכוש המושכר על ידן לגופים המבוקרים".
3. "נראה לי מוזר שפריטי רכוש קבוע מסוימים הנמצאים אצל החברות המבוקרות בהסדרי שכירות, כלולים ומוצגים, בו זמנית, הן בדוחות הכספיים של הלקוחות שלנו והן בדוחות של חברות הליסינג המשכירות, ולא זאת בלבד - אלא בסכומים שונים. אין לקבל מצב אבסורדי זה בדוחות הכספיים, ויש להסתייג מכך בחוות דעתנו. מוזר יותר הוא שלקוח מסוים שלנו מכר את כל המפעל שלו לחברת מימון ושכר אותו למספר רב של שנים. הלקוח ממשיך לכלול את המפעל בספריו ולהציגו בדוחות הכספיים כאילו שום דבר לא קרה. גם אם נכון להציג זאת כך - מה לנו להתעסק ולאמת מפעל שלם שאינו שייך יותר למבוקר".
4. "יש להקפיד כי ברכישת מקרקעין ע"י המבוקרים, תעשה הפרדה רישומית בין מרכיב הקרקע ומרכיב המבנה שעליה. הפרדה זו חיונית כדי לאפשר פיצול המכירה של המקרקעין בעתיד בין המבנה והקרקע. אם לא ניתן להפריד ביניהם, מאחר ונרכשו כמקשה אחת - יש לרשום את שני המרכיבים בסכום אחד ולטפל בהם כפריט אחד לכל דבר ועניין".
5. "בחישוב הוצאות הפחת של פריטי הרכוש הקבוע יש להקפיד כי המבוקרים חישבו את הוצאות הפחת בספרי החשבונות עפ"י שעורי הפחת שנקבעו ופורסמו בתקנות הפחת של מס הכנסה. אלה הם שיעורי הפחת המחייבים במדינה ועל פיהם יש לנהוג".
6. "הוצאות הפחת, שהינן סעיף תוצאתי, נבדקות בנפרד מסעיפי הרכוש הקבוע, שהינו סעיף מאזני, ולעיתים ע"י מבקרים שונים בצוות הביקורת של אותו גוף. יש לכך יתרונות וחסרונות, ולא ברור לי מה עדיף מבחינת תכנון תהליך הביקורת".

נדרש:

1. חווה זעתך על האמור לעיל ועל השלכותיו על תהליך הביקורת בחברה (יש להתייחס בתשובה לכל סעיף בנפרד).
2. ערוך תכנית ביקורת קצרה ותמציתית, הכוללת 10 נהלי ביקורת עיקריים בלבד, לבדיקת סעיף "רכוש קבוע", כחלק מביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברה (הבחן בין חברה פרטית לתאגיד מדווח).
הערה: אין להציג יותר מ- 10 נהלי ביקורת עיקריים.

שאלה מס' 5 (20%)

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. לנסח דוגמא למכתב פנייה ליועצים המשפטיים של הגוף המבוקר.
2. לייעץ ולהמליץ לעובדי המשרד כיצד עליהם לנהוג במצבים דלקמן:

- 2.1 יועציה המשפטניים של החברה מסרבים להיענות לפניית החברה להמציא לרואה החשבון המבקר את מכתב המשפטנים, בנימוק כי לא יענו לבקשה, עד שהחברה לא תפרע את חובותיה להם ותתחייב לכסות גם את שכר טרחתם הכרוך בהוצאת מכתב המשפטנים.
- 2.2 יועציה המשפטניים של החברה מסרבים להתייחס במכתב המשפטנים באשר להערכת תוצאות האפשריות של תביעה מהותית שהוגשה נגד החברה על ידי לקוח בשל נזקים שנגרמו לו, לטענתו, כתוצאה משימוש במוצריה של החברה. היועצים המשפטניים 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 המשפטניים, שכן אין לחברה מחלוקות משפטיות עם גורם כלשהו, ולפיכך אין היא מסתייעת לצורך זה ביועצים משפטניים.
- 2.4 יועצה המשפטי של החברה הינו אחיין של בעל השליטה בחברה.
- יש להתייחס ולנמק כל מקרה בנפרד.

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

קווים מנחים לפתרון הבחינה
תשע"ב - סמסטר ב' - מועד א'
בחינה ביום 31.7.2012

פתרון שאלה 1 (18%)

אירוע 1. היעדרות רואה החשבון המבקר ממפקד המלאי

השפעה על תהליך הביקורת

על המבקר לוודא, כי רשומות המלאי לתאריך המאזן, אכן משקפות את הכמויות בפועל שהיו בחברה באותו תאריך ואת מצבו של המלאי. מאחר ולא היה נוכח בעת מפקד המלאי, ואף לא יכול היה להיעזר ברואה החשבון המבקר הקודם, עליו לנקוט בנוהלי ביקורת חליפיים לצורך אימות כמויות המלאי ומצבו. לצורך כך יש לנקוט, בין היתר, בנוהלי הביקורת דלקמן:

- לבדוק את נוהלי מיפקד המלאי שנערך ע"י החברה ותוצאותיו ולקיים בירורים, עם הגורמים המתאימים בחברה, על מנת לאמת שמפקד המלאי נערך באופן נאות ותוצאותיו מקבלים ביטוי נאות בדוחות הכספיים.
- לבדוק את מהימנות רישומי המלאי המנוהלים ע"י החברה, ואת הנהלים המיושמים על ידה לצורך פיקוח ובקרה על המלאי, לשם בדיקת נאותותם לשמש בסיס לקביעת ערך המלאי.
- לפקוד מדגמית, לאחר תאריך המאזן, פריטים מהמלאי לצורך אימות יתרתם לאותו מועד ולתאריך המאזן, ככל שניתן, תוך התחשבות בתנועות המלאי בתקופה שבין תאריך המאזן ותאריך המפקד. אם רישומי מצאי המלאי בחברה מעודכנים באופן שוטף ("מלאי תמידי"), ניתן לאמת את נאותות רישומי המלאי במועדים שונים ולהשוות את תוצאות מיפקד המלאי לתאריך המאזן לרישומי המלאי למועד הבדיקה.
- לבדוק התפתחויות במלאי לאחר תאריך המאזן לבחינת הצורך בהפחתת ערכו למחיר שוק הנמוך מהעלות.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

אם נקט המבקר בנהלי ביקורת חליפיים והניח דעתו באשר לכמויות המלאי ומצבו, לא תהיה השפעה לאירוע על חוות דעתו על הדוחות הכספיים של החברה. אם לא הניח דעתו באשר למלאי-יסיטיג בשל הגבלה בהיקף הביקורת.

אירוע 2. החזרת מכירות לאחר תאריך המאזן

השפעה על תהליך הביקורת

החזרת חלק מהותי מהמוצרים שנמכרו ע"י החברה בחודשים האחרונים של השנה צריכה להדליק "אור אדום", ומחייבת את רואה החשבון המבקר לקבל הסברי ההנהלה וגורמים רלבנטיים אחרים בחברה לתופעה, ולבדוק את הסיבות לכך. כן יש לבדוק האם נתקיימו כל התנאים להכרה בהכנסות בגין המכירות (העברת הסיכונים לקונים, העדר שליטה על הסחורה שנמכרה וכד'). בין היתר, יש לבדוק כדלקמן:

- האם זו תופעה חריגה וחד פעמית, או שזו תופעה רגילה וחוזרת בחברה משך כל השנה, או מידי שנה בסופה.
- האם התופעה נובעת מליקויים באיכות המוצרים ששווקו ע"י החברה, וכיצד טופלו ההחזרות.
- האם יש לערוך הפרשות לעלויות/הפסדים הכרוכים בהחזרות.
- האם החברה "ניפחה" את המכירות כדי ליפות את תוצאותיה ע"י מכירות "מאולצות", תוך כוונה ואו התחייבות מראש לרכוש בחזרה, לאחר תאריך המאזן, מוצרים ששווקו על ידה (עיסקות "BUY BACK").

- האם יש לקזז מהמכירות את ההחזרות, ולערך הפרשות בגין העלויות/הפסדים הכרוכים בהחזרות.

יש לסקור את נוהלי הבקרה הפנימית בחברה המתייחסים למכירות ולטיפול בהחזרות.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

- הניח המבקר דעתו כי ניתן בדוחות הכספיים ביטוי ו/או גילוי נאות להחזרות המוצרים, בהתאם לנסיבות, כגון: קיזוז מהמכירות, הצגת החזרות, רישום הפרשות וכד', חוות הדעת תהיה בנוסח האחיד.
- הגיע המבקר למסקנה כי החברה מסרבת לתת בדוחות הכספיים ביטוי ו/או גילוי נאות להחזרות המוצרים, כנדרש בהתאם לנסיבות, יסתייג בחוות דעתו, בדבר העדר ביטוי להחזרות מוצרים שנמכרו בחודשים האחרונים של השנה והוחזרו בתחילת השנה שלאחריה, ולעלויות שנגרמו בגינן.

אירוע 3.

רכישת רכוש קבוע במחירים מופקעים

השפעה על תהליך הביקורת

בביקורת דוחותיה הכספיים של החברה, אין המבקר עוסק, בדרך כלל, בביקורת יעילותה התפעולית, ואין הדוחות הכספיים מיועדים להתייחס ליעילותו התפעולית של הגוף המבוקר. עם זאת, כאשר המבקר מוצא ליקויים תפעוליים במהלך הביקורת שהוא עורך בחברה, מן הראוי שיביאם לידיעת הגורמים הרלבנטיים בחברה, ובמקרים קיצוניים אף לידיעת יו"ר הדירקטוריון ו/או לגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

על המבקר לנקוט במקרה הנדון, בין היתר, בנהלי הביקורת הבאים:

- לוודא עם הגורמים המתאימים בחברה שאכן החברה רכשה נכסים במחירים הגבוהים מהמקובל.
- לברר את הסיבה לרכישות במחירים האמורים, והאם אין בכך כשל ו/או ליקוי בבקרה הפנימית.
- לברר האם הדבר נעשה במודע והאם ניתנה לכך הרשאה.
- לברר האם קיימת זיקה בין רכוש הנכסים בחברה לספק (פעולות עם צדדים קשורים וכד'), והאם ניתן לכך גילוי נאות בדוחות הכספיים.
- לבדוק את הצורך בהפחתת הנכסים לסכום בר השבה כאמור בתקן 15 בדבר "ירידת ערך נכסים".
- לבדוק האם ניתן ביטוי וגילוי נאותים בדוחות הכספיים לעסקת רכישת הרהוט והציוד והצגתה באופן נאות בדוחות הכספיים.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

סטייה מהנוסח האחיד של חוות הדעת תחול אם לא יינתן בדוחות הכספיים ביטוי וגילוי נאותים לפעולת רכישת הנכסים, כגון: העדר גילוי על היות פעולת הרכישה עסקה עם צדדים קשורים, הפחתה לסכום בר השבה וכד'.

אירוע 4. העדר מידע על השלכות מו"מ עם עובדי החברה

יתכן ומדובר באירוע חייב התאמה, בהתאם לתקן חשבונאות 7, בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן.

השפעה על תהליך הביקורת

על המבקר לבדוק את ההשלכות האפשריות של תוצאות המו"מ עם העובדים על הדוחות הכספיים, את סבירות התממשותן של תביעות העובדים, ואת הצורך לערוך הפרשות בגין עלויות שכר נוספות שהחברה צפויה לשלם בגין הפרשי השכר, המתייחסים לתקופת הדוח. לצורך זה על המבקר לקבל מהגוף המבוקר את אומדן עלויות השכר הצפויות בשל יישום ההסכם לכשייחתם, ולבדוק את סבירותו, לרבות את החישובים הכרוכים בעריכת האומדן. לעניין זה,

יתכן ועל המבקר להסתייע ביועציה המשפטיים של החברה, לצורך פרשנויות של היבטים שונים של ההסכם המתגבש ועמדותיהם של הצדדים.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

סירובה של הנהלת החברה להעמיד את המידע המצוי בידה, בעניין המו"מ עם העובדים, לעיונו של המבקר מהווה הגבלה בתיקוף הביקורת. הוטלה על ידי הגוף המבוקר, הגבלה בביקורת, שלדעת המבקר אינה מסיבה מוצדקת, ימנע המבקר ממתן חוות דעת (ראה סעיף 20 בתקן ביקורת 72).

5. ערבות שהוצאה ע"י החברה להבטחת אשראי של בעל עניין

השפעה על תהליך הביקורת

יש לבדוק את מכלול הקשרים בין החברה לבין צדדים קשורים בה, ובמיוחד עם בעל השליטה בה, לצורך איתור עסקאות נוספות עם צדדים קשורים, ובדיקה כי ניתן להם ביטוי וגילוי נאות בדוחות הכספיים.

יש לבדוק את פרטי הערבות שהוצאה ע"י החברה עבור בעל השליטה בה, ואת פרטי הערבות הנגדית שקיבלה החברה ממנו.

יש לוודא כדלקמן:

- כי ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לערבויות דלעיל.
- כי הוצאת הערבות אושרה ע"י הגורמים המתאימים בחברה (הדירקטוריון, בעלי המניות וכד').
- כי ערבות בעל השליטה אינה מסויגת/מותנית, וכי ניתן לקבל שיפוי באמצעותה הן מבחינה משפטית והן מבחינת היכולת הכספית של בעל השליטה.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

אם ניתן בדוחות הכספיים ביטוי וגילוי נאות לערבויות דלעיל ולהשפעתן על הדוחות הכספיים - לא תהיה השפעה לעניין זה על חוות הדעת. אם לא ניתן ביטוי וגילוי כאמור - על רואה החשבון להסתייג בחוות דעתו בשל העדר הביטוי והגילוי.

6. ערבויות הדדיות/ צולבות בדוחות הכספיים

השפעה על תהליך הביקורת

המידע בדבר ערבויות הדדיות צולבות של אודם בע"מ (להלן - "החברה") והחברות הבנות שלה, ראוי שייכלל בדוחות הכספיים של החברה במסגרת הביאורים "עסקאות עם צדדים קשורים" ו"התחייבויות תלויות". מידע זה הינו בעל חשיבות רבה לקוראי הדוחות הכספיים, והעובדה שהערבויות הינן הדדיות/צולבות אינה מבטלת את תקפותן ומשמעותן ואינה ממעיטה מחשיבות המידע.

בעניין זה על רואה החשבון המבקר לבדוק, בין היתר, כדלקמן:

- נוהלי אישור הוצאת ערבויות ע"י החברה בכלל, ובהקשר להוצאת ערבויות אלה בפרט.
- הנסיבות להוצאת הערבויות בחברה.
- מהותן ותנאיהן של הערבויות.
- השלכותיהן על החברה, לרבות ההשלכות אפשריות של מימושן והסבירות לכך.
- מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לקיומן והשלכותיהן האפשריות של הערבויות ההדדיות.

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

אם לא הוצג המידע לגבי הערבויות הנ"ל בדוחות הכספיים כנדרש, על רואה חשבון להסתייג בחוות הדעת, עקב העדר הכללת המידע האמור בדוחות הכספיים.

פתרון שאלה 2 (20%)

1.

עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת סעיף הון המניות בחברה ציבורית

1. קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרש לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה ותכנן את הביקורת בהתאם לנ"ל.
2. תמצת את ההוראות בדבר הון המניות לסוגיו כמפורט במסמכי היסוד של החברה - תזכיר ותקנון.
3. אמת את הנתונים בדבר חלוקת הון המניות: רשום מונפק ונפרע.
4. בדוק שכל התנועות בהון המניות אושרו כהלכה, ואינן סותרות את האמור בתקנון החברה ובחוק החברות, ותואמים את האמור בפרוטוקולים של הדירקטוריון ושל האסיפה הכללית.
5. אמת את הסכומים שנתקבלו ע"י הון המניות עפ"י מסמכי הבנק.
6. בדוק שינויים בסעיפי הון המניות במשך השנה ולאחריה עד תאריך סיום הביקורת.
7. אם הונפקו מניות בפרמיה - בדוק את הסכומים שנרשמו לחשבון פרמיה על מניות.
8. בדוק התאמת נתוני החון הרשום והמונפק לאלה הרשומים אצל רשם החברות [צרך תדפיס עדכני מרשם החברות לניירות העבודה].
9. בדוק קיומן של אופציות למניות בחברה ונאותות רישומן.
10. בדוק קיומן של "מניות רדומות".
11. בדוק התאמת נתוני הון המניות לנתונים בדוח השנתי האחרון שהוגש ע"י החברה לרשם החברות.
12. אם חלו תנועות בהון מניות במשך השנה - קבל פרטים על ההקצאות ובדוק מסמכים מבססים לסכומים שנתקבלו, לרבות תשקיף ההנפקה והדיווחים לבורסה לניירות ערך ולרשם החברות.
13. בדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

2.

עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת סעיף קרנות הון בחברה ציבורית

1. קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרש לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה, ותכנן את הביקורת בהתאם לנ"ל.
2. תמצת את ההוראות בדבר קרנות ההון לסוגיהן כמפורט במסמכי היסוד של החברה - תזכיר ותקנון.
3. בדוק מהותן, הנסיבות והאסמכתאות לרישומן של קרנות ההון בחברה [קרה מהערכה מחדש וכד'].
4. הבחן בין סוגי הקרנות השונים, כגון: בין קרנות הוניות לבין קרנות פירותיות; בין קרנות הניתנות לחלוקה כדיבידנד במזומן לבין קרנות הניתנות לחלוקה כמניות הטבה וכד'.
5. בדוק מילוי ההוראות במסמכים לפיהם נוצרו הקרנות.
6. בדוק את תנועות בקרנות במשך השנה ואמתן.
7. בדוק שהקרנות אינן כוללות זקיפות שהיו צריכות להיזקף לחשבונות תוצאתיים.
8. בדוק הצגה נאותה בדוחות הכספיים לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

3.

עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת סעיף עודפים בחברה ציבורית

- בדוק את סבירות הרווח לשנת הדוח תוך יישום נהלי ביקורת אנליטיים, כגון:
- השוואת הרווח לתקופת הדנ"ח לרווח לתקופה קודמת ו/או מקבילה.
 - השוואת הרווח והשינויים בו בהשוואה לענף ו/או לעסקים דומים.
 - השוואת שיעור הרווח הנקי מהמכירות לשיעור המתייחס לתקופה קודמת ו/או מקבילה.
 - השוואת הרווח ליחידת מוצר הנמכר לזה לתקופה קודמת ו/או מקבילה.

4. עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת חלוקת הדיבידנד בחברה ציבורית

1. בדוק כי הכרזת הדיבידנד וחלוקתו תואמת את האמור במסמכי היסוד של החברה ואינה נוגדת את חוק החברות.
2. בדוק כי סכומי הדיבידנד משולמים בסכומים הנכונים, במועדים שנקבעו ולזכאים לקבלתו.
3. בדוק כי חלוקת הדיבידנד תואמת את רווחיה של החברה ועומדת במבחן יכולת תשלומ.
4. בדוק כי חלוקת הדיבידנד נעשתה ודווחה עפ"י הוראות פקודת מס בעניין ניכוי מס במקור מתשלומי הדיבידנד.
5. בדוק כי חלוקת הדיבידנד דווחה לרשויות השונות - רשויות המס, רשם החברות, בורסה לניירות ערך.
6. וודא כי חלוקת הדיבידנד נרשמה באופן נאות ומוצגת באופן נאות בדוחות הכספיים.

פתרון שאלה 3 (20%)

נדרש 1 - התייחסות לאמירות ולחילופי הדברים

צודק רוי"ח אגוזי וטועה רוי"ח שקדי, שכן במסגרת תהליך הביקורת הדוחות הכספיים של תאגידים, על מבקרי החשבונות לסקור את פוליסות הביטוח שהוצאו לתאגידים, וזאת מהסיבות דלקמן:

- סקירת נושאי הביטוחים, כחלק מסקירת נוהלי הבקרה הפנימית בתאגידים, שנועדה להבטיח שמירה על נכסי החברה ומיזעור הנזקים שיכולים להיגרם לנכסים ולתאגיד בכללותו.
- הסתייעות בפוליסות הביטוח כראיות ביקורת משלימות לאימות קיומם ושווים של נכסים, כגון: מלאי, נכסים קבועים, חובות המובטחים בביטוחי אשראי וכד'.
- הסתייעות בפוליסות הביטוח להערכת התביעות התלויות, השיפויים העשויים להתקבל מהמבטחים, והצורך ביצירתן של הפרשות שונות בגין התביעות התלויות, כגון:
 - o פוליסות אחריות מוצר בעניין תביעות לקוחות בגין נזקים שנגרמו להם משימוש במוצרים שנרכשו על ידם.
 - o פוליסות אחריות מעבידים בעניין תביעות עובדים בגין נזקים שנגרמו להם בהקשר לעבודתם.
 - o פוליסות אחריות מקצועית בעניין תביעות בשל רשלנות מקצועית.
- אימות הוצאות הביטוח/פרמיות ונאותות החתך החשבונאי של הוצאות הביטוח (ראה תכנית ביקורת להלן).

נדרש 2 - גילוי ליקויים בביטוחים

הגיע המבקר למסקנה כי זיהה ליקויים בנוהלי הביטוח המיושמים בחברה, או חשש לקיומם של ליקויים כאמור, עליו לפנות מיידית לגורמים הבכירים בתאגיד, לרבות המנכ"ל והגורמים המופקדים על בקרת העל, ולהפנות תשומת לבם לליקויים שנמצאו על ידו בתחום הביטוחים, ובמיוחד אם קיים חשש להעדר כיסוי ביטוחי נאות. רצוי כי פניה זו תעשה גם בכתב.

הגיע המבקר למסקנה כי פנייתו הנ"ל לא נענתה ו/או לא טופלה כראוי, עליו לדווח על כך, בהקדם האפשרי, לוועדת הביקורת וליו"ר הדירקטוריון במכתב להנהלה.

נדרש 3 - התייחסות לליקויים בביטוחים בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים

העדר ביטוח נאות אינו תלויה חשבונאית, אלא ליקוי עסקי, או מהלך עיסקי מכוון [ביטוח עצמי וכד']. לפיכך, אין להתייחס לליקויים בביטוחים בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות

הכספיים, שכן הדוחות הכספיים נועדו להציג את מצבו הכספי של התאגיד, תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו.

הדוחות הכספיים לא נועדו להציג ליקויים בתחומים שונים של פעילותו של הגוף המבוקר, כגון: העדר ביטוח נאות וכד', כל עוד אין להם השלכות על הדוחות הכספיים.

נדרש 4 - עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת נושא הביטוחים במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים

1. ערוך סקר בקרה פנימית בכל הקשור לנהלי הביטוח, לרבות: התקשרויות עם חברות ו/או סוכני ביטוח, טיפולים שוטפים בתביעות והתחשבות עם חברות הבטוח, דיווחים פנימיים, רישומים חשבונאיים וכד'.
2. 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].
3. קבל רשימה של פוליסות ביטוח תקפות לפי סוגי הביטוח השונים. שים לב לפוליסות שהיו קיימות בתקופת הדיווח הקודמת ואינן קיימות בנוכחית, ולקיומן של פוליסות חדשות.
4. בדוק תקפותן של הפוליסות ושלמות הרישומים בגינן, ע"י קבלת אישורים מחברות הביטוח וע"י בדיקת תשלומי הפרמיות.
5. השווה בין ערכי הנכסים לצרכי הבטוח לבין סכומם כרשום בספרי החשבונות וכמוצג בדוחות הכספיים וקבל הסברים להפרשים מהותיים, אם קיימים.
6. בדוק סבירות הכיסוי הבטוחי, ע"י השוואת סכומי הכיסויים בפוליסות, לסכומי הנכסים בדוחות הכספיים המותאמים, להערכות שמאי, אם קיימות, וכד'.
7. השווה את רשימת הנכסים המבוטחים לרשימת הנכסים הקבועים כרשומים בספרי החשבונות ומוצגים בדוחות הכספיים וקבל הסברים להפרשים, אם קיימים (מכירות, יציאה משימוש וכד').
8. סקור את דמי הביטוח [פרמיות ודמים] והשווה את רישומי ההוצאות בספרים לפירוטי ההוצאות המצורפים לפוליסות, לבדיקת שלמות הרישום והחתכים החשבונאיים [הוצאות ביטוח מראש וכד']. יש לתת דגש בבדיקה לצבירת הוצאות הביטוח בשל ביטוחים שהפרמיה הסופית בגינם נקבעת בדיעבד, כגון: ביטוחי אחריות מוצר [פונקציה של המכירות], ביטוח מלאי [פונקציה של רמות המלאי] וכד'.
9. סקור החזרי פרמיות, עקב ביטולי פוליסות, הקטנת כיסויים, קבלת הטבות, הנחות וכד', וודא רישומן הנאות וייחוסן לתקופה המתאימה.
10. סקור תביעות והודעות על נזקים שהוגשו למבטחים ותוצאותיהן, לצרכים הבאים:
 - רישום נאות של התקבולים מחברות הביטוח.
 - רישום חובות חברות ביטוח בגין תביעות שהוכרו וטרם שולמו.
 - סקירת תביעות שהוגשו וטרם הוכרו ע"י המבטחים לצורך הערכת שיפויים בגין תביעות תלויות וכד'.
11. וודא בעלות על פוליסות הביטוח וקבל הסברים אם הפוליסה הינה בבעלות אחרים, או משועבדת/מוסבת להם.

פתרון שאלה 4 (22%)

נדרש 1. התייחסות לאמירות

סעיף 1. מפקד רכוש קבוע בתאריך המאזן

האמירה שגויה. אין זה נוהל מקובל לערוך מפקד של כל פריטי הרכוש הקבוע בתאריך המאזן ("מפקד רכוש קבוע"), כדי שישמש בסיס להכנת הדוחות הכספיים, כמקובל לגבי המלאי ("מפקד מלאי"). ולפיכך, ממילא, אין זה נוהל ביקורת מקובל לאמת ולבסס ממצאי מפקד רכוש קבוע כאמור ("ביקורת מפקד רכוש קבוע"). יתירה מזו, גם רשויות המס אינם דורשים מנישומים לערוך מפקד רכוש קבוע בתום שנת המס, כדוגמת דרישתם לערוך מפקד מלאי כללי, כאמור בהוראות ניהול ספרים.

האמור לעיל, אינו שולל את חובתו של המבקר לאמת את קיומם ומצבם של פריטי רכוש קבוע מהותיים הנכללים בדוחות הכספיים, ואת בדיקת נאותות נהלי הבקרה הפנימית המיושמים ע"י הגוף המבוקר, בכל הקשור למכלול הפיקוח והבקרה על פריטי הרכוש הקבוע שבבעלות הגוף המבוקר ורישומם בספריו, וזאת כנוהל ביקורת מקובל במסגרת ביקורת סעיפי הרכוש הקבוע והפחת הנכללים בדוחות הכספיים המבוקרים.

מניעת האפשרות מהמבקר לאמת קיומם ומצבם הפיסי ו/או הטכנולוגי של פריטי רכוש קבוע מהותיים הנכללים בדוחות הכספיים, ככל שימצא לנכון, עלולה להיחשב כהגבלה בחיקף הביקורת מסיבה שאינה מוצדקת, ולהימנעות בדוח רואה החשבון המבקר מהדוחות הכספיים בכללותם.

סעיף 2. נכסים מושכרים/מוחכרים

האמירה שגויה. יש ליישם נהלי ביקורת גם לגבי נכסים מושכרים/מוחכרים, בהתאם לנסיבות ההשכרה/ההחכרה, ולא רק על נכסים שהינם בבעלות הגוף המבוקר. הדבר נכון במיוחד לגבי נכסים המוחכרים לזמן ארוך, הרשומים בספרי הגוף המבוקר כנכסים חכורים במסגרת הרכוש הקבוע, וההתחייבויות בגינם רשומות במסגרת סעיפי ההתחייבות ("חכירה מימונית").

ביקורת של נכסים חכורים הכלולים בדוחותיו הכספיים של הגוף המבוקר, עשויה להימצא מורכבת יותר מזו המתייחסת לנכסים בבעלות הגוף המבוקר, וזאת עקב הצורך ליישם/לשקף בדוחות הכספיים את תנאי החכירה שלעיתים הינם מורכבים ומותנים.

אימות קיומם ומצבם של הנכסים המוחכרים הכלולים בדוחות הכספיים הינו באחריות הגוף המבוקר, ועל המבקר להשיג ראיות ביקורת מספקות ונאותות באשר לקיומם ומצבם של פריטים חכורים אלה ולאופן הצגתם בדוחות הכספיים.

סעיף 3. הצגת נכסים חכורים בדוחות הכספיים

האמירה שגויה. אין זה מוזר שנכסים חכורים יהיו רשומים בו זמנית הן אצל החברות המחכירות (להלן – "חברות הליסינג"), והן אצל הגופים החוכרים, ובסכומים שונים. חברות הליסינג והגופים החוכרים רשומים כל אחד את הנכסים בהתאם לכללי החשבונאות הישימים לגביו.

בעסקות של מכירה והחכרה מחדש (SALE AND LEASE BACK) הנכס הנמכר/המוחכר רשום, בדרך כלל, בספרי החברה המוכרת, בהתאם לנסיבות העסקה, ויש לאמת את קיומו ומצבו, ולהחיל לגביו נוהלי ביקורת מקובלים, ולוודא הצגתו הנאותה בדוחות הכספיים.

סעיף 4. הפרדה בין הקרקע למבנה ברכישת מקרקעין

יש להפריד בין מרכיב הקרקע למרכיב המבנה בעת רכישת מקרקעין עליו בנוי מבנה, וזאת לצורך חישוב הפחת החל על המבנה בלבד. הפרדה זו חיונית לצרכי רישום הפחת חשבונאי ודיווחי הפחת לצורכי מסים.

בד"כ לא קיימת הפרדה בעת רכישת מקרקעין מבונה בין מרכיב המבנה ובין מרכיב הקרקע-מקרה זה יש לערוך אומדן של מרכיבי הרכישה ולתעדו, ולרשום את המקרקעין עפ"י מרכיביו.

סעיף 5. שיעורי הפחת על רכוש קבוע

האמירה שגויה. אין לחשב בספרי החשבונות את הפחת על פריטי הרכוש הקבוע עפ"י השיטה והשעורים שנקבעו ע"י רשויות המס בתקנות הפחת ומשיקולי מס. הפחת החשבונאי אמור להיות מחושב עפ"י משך ואופן השימוש הצפוי בנכסים, ולשקף את הבלאי ו/או ההתיישנות הפיסית שלהם. תקנות הפחת מכירות לצרכי מסים בפחת בד"כ לפי הקו הישר, והן נקבעו משיקולי מס, ואלה אינם בהכרח מתאימים לאופן התבלותם ו/או התיישנותם של הנכסים, כפי שאמורים לקבל ביטוי בדוחות הכספיים.

סעיף 6. נהלי ביקורת הוצאות הפחת

מאחר וקיימת זיקה בין סעיפי הרכוש לבין סעיפי הפחת המתייחסים אליהם, מומלץ כי במסגרת הביקורת של הדוחות הכספיים, יבדקו הוצאות הפחת במקביל או בסמוך לביקורת הנכסים אליהם מתייחסות הוצאות אלה, וע"י אותו מבקר בצוות הביקורת. תכנון הביקורת באופן זה עדיף על פני פיצול ביקורת הסעיפים בין מבקרים שונים, או אצל אותו מבקר בשלבים שונים ומרוחקים של הביקורת. האמור לעיל משפר את תהליך הביקורת ועשוי למנוע כפל בדיקות ו/או השמטות.

נדרש 2. עקרי תכנית ביקורת "רכוש קבוע"

1. ערוך סקר בקרה פנימית בכל הקשור לרכוש הקבוע, 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].
2. אמת את התנועות ברישומי הרכוש הקבוע במשך שנת הדוח ולאחריה - תוספות וגרועות- לרבות בדיקת מסמכי רכישה ומכירה.
3. בדוק התאמת היתרות והתנועות ברכוש הקבוע בספרי החשבונות לספר הרכוש הקבוע, לרבות רכוש קבוע שהופחת במלואו.
4. בדוק התאמת היתרות והתנועות ברכוש הקבוע בספרי החשבונות למידע בטופס הפחת המוגש לרשויות המס (טופס י"א).
5. אמת קיומם ומצבם של פריטי רכוש קבוע מהותיים ובדוק את הצורך בגריעתם, עריכת הפרשות לירידת ערכם, או הפחתתם המואצת.
6. בדוק נאותות היוון הוצאות לרכוש הקבוע, לרבות: הוצאות הקמה והפעלה, הוצאות מימון וכד', והעדר רישום כהוצאות של עלויות רכישה ו/או שיפור של פריטי רכוש קבוע.
7. סקור הוצאות קשורות (אינצידנטליות) לרכוש הקבוע, לצורך אימות הרכוש הקבוע ונאותות רישומו (הוצאות אחזקה ותיקונים, רישוי, מיסים, אגרות וכד').
8. בדוק חישוב רווח/הפסד הון ממכירת/גרעת רכוש קבוע ורישומו הנאות, לרבות בהתייחס לרישומים בחשבונות הרכוש הקבוע (גרעת עלויות, החלפת נכסים וכד').
9. אתר קיומם של עיקולים ו/או שעבדים שהוטלו על הרכוש הקבוע, כולו או חלקו, ע"י נותני אשראי או גופים נערכים, בתי משפט, גורמים ממשלתיים וכד', וכי ניתן ביטוי נאות לכך בדוחות הכספיים.
10. סקור את הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו עד לסמוך למועד החתימה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, לצורך איתור ואימות פעולות מהותיות הקשורות ברכישה או מכירה של רכוש קבוע, לרבות התקשרויות, ולרבות פעולות שלאחר תאריך המאזן.
11. וודא נאותות הצגה נאותים בדוחות הכספיים, לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

תוספת לגבי תאגידים מדווחים הכפופים לחוק ניירות ערך ומדווחים לפי כללי ה-IFRS - לגבי רכוש קבוע המוצג לפי שווי הוגן: בדוק את נאותות ההצגה בהתאם לכללים שנקבעו, על כל המשתמע מכך.

פתרון שאלה 5 (20%)**נדרש 1. דוגמא למכתב פניה ליועצים המשפטיים של הגוף המבוקר**

..... **חברת**
 רח' **טלפון:** **פקס:**

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 יכלול 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

דגשים בתשובה [לא נדרש לפרטם בתשובה]

- יש לנסח את הפניה ולא להסתפק בתיאור תכנה.
- הפניה ליועצים המשפטיים תעשה ע"י החברה ולא ע"י רואה החשבון.
- בקשה מהיועצים המשפטיים לשלוח **ישירות** לרואה החשבון את תגובתו. אפשרי העתק ללקוח.
- התייחסות גם לאירועים אחר תאריך המאזן עד מועד ההתייחסות.
- רצוי שהפניה ליועצים המשפטיים תלווה במכתב ההנהלה הכולל את רשימת התביעות ו/או האיומים ו/או החקירות ו/או התלויות האחרות, ואשר יכלול גם את הערכותיה של ההנהלה באשר לתוצאות האפשריות של התלויות שפורטו. היועצים המשפטיים יתבקשו לאשר את שלמות הרשימה, לציין כל אי הסכמה עם הערכות ההנהלה ויתבקשו לתת מידע נוסף, אם הם סבורים שהרשימה אינה שלמה או שגויה.

- מידע בדבר חובות החברה ליועצים המשפטיים והחזרי הוצאות משפטיות [אגרות משפטיות וכד'] חיוני הן לצורך בדיקת נאותות ההפרשות שנעשו בהקשר זה והן לצורך קבלת אינדיקציה לקיומם של עניינים בטיפולם של היועצים המשפטיים ומהותיותם.

נדרש 2 - הגבלות בתגובת היועצים המשפטיים

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

במקרה זה על רואה החשבון לפנות ללקוחות 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 לגרום 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 מסויימים, את האפשרות להסתייגות 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 ללקוחות בבקשה כי תורה ליועציה המשפטיים לחשוף את כל המידע הנדרש בפני רואה החשבון בקשר עם התביעה המהותית שהוגשה נגד החברה, החיוני 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 מחלוקות 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'.

כאשר היועץ המשפטי של 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 בתקן 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".