

## ביקורת חשבונות

מרצה: רו"ח רוני סיון

מתרגל: רו"ח אייל אברהם

סמסטר ב' תשע"א

מועד א'

יום רביעי 13.7.11, שעה 09:00

שלוש שעות

4 עמודים

אסור השימוש בחומר עזר.

מועד הבחינה:

משך הבחינה:

מס' עמודים:

חומר עזר:

לחברת

37-5

**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 ב' - מועד א' – תשע"א**

מועד הבחינה : 13.7.2011

משך הבחינה : שלוש שעות.

מס' עמ' בבחינה : 3 (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 (20%)

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 2010 (להלן - "הדוחות הכספיים"):

1. בבדיקת הפרשות שונות בדוחות הכספיים של חברת יהלום בע"מ, נמצא כי ההפרשה לאחריות בגין מוצרים שיוצרו ונמכרו ע"י החברה כמעט ולא השתנתה, בהשוואה לשנה קודמת, וזאת למרות שחלה ירידה בהיקף מכירותיה של החברה בשנת 2010 בהשוואה לשנת 2009. חשב החברה תירץ זאת בכך שהוא מקפיד על יישום עקרון השמרנות בעריכת דוחותיה הכספיים של החברה, וכי הוא מעדיף קיומו של עודף מאשר חוסר בהפרשה.
2. עקב שינוי במבנה הבעלות בחברת נורית בע"מ ושינויים בהנהלתה, נודע לך כי הוכנה תוכנית מקיפה לשינויים צפויים בפעילותה של החברה בעתיד, שאושרה על ידי הדירקטוריון של החברה (להלן - "התכנית"). הנהלת החברה סירבה להעביר לעיונך את התכנית בנימוק כי אין היא רלבנטית לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים הנערכת על ידך, המתבססת לתקופה שקדמה למועד עריכת התוכנית, וכי התכנית הינה סודית ומכילה מידע רגיש המתייחס, בין היתר, להיבטים מסחריים ולארגון מחדש של ההנהלה ומערך משאבי האנוש בחברה.
3. בביקורת סעיף "הוצאות מראש" בדוחות הכספיים של חברת כלנית בע"מ, נמצאו הוצאות דמי שכירות מראש בסך של 1,800,000 ש"ח. נמסר לך ע"י חשב החברה כי דמי השכירות האמורים הינם בגין שכירת מחסן לחמש שנים, אשר שולמו מראש בשיקים דחויים למשך כל תקופת השכירות. כן נמסר לך כי עקב ירידה בהיקף פעילותה של החברה, נתעורר לאחרונה ספק באשר לנחיצותו של המחסן לחברה.
4. בדוחות הכספיים המאוחדים של חברת סיגלית בע"מ (להלן - "החברה") 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.
5. בפרוטוקול של ישיבת הדירקטוריון של חברת ספיר בע"מ, שנתקיימה ביום 15 בנובמבר 2010 נאמר, בין היתר, כדלקמן: "הוחלט שלא לאשר את עסקת רכישת המבנה ע"י החברה, שההסכם בגינה נחתם ע"י מנכ"ל החברה ביום 20 באוקטובר 2010. הדירקטוריון בדעה כי המבנה אינו חיוני לחברה וכי המנכ"ל חרג מסמכותו ברכישתו".
6. סעיף הלקוחות בדוחות הכספיים של חברת אודם בע"מ (להלן - "החברה"), כולל חוב בסך של 4,300,000 ש"ח של חברת טופו בע"מ, המהווה כ- 70% מסך החייבים במאזן, וכ- 55% מסך המאזן של חברת אודם בע"מ. חברת טופו בע"מ משמשת כסוכנת הראשית של החברה, והינה בבעלות משותפת של בעל השליטה בחברה עם אחרים.
7. המבקר הפנימי של חברת אמרלד בע"מ (להלן - "החברה") מסרב למסור לעיונך את דוח הביקורת הפנימית מס' 7/2010 שמוען ליו"ר הדירקטוריון של החברה. המבקר הפנימי נימק את סירובו בכך שהנושא בו עוסק הדו"ח הינו סודי ורגיש ביותר, ואינו רלבנטי לדוחות הכספיים של החברה. תשובה דומה קיבלת מיו"ר הדירקטוריון במענה לפנייתך אליו לקבלת הדו"ח.
8. במהלך ביקורת המלאי בחברת בזלת בע"מ (להלן - "החברה") נמצאו לגבי מספר פריטים הפרשים מהותיים בין כמויות המלאי שנספרו במפקד המלאי השנתי בסוף השנה לבין הכמויות ברישומי המלאי של החברה. לטענת חשב החברה כמויות המלאי שנמצאו בפועל הן אלה הראויות להיכלל בדוחות הכספיים.
9. מנכ"ל חברת שחם בע"מ (להלן - "החברה") מסרב להעביר לעיונך את הפרוטוקול של ישיבת דירקטוריון החברה העוסק בתנאי העסקתו. המנכ"ל נימק את סירובו בכך שהפרוטוקול כולל חילופי דברים רגישים שאינם תורמים לביקורת, וכי הוא מוכן להעביר לעיונך את הסכם השכר האישי שלו, הכולל את כל המידע הנדרש לצורך הביקורת.

10. חברת דולומיט בע"מ (להלן - "החברה") משווקת את מוצריה בעיקר באמצעות חברה קשורה שהינה בבעלות בעל השליטה בחברה. בחודש דצמבר 2010 חל גידול ניכר במחזור מכירותיה של החברה לחברה הקשורה שתרם לגידול חד ברווחי החברה.

#### נדרש:

הסבר ונמק כיצד יש לנהוג בכל אחד מהאירועים והמצבים שפורטו לעיל, ומהי השפעתם, אם קיימת, על תהליך הביקורת.

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

#### שאלה מס' 2 (20%)

בדיון מקצועי שנערך במשרד רואי חשבון בנושא "התחייבויות תלויות" והשלכותיהן על הדוחות הכספיים, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

1. **במענה לדבריו של רו"ח אדמוני כי:** "יש לתת דגש בביקורת דוחות כספיים לנושא ההתחייבויות התלויות ויש להקצות לו את מירב תשומת הלב", **אמר רו"ח שחורי כי:** "איני רואה שוני בין בדיקת ההתחייבויות התלויות לבדיקת נושאים אחרים בדוחות הכספיים. ביקורת הינה ביקורת ואין זה משנה עם בודקים התחייבות תלויה או בלתי תלויה; התחייבות תלויה של המבוקר כלפי אחרים או התחייבות תלויה של אחרים כלפיו".
2. **במענה לדבריו של רו"ח אגסי כי:** "אני מסכים עם שחורי. אני לא יודע מה זאת התחייבות תלויה. ישנם הרבה דברים תלויים בדוחות הכספיים. האם חובות לקוחות אינם דבר תלוי? האם ישנה ודאות שיפרעו? האם ההפרשה לפיצויים אינה התחייבות תלויה? האם ברור מי יקבל פיצויים וכמה? הכל אותו הדבר ויש להתייחס בביקורת לכל הנושאים באותה רמה של רצינות", **אמר רו"ח תפוחי כי:** "איני מסכים איתך. בביקורת של ההתחייבויות התלויות קיימת בעיה מיוחדת של מדידה ומתן ערכים כמותיים לתלויות. כל שאר היבטי הביקורת של נושא התלויות הינם רגילים ואינם שונים מנושאים אחרים".
3. **הוסיף ואמר רו"ח גפני כי:** "אינני מבין את המהומה הרבה סביב נושא ההתחייבויות התלויות - סה"כ מדובר במידע בדבר התחייבויות תלויות, המוצג בביאורים, שאינו מקבל ביטוי במאזן או בדוח רווח והפסד".

#### נדרש:

1. הסבר ונמק את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל (יש להתייחס לכל סעיף בנפרד).
2. הכן תכנית ביקורת לבדיקת "ההתחייבויות התלויות" בהקשר לביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברות.

#### שאלה מס' 3 (20%)

במהלך דיון מקצועי, שנערך במשרד רואי החשבון, באשר לנוהלי הביקורת שיש ליישם בבדיקת סעיפים שונים של המאזן, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

**במענה לדבריו של רו"ח דובדבני כי:** "ביקורת של סעיפי 'נכסים בלתי מוחשיים' בדוחות הכספיים שונה מביקורת של סעיפי 'נכסים מוחשיים'".

**אמר רו"ח תפוחי כי:** "ביקורת הינה ביקורת, ואין שוני בין ביקורת של סעיפי 'נכסים בלתי מוחשיים' בדוחות לבין ביקורת של סעיפי 'נכסים מוחשיים', שכן כיווני הביקורת/כיווני הסיכון הינם זהים לגבי בדיקת כל סעיפי הנכסים בדוחות הכספיים, בין אם הם מוחשיים או בלתי מוחשיים".

**נדרש:**

1. הסבר ופרט את התייחסותך לחילופי הדברים שצוטטו לעיל.
2. ערוך תכנית ביקורת המיועדת לבדיקת סעיף "נכסים בלתי מוחשיים" בדוחות כספיים שנתיים של חברות.

**שאלה מס' 4 (20%)**

בספר ללימודי ביקורת חשבונות נכתב כדלקמן: "משלוח בקשות לאישורי יתרות מחייבים ומזכאים מהווה את אחד מנוהלי הביקורת החשובים בביקורת סעיפי החייבים והזכאים בדוחות הכספיים".

**נדרש:**

1. פרט את מטרותיו של נוהל משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים וזכאים.
2. פרט את השיטות הידועות לך למשלוח בקשות לאישורי יתרות מחייבים וזכאים ופרט את הנסיבות בהן יש ליישם את כל אחת מהשיטות דלעיל.
3. פרט את הקריטריונים לפיהם יש לדגום חשבונות לצורך משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים וזכאים.
4. פרט את נוהלי הביקורת העיקריים שיש לנקוט בהם לאימות יתרות של חייבים וזכאים, כאשר לא ניתן ליישם לגביהם את הנוהל של משלוח בקשות לאישורי יתרות.

**שאלה מס' 5 (20%)**

הינך רואה החשבון המבקר של חברת תשתיות איכות בע"מ (להלן-"החברה"). החברה מבצעת עבודות תשתית באתרים שונים ברחבי הארץ. החברה מעסיקה כ-1,700 עובדים, שכמחציתם הינם עובדים זמניים על בסיס חודשי או יומי. חלק מהעובדים הזמניים מועסק ישירות ע"י החברה, וחלקם האחר מועסק באמצעות חברות להשמת כח אדם.

לחברה מחלקת משאבי אנוש, הנמצאת במשרדי ההנהלה הראשית בחיפה. מחלקת משאבי אנוש עוסקת בניהול, פיקוח ובקרה על כל מערך כוח האדם בחברה, לרבות הטיפול במשכורות העובדים ותשלומי השכר והגילויים בגינם.

**נדרש:**

נתבקשת ע"י השותף האחראי על תיק הביקורת לערוך את המסמכים דלקמן:

1. תכנית לסקר בקרה פנימית לבדיקת הטיפול במערך כוח האדם בחברה, לרבות תשלומי השכר והגילויים.
2. תכנית ביקורת של סעיף "הוצאות שכר עבודה וגילויים" בדוחות הכספיים השנתיים של החברה.

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

**קווים מנחים לפתרון הבחינה**  
**תשע"א - סמסטר ב' - מועד א'**  
**בחינה ביום 13.7.2011**

**פתרון שאלה 1 (20%)**

**אירוע 1. עודף הפרשות**

יצירת עודפי הפרשות נוגד כללי חשבונאות נאותים, המחייבים יצירת הפרשות המשקפות את העלויות הצפויות בעתיד. שמירה על עקרונות שמרניים בעריכת דוחות כספיים, אין משמעותה יצירת הפרשות מלאכותיות והקטנה מלאכותית של הרווחים לצורך "החלקת רווחים", או לכל צורך אחר.

על המבקר לוודא כי ההפרשה לאחריות בגין מוצרים שנמכרו משקפת את העלויות הצפויות לחברה כתוצאה ממכירות שנעשו על ידה עד תאריך המאזן. לצורך זה על המבקר להעמיק בבדיקת ההפרשה שנערכה והאומדנים שנערכו לצורך זה. כן עליו להעמיק בבדיקת ההפרשות האחרות הנכללות בדוחותיה הכספיים של החברה והאומדנים שנערכו בגין על מנת לאתר הפרשות יתר אחרות, אם קיימות.

אם הנהלת חברה תסרב לתקן את ההפרשה לאחריות, יהא על המבקר להסתייג בשל כך בחוות דעתו על הדוחות הכספיים של החברה.

**אירוע 2. תכנית ארגון מחדש**

לתוכנית לשינויים בעתיד בפעילות החברה, לרבות בתחום המסחרי ובארגון מחדש של מערך משאבי האנוש, עשויה להיות השפעה מהותית על אופן מדידתם וסיווגם של נכסיה והתחייבויותיה של החברה, כגון:

- סגירת קווי ייצור ו/או הפסקת פעילויות, המחייבות הפחתת נכסים ומלאי.
- פיטורי עובדים ו/או העתקתם לפעילויות שונות ושיפור תנאי העסקתם, המחייבות הגדלת הפרשות, לרבות בגין חופשה ובגין סיום יחסי עובד-מעביד.
- שינויים בהסדרי המימון עם נותני אשראי, לרבות שינויים בפריסת הלוואות ותנאיהן.

על רואה החשבון המבקר להסביר להנהלת החברה את החשיבות בקבלת התכנית והרלבנטיות שלה לדוחות הכספיים המבוקרים על ידו, ושסירובה של הנהלה לאפשר לו לעיין בתכנית, עלולה להיחשב כהגבלה על עריכת הביקורת, מסיבה שאינה מוצדקת, ולא לצו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

על רואה החשבון המבקר לקבל את תוכניות החברה, כפי שגובשו על ידי הנהלת החברה ואושרו על ידי הדירקטוריון, וזאת על מנת לבדוק את מידת השפעתן על נכסיה והתחייבויותיה של החברה כמוצגים בדוחותיה הכספיים, לרבות מתן מידע בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן וכד'. יתירה מזאת, עליו לקבל את התייחסות הנהלת החברה לתוכניות האמורות, לרבות: קבלת חישובים, הערכות ואומדנים שיערכו על ידה בהקשר זה ולבדוק את סבירותם ונאותותם.

אם לא תענה החברה לבקשתו של רואה החשבון המבקר לקבל את המידע האמור, יתכן ויש לראות בכך הגבלה על היקף הביקורת מצד הלקוח בנסיבות שאינן מוצדקות, ולפיכך על רואה החשבון להימנע ממתן חוות הדעת.

### אירוע 3. הוצאות מראש שטרם נפרעו

"הוצאות מראש" שכוסו בשקים דחויים אינם נכס שיש להציגו במאזן ומהווים ניפוח של המאזן. יש לקזז את "ההוצאות מראש" כנגד ה"שיקים לפירעון" שניתנו בגינן, ולציין בביאורים לדוחות הכספיים כי נמסרו שיקים דחויים לכסוי הוצאות עתידיות.

מאחר וקיים ספק בדבר נחיצותו של המחסן, יש לקבל מהנהלת הגוף המבוקר הערכה בדבר שווי השימוש/הניצול הכלכליים של ה"הוצאות מראש", ואת הצורך בהפחתתן, בכפוף לתנאי הסכם השכירות.

אם ה"הוצאות מראש" לא קוזזו מה"שיקים לפירעון", ו/או לא הופחתו בגלל העדר יכולת שימוש/ניצול, יש להסתייג בשל כך בחוות הדעת על הדוחות הכספיים.

### אירוע 4. ערבויות הדדיות צולבות בדוחות הכספיים

המידע בדבר ערבויות הדדיות צולבות של סיגלית 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 מימון והסבירות לכך.
- מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים לקיומן והשלכותיהן האפשריות של הערבויות ההדדיות.

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

### אירוע 5. ביטול עסקת רכישת מבנה

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

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

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

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

## **אירוע 6. חוב מהותי של לקוח המשמש כסוכן ראשי של הגוף המבוקר**

יש לבדוק את מכלול הקשרים בין החברה לבין טופז בע"מ, לרבות תנאי ההתקשרות ביניהן, וכי נתקבלו האישורים לביצוע העסקאות (הדירקטוריון, בעלי המניות וכד'), ככל שנדרש, לרבות תנאי האשראי ורמת האשראי שניתנו לטופז בע"מ.

יש לבדוק את יכולת היפרעות החברה מהחוב של טופז בע"מ ואת הבטחונות שקיבלה החברה לצורך זה, והאם אין לערוך הפרשה לחובות מסופקים בגין חוב זה. יש לבדוק בהקשר זה קיומם של קשיים בפרעון החוב והשלכותיו על הדוחות הכספיים.

יש לבדוק כי ניתן לעסקאות וליתרות החוב שנוצרו בעקבותיהן גילוי/ביטוי נאות בדוחות הכספיים.

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

## **אירוע 7. הגבלה בהיקף הביקורת – דוח ביקורת פנימית**

בסעיף 168[א] בחוק החברות נאמר כדלקמן: "רואה החשבון המבקר רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם".

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

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

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

## **אירוע 8. הפרשי מלאי**

אין לקבל את גישה הפשטנית של החשב לפיה כמויות המלאי שנמצאו בפועל הן אלה "הראויות להיכלל בדוחות הכספיים". על המבקר לבקש מהגוף המבוקר לערוך התאמה בין כמויות המלאי שנספרו במפקד המלאי לבין הכמויות ברישומי המלאי של החברה, לאתר את ההפרשים ולטפל בהם כנדרש בהתאם לנסיבות, לרבות עריכת הרישומים הנדרשים בספרי החשבונות של החברה.

המבקר יבדוק את ההפרשים שאותרו ואת הרישומים שנעשו בשל כך. על המבקר לבדוק כי אין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית הנובעת מליקויים ברישום המלאי ובחשבונות הקשורים בו, כגון: ספקים, לקוחות, החזרות מלאי וכד'.

## אריע 9. הגבלה בהיקף הביקורת - פרוטוקול

בסעיף 168[א] בחוק החברות נאמר כדלקמן: "רואה החשבון המבקר רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הדרושים לו לצורך מילוי תפקידו ולקבל הסברים לגביהם".

פרוטוקול ישיבת הדירקטוריון עשוי להכיל מידע חיוני למבקר, בדבר תנאי העסקת המנכ"ל או בעניינים אחרים, המשמעותיים לביקורת הדוחות הכספיים. נוהל ביקורת מקובל הינו סקירת הפרוטוקולים של דירקטוריון החברה.

מניעה מהמבקר לעיין בפרוטוקול, עלולה להימצא כהגבלה בהיקף הביקורת, ולגרור הימנעות המבקר ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים (סעיף 20 תקן ביקורת 72).

ניתן במקרים מסוימים לנקוט בנהלי ביקורת חליפיים ולקבל מידע על תכנם של מסמכים מסויימים באמצעים אחרים (שיחות, הצהרות וכד') וזאת אם השתכנע המבקר, כי קיבל את כל המידע הרלבנטי לצורך הביקורת.

## אריע 10. מכירות בסוף שנה לחברה קשורה

גידול ניכר במכירות לקראת סוף השנה לחברה קשורה, שהינה בבעלות בעל השליטה בחברה המוכרת, מעורר סימני שאלה בדבר טיבה המכירות, והאם הן אכן מכירות סופיות שתמורתן תיגבה ע"י חברת דולמיט.

על המבקר לבדוק, בין היתר, האם לאחר תאריך המאזן לא היו החזרות ו/או הנחות ו/או התאמות בגין המכירות של חודש דצמבר והאם תמורתן ניגבתה במלואה.

## פתרון שאלה 2 (20%)

### נדרש 1. התייחסות לאמירות ולחילופי הדברים

#### סעיף 1

רו"ח אדמוני צודק ורו"ח שחורי טועה מהסיבות דלקמן:

- העדר ביטוי ו/או גילוי נאות בדוחות הכספיים לקיומן של התחייבויות תלויות ולמחוייבות הנובעת מהן, מהווה פגם מהותי בדוחות הכספיים ופוגע בתרומתו של הדיווח הכספי ככלי עזר למשקיע או לצד ג' כלשהו.
- קיים שוני בין ביקורת נושא ההתחייבויות התלויות לבין ביקורת נושאים וסעיפים אחרים בדוחות הכספיים. השוני נובע בעיקר מכך שנושא ההתחייבויות התלויות כרוך באי - וודאות וקשה יותר להשיג ראיות ביקורת מספקות ונאותות בדבר קיומן של ההתחייבויות התלויות, בדבר סיכויי התממשותן בעתיד ובדבר הערכת השלכותיהן הכספיות. החשיפות האפשריות בשל התלויות עלולות להיות מהותיות ומקרים קיצוניים התממשותן עלולה להשפיע על יכולת העסק להמשיך ולפעול כעסק חי.
- מערכות הבקרה הפנימית בגופים המבוקרים אינן מקפידות, במקרים רבים, על קיום נוהלים נאותים המיועדים לאתר ולזהות התחייבויות תלויות ו/או תביעות מותנות, היוצרות התחייבויות תלויות ואינן מבטיחות שלמות רישומן. לפיכך, על הביקורת לאמץ שיטות וטכניקות ביקורת המיועדות לאתר ולזהות קיומן של התחייבויות תלויות, לקבל ראיות אובייקטיביות בדבר הסיכויים להתממשותן בעתיד, ובדבר השלכותיהן הכספיות האפשריות, כגון: פניה והסתייעות ביועצים משפטיים, בקבלת חוות דעת שונות וכד'.

4. מקובל לחשוב שהחשיפה של רואה החשבון המבקר לסיכון של העדר ביטוי וגילוי נאותים בדבר קיומן של ההתחייבויות התלויות, הסיכויים להתממשותן והערכת תוצאותיהן הכספיות האפשריות, עלולה להיות גדולה יותר מהחשיפה הרגילה הכרוכה בביקורת של נושאים אחרים בדוחות הכספיים. חשיפת יתר זו עלולה להיווצר עקב אופיין המיוחד של ההתחייבויות התלויות, גורמי האי-וודאות הקשורים בהן, הקשיים באיתורן, בהערכת התממשותן והשלכותיהן הכספיות. החשיפות האפשריות בשל התלויות עלולות להיות מהותיות ומקרים קיצוניים התממשותן עלולה להשפיע על יכולת העסק להמשיך ולפעול כעסק חי.

5. בדרך כלל אין לתת אותו דגש בביקורת למתן ביטוי ו/או גילוי להתחייבויות תלויות של הגוף המבוקר [הגוף המבוקר הינו החייב] כמו להתחייבויות תלויות בהן הגוף המבוקר הינו המוטב. להתחייבות תלויה של הגוף המבוקר בד"כ יש לתת גילוי, או ביטוי ע"י עריכת הפרשה, בהתאם לנסיבות. לעומת זאת, כאשר המבוקר הינו המוטב/הנהנה מקיומה של ההתחייבות התלויה, יש להתייחס אליה כאל הטבה לקבל מותנית, שלא נהוג בדרך כלל, לערוך הפרשה בגינה, ולא בכל הנסיבות יהיה זה נאות אף לתת לה גילוי בדוחות הכספיים.

## סעיף 2

### רו"ח אגסי טועה מהסיבות דלקמן:

1. התקינה החשבונאית הבינלאומית [IAS 37] הבחינה בין "תלויות" שהן אומדנים שגרתיים המהווים חלק מתהליך המדידה החשבונאי, המקבלות ביטוי באומדנים ובהפרשות שגרתיים, כגון: אומדן ההפרעות מהחייבים [הפרשה לחובות מסופקים] אומדן הבלאי של הנכסים [הפרשה לפחת], אומדן ההוצאה בגין אחריות למוצרים שנמכרו [הפרשה לאחריות מוצר], אומדן הפרישה ממקום העבודה [הפרשה לפיצויים] וכד', לבין "התחייבויות תלויות" הכרוכות במצבים שלגביהם יש אינדיקציה תיאורטית בלבד לקיומם לתאריך המאזן, כגון: תביעות תלויות הנובעות מאיום משפטי, מחלוקות עם רשויות וכד'.

2. ביקורת ההפרשות השגרתיים הינה בד"כ פחות מורכבת ובעייתית מביקורת ההתחייבויות התלויות, מאחר ולגבי ההפרשות השגרתיים נצבר ניסיון אצל הגוף המבוקר ואצל דומים לו, וניתן להסתייע בו לצורך בדיקת נאותותן של ההפרשות. מאידך, ההתחייבות התלויה הינה בד"כ חד פעמית, אינה חוזרת וקשה לצפות את התממשותה ותוצאותיה.

3. אין זה נכון לומר שהבעיה העיקרית/ היחידה של ההתחייבויות התלויות הינה בתהליך מדידתן הכמותית. בעיה לא פחותה מכך הינה לאתר את ההתחייבות התלויה ולאמוד את סבירות התממשותה. ההתחייבויות התלויות בד"כ אינן רשומות בספרים, ולעיתים להנהלת התאגיד עניין להשמיטן/להסתירן.

## סעיף 3

### רו"ח גפני טועה מהסיבות דלקמן:

1. מתן גילוי וביטוי נאות בדוחות הכספיים להתחייבויות התלויות משפר מהותית את תרומתו של הדיווח הכספי ככלי עזר למשקיע או לצד ג' כלשהו. אין זה מידע שולי/סתמי. בנסיבות מסוימות התחייבויות תלויות מתבטאות בהפרשות במאזן ובדוח רווח והפסד ובד"כ גם בביאורים לדוחות הכספיים, ובנסיבות אחרות התחייבויות תלויות באות לידי ביטוי רק בביאורים.

2. חשיבות המידע בדבר ההתחייבות התלויה אינו נובע מאופן הצגתו אלא מעצם, ויתכנו מצבים בהם המידע בדבר ההתחייבות התלויה המוצג בביאורים בלבד מהותי יותר לקורא הדוחות הכספיים מאשר זה המקבל ביטוי גם במאזן ובדוח רווח והפסד.

## נדריש 2. עקרי תכנית ביקורת לבדיקת התחייבויות תלויות

1. קבע את רמת סיכון הביקורת [AUDIT RISK] הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה [DETECTION RISK] לאור תוצאות סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון שבמהות הכרוכים בנושא ההתחייבויות התלויות.
2. קבל מההנהלה רשימה של התחייבויות תלויות קיימות או צפויות, בצירוף הערכת התממשותן, ואומדן תוצאותיהן הכספיות.
3. סקור את הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו עד לסמוך למועד החתימה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.
4. סקור את חשבון ההוצאות המשפטיות ואת תיקי ההתכתבויות עם עורכי הדין, כדי לאתר עניינים בטיפול משפטי ואת שמות עורכי הדין לצורך פניה לקבלת מכתב מהיועצים המשפטיים כאמור להלן.
5. קבל מכתב מיועציו המשפטיים של הגוף המבוקר, בו יפורטו העניינים המשפטיים הנמצאים בטיפולם והערכתם לגבי התממשותם ותוצאותיהם הכספיות.
6. בדוק את הצורך להסתייע בחוות דעת של מומחים לצורך הערכת השלכות אפשריות של התממשותן של התחייבויות תלויות, כגון: מומחים לאיכות הסביבה, שמאים וכד'.
7. סקור תשובות שהתקבלו מבנקים ומנותני אשראי אחרים, לצורך איתור התחייבויות תלויות, שעבודים וערבויות.
8. סקור תדפיסים מרשם החברות לאיתור שעבודים ואגרות חוב, היכולים להעיד על קיומן של התחייבויות תלויות.
9. סקור תיקי הסכמים והתקשרויות לאיתור התחייבויות תלויות שבשלהן הוטלו שעבודים ו/או ניתנו ביטחונות.
10. בדוק שומות מס שנתקבלו והתכתבויות עם רשויות המס לאיתור התחייבויות תלויות בענייני מיסים.
11. ודא מילוי התנאים וההסכמים מכוח הוראות חוק, שבמסגרתם קיבלה החברה תמורה כספית או מענק.
12. אתר קיומם של עיקולים ו/או שעבודים שהוטלו על נכסי החברה ע"י בתי משפט, גורמים ממשלתיים ונותני אשראי או גופים נערכים.
13. בדוק קיומן של ערבויות שהוצאו ע"י החברה ותנאיהן.
14. קבל רשימה של המחאות ושטרות שנתקבלו והוסבו לאחרים, או נוכו ע"י בנקים, או נוכו ע"י נותני אשראי אחרים.
15. בדוק קיומן של התחייבויות תלויות כלפי צדדים קשורים ובעלי עניין בחברה [חברות קשורות, מנהלים, בעלי מניות וכד'].
16. בדוק התפתחותן של התחייבויות תלויות משנה קודמת.

17. בדוק התפתחותן של התחייבויות תלויות לאחר תאריך המאזן.
18. ערוך בירורים עם ההנהלה לגבי שלמות רשימת ההתחייבויות התלויות הידועות לך וקבל הערכה לגבי התממשותן ותוצאותיהן הכספיות.
19. וודא מתן טיפול והצגה נאותים בדוחות הכספיים, לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

### **פתרון שאלה 3 (20%)**

#### **גדרש 1**

**צודק רו"ח דובדבני.** אכן ביקורת של סעיפי "נכסים בלתי מוחשיים" שונה, בדרך כלל, מביקורת של סעיפי "נכסים מוחשיים".

להלן ההיבטים העקריים המדגימים את השוני:

1. **אימות פיסי**  
נכסים בלתי מוחשיים אינם ניתנים על פי רוב לאימות פיסי, שכן הם אינם נראים בעין, בעוד שנכסים מוחשיים ניתן להיווכח בקיומם הפיסי ולפוקדם.
2. **בעלות**  
אימות הבעלות על נכסים בלתי מוחשיים עלולה להימצא כקשה יותר מאשר אימות הבעלות על נכסים מוחשיים. הבעלות על נכסים בלתי מוחשיים עלולה להיות כרוכה בצורך לסקור הסכמים מורכבים המקנים זכויות קנייניות [פטנטים, סימני מסחר וכד'], שהמבקר עלול להיתקל בקשיים בהבנתם, ויתכן ויהיה צורך להסתמך על מומחים ו/או להסתייע בחוות דעת משפטיות.
3. **ערכים**  
קביעת ערכם של נכסים בלתי מוחשיים עלולה להימצא כמורכבת יותר מאשר קביעת ערכם של נכסים מוחשיים, שכן לעיתים ערכם של נכסים בלתי מוחשיים הינו תוצאה של חישובים וטכניקות חישוביות, לעיתים מורכבים. לנכסים מוחשיים קיימים בדרך כלל מחירי שוק, שלעיתים קרובות לא קיימים לגבי נכסים בלתי מוחשיים. לצורך קביעת ערכם של נכסים בלתי מוחשיים יתכן ויהיה צורך להסתמך על מומחים.
4. **אורך חיים ושיטת ההפחתה**  
קביעת אורך החיים של נכסים בלתי מוחשיים הינה לעיתים משימה קשה ומורכבת, ויש והיא קשורה בהתניות חוזיות מורכבות. לגבי אורך החיים של נכסים מוחשיים, המשימה קלה יותר ובדרך כלל קיימות מוסכמות מקובלות ומידע זמין.  
  
גם קביעת שיטת ההפחתה, אם קיימת, הרלבנטית לגבי נכסים בלתי מוחשיים עלולה להימצא כמורכבת יותר מאשר זו המתייחסת לנכסים מוחשיים, לגביהם קיימים אמות מידה וקריטריונים ברורים יותר. כן עלולים להתגלות קשיים בקביעת "ערך השייר", אם קיים, של הנכס הבלתי מוחשי לצורך חישוב ההפחתה.
5. **מסמכים מבססים**  
המסמכים המבססים את הבעלות, הרכישה, הערכים וכד', המתייחסים לנכסים מוחשיים הינם, עפ"י רוב, קלים יותר לבדיקה ולביקורת, מאשר אלה המתייחסים לנכסים בלתי מוחשיים, העלולים להימצא כמורכבים.

גדרש 2**תכנית ביקורת לבדיקת סעיף "נכסים בלתי מוחשיים" בדוחות הכספיים השנתיים**

1. קבע את רמת סיכון הביקורת, הנדרשת לדעתך, ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור תוצאות סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת הסיכון הבקרה וסיכון המובנה.
2. קבל פרוט של ההשקעות בנכסים בלתי מוחשיים [להלן-"הנכסים"].
3. הבחן בין נכסים שנרכשו מאחרים לבין נכסים שנוצרו ע"י הגוף עצמו [internally generated].
4. לגבי נכסים שנרכשו מאחרים יש לבדוק, בין היתר, את מסמכי הרכישה, החלטות הגורמים המוסמכים [עיון בפרוטקולים] וכד'.
5. לגבי נכסים שנוצרו ע"י הגוף עצמו, יש לבדוק, בין היתר, האם אכן יש מקום להוון את ההוצאות על פי כללי חשבונאות מקובלים ואת הרכב וחישובי העלויות שהונו.
6. בדוק באיזו מידה ההשקעה מקנה שליטה על משאב שהינו בעל תועלת עתידית, שכן אחרת יש לרשמה כהוצאה.
7. בדוק האם ישנה הבחנה בין נכסים בלתי מוחשיים לבין מוניטין שנוצר מרכישה/מיזוג שהטיפול החשבונאי בו הינו שונה.
8. בדוק האם ישנן עלויות נלוות להשקעות הבסיסיות הראשוניות בנכס שיש להוון, כגון: הוצאות משפטיות, הוצאות השבחה של הנכס המקורי וכד'.
9. בדוק מסמכים מבססים לתנועות בסעיפי הנכסים הבלתי מוחשיים [תוספות וגריעות].
10. בדוק את הפחתת הנכסים, האם נעשתה על פי עקרונות חשבונאים מקובלים, הן באשר לתקופת ההפחתה והן באשר לשיטת ההפחתה [קבל ראיות נאותות] והאם היא עקבית לתקופות קודמות.
11. בדוק כי הוצאות הפחתת הנכסים נרשמה לחשבונות התוצאותיים הנכונים.
12. בדוק האם התועלת העתידית הנובעת מקיומו של הנכס קיימת לתאריך המאזן וצפוי שתימשך. אם לא- יש לשקול את הצורך בהפחתה מואצת או כוללת של הנכס.
13. בדוק האם נתקבלו מענקים או הטבות מהרשויות [מדען ראשי וכד']-בדוק כי טופלו בצורה נאותה.
14. בדוק את נאותות הטיפול החשבונאי בנכסים בדוחות המותאמים.
15. בדוק כיצד טופלו ההשקעות/הנכסים/ההוצאות לצורכי מסים הן בדוחות הכספיים והן בדיווחים לרשויות המס.
16. קבל התייחסות לנושא בהצהרת המנהלים, בין היתר, לנושא התועלת העתידית הצפויה מהנכס.
17. בדוק האם ניתן בדוחות הכספיים גילוי נאות באשר לנכסים לסוגיהם, לרבות הנסיבות להיווצרותם, אורך חייהם הצפוי, שיטת הפחתתם וכד'.

## פתרון שאלה 4 (20%)

### נדרש 1. מטרת הנוהל

משלוח בקשות לאישור יתרות של חייבים וזכאים הינו אחד מנוהלי הביקורת החשובים בביקורת סעיפי החייבים והזכאים.

הנוהל נועד לבדוק ולאמת את קיומן ונכונותן של יתרות החייבים והזכאים הכלולים בספרי החשבונות. כפועל יוצא של ישום הנוהל ניתן להיווכח בנאותות חתך המכירות והקניות.

אגב ביצוע הנוהל עשוי המבקר לגלות במקרים מסויימים תרמיות ומעילות, כגון: גילגולי חובות בין חייבים, שתילת חייבים פיקטיביים וכד'.

### נדרש 2. שיטות למשלוח בקשות לאישורי יתרות

**השיטה החיובית [הפוזיטיבית]** – פונים לבעל החשבון בבקשה לאשר ישירות לרואה החשבון המבקר את נכונות היתרה שצוינה בטופס הבקשה או את היתרה הנכונה לדעתו. בשיטה זו מבקשים בכל מקרה את תשובתו והתייחסותו של הנמען.

**השיטה השלילית [הנגטיבית]** – פונים לבעל החשבון ומצייגים את יתרתו בספרי המבוקר ומבקשים את תגובתו רק אם הוא חולק על היתרה המצוינת בטופס הבקשה.

השימוש בשיטה השלילית נעשה בגופים בהם:

- רב מספר היתרות והן בסכומים קטנים יחסית.
- קיימת בגוף המבוקר בקרה פנימית משביעת רצון.
- קיים בגוף המבוקר נוהג של משלוח חשבונות תקופתיים לחייבים ולזכאים המאפשר עריכת התאמות חשבון שוטפות אתם.

כאשר חלק מהנ"ל אינו מתקיים, ובמיוחד כאשר היתרות אינן מורכבות מחיובים/זיכויים ספציפיים, או כאשר קיים חשש לאי-דיוקים ולאי-סדרים - מומלץ להשתמש בשיטה החיובית.

### נדרש 3. קריטריונים לדגימת חשבונות למשלוח בקשות

להלן סוגי חשבונות מועדפים לצורך משלוח בקשות לאישורי יתרות:

- יתרות ישנות של חשבונות.
- חשבונות ללא תנועה זמן רב יחסית.
- יתרות בסכומים מהותיים, שאימות קיומן ונכונותן מהותיים לפעילות הגוף המבוקר ומצבו הכספי.
- יתרות שלא נפרעו עד למועד הביקורת.

#### נדרש 4. נוהלי ביקורת חליפיים/משלימים לאימות יתרות חייבים וזכאים

- להלן ניהלי הביקורת העיקריים שניתן לנקוט בהם לצורך אימות יתרות של חייבים וזכאים, כאשר לא ניתן ליישם את הנוהל של משלוח בקשות לאישורי יתרות:
- ניתוח יתרות החוב/הזכות עפ"י האסמכתאות להיווצרותן.
  - גיול היתרות ובדיקת התנועה בהן במשך השנה.
  - מעקב אחר התפתחות היתרות לאחר תאריך המאזן.
  - השוואה לחשבונות כלליים והעתקי חשבונות שנתקבלו מהחייבים/מהזכאים.

#### פתרון שאלה 5 (20%)

#### נדרש 1. עיקרי תכנית לסקר בקרה פנימית לבדיקת ניהול, פיקוח ובקרה על מערך כח האדם בחברה לרבות תשלומי השכר והנלוות

1. בדוק את הסדרי ההתקשרות עם חברות כוח אדם בשל עובדים זמניים ואת נהלי ההתחשבות אתם, לרבות פיקוח ובקרה על דיווחיהם.
2. בדוק את נהלי קבלת עובדים ונהלי הפסקת עיסוקם של עובדים (פיטורים, התפטרות ופטירות), לרבות נהלי הדיווח, הרישום והפיקוח על נכונותם ונאותות הרישומים החשבונאיים הכרוכים בכך.
3. בדוק את נהלי המעקב אחר הימצאותם של עובדים בעבודה, או לחילופין העדרם עקב: חופשה, מחלה, לידה, שירות צבאי וכד', ואת נאותות הדיווח והרישומים בשל כך.
4. בדוק את נהלי הפיקוח והדיווח על עבודה בשעות נוספות, או לחילופין עבודה בחסר, ואת נאותות הדיווח והרישומים בשל כך.
5. בדוק את הדיווחים המהווים בסיס לקביעת השכר והנלוות, כגון: דיווחים על נוכחות ולחילופין על היעדרות עקב חופשה, מחלה, מילואים וכד', ומניעת תשלומי שכר לאלה שאינם זכאים לו (לרבות עובדים פיקטיביים).
6. בדוק את נהלי קביעת השכר והנלוות בחברה ויישומן, לרבות: נהלי קביעת השכר, אישורים לתשלומי שכר ונלוות חריגים וכד'.
7. סקור את הסכמי השכר הקיימים והרלבנטיים לגוף המבוקר – הסכמים קיבוציים, ענפיים, מפעליים ואישיים והשלכותיהם על חישובי השכר והנלוות לשכר ועל ההפרשות השונות.
8. בדוק את נאות תרגומם של הסכמי השכר וסיווגם לדרגות ולסולמות שכר לצורך חישובי שכר ונלוות.
9. בדוק את נהלי חישובי השכר בחברה, לרבות: התאמתם לדרגות השכר שנקבעו ואושרו, והתאמתם לדיווחים דלעיל על הזכאות לשכר (הבחן בין מצב בו עיבודי השכר נעשים ע"י החברה עצמה לבין מצב בו הם נעשים ע"י לשכת שירות חיצונית).
10. בדוק את נאותות חישובי הניכויים (מס הכנסה, ביטוח לאומי, קופות פנסיה, גמל ופיצויים וכד') ודרכי ומועדי העברתם למוסדות.
11. בדוק את נהלי תשלום המשכורות- העברות בנקאיות, המחאות ותשלומים במזומן.

12. בדוק קיום רוטציות בתפקידי העובדים במחלקת משאבי אנוש.

## נדרש 2. עיקרי תכנית ביקורת לבדיקת סעיף השכר והנלוות בחברת תשתיות איכות בע"מ

1. 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. סקור את הסכמי העבודה וההעסקה הרלבנטיים לחברה, כגון: הסכם העבודה הקיבוצי לענף הבניה, הסכמי העבודה המפעליים, והאישיים של עובדי החברה, לרבות אלה של הבכירים ואת השלכותיהם על חישובי השכר והנלוות ורישומן של ההוצאות בספרים. בדוק כי השכר והטבות הנלוות ששולמו להם או הופרשו בגינם תואמים את הסכמי ההעסקה, כי נערכו הפרשות נאותות לזכויותיהם בעת פרישה, כי ניתן להם ביטוי נאות ברישומי החברה, וכי נערכו דיווחים נאותים בגינם לרשויות המס.
3. בדוק את הסכמי ההתקשרות עם החברות להשמת כח אדם, ואת נהלי הפיקוח והבקרה על העסקת עובדי חברות כח אדם וההתחשבנות עם חברות אלה.
4. בדוק את נאותות חישובי השכר והניכויים. (הבחן בין מצב בו עיבודי השכר נעשים ע"י החברה עצמה לבין מצב בו הם נעשים ע"י לשכת שירות חיצונית).
5. בדוק את רישומי הוצאות השכר והנלוות בספרי החשבונות:
  - בדוק את נכונות פקודות המשכורת ונאותות רישומן בספרי החברה.
  - אתר הוצאות/תשלומי שכר חריגים וקבל הסברים בדבר מהותם.
  - בדוק נאותות זקיפת הוצאות השכר והנלוות בין הפרוייקטים השונים לצורך חישוב התוצאות של הפרוייקטים השונים.
  - בדוק את נאותות זקיפת הכנסות רעיוניות לשכר העובדים לצורכי מס, אם קיימות.
6. בדוק את ההתאמה בין רישומי השכר בספרי החשבונות לבין המדווח ע"י החברה לרשויות המס בטופס ה- 126. קבל הסברים לגבי הפרשים, אם קיימים.
7. בדוק חתך/שלמות הוצאות השכר, לרבות: נאותות ההפרשות השוטפות לשכר ונלוות לתאריך המאזן, כגון: הפרשה לשכר חודש דצמבר, ותשלומן לאחר תאריך המאזן.
8. בדוק קיומה של התאמה בין רישומי החברה לבין הרישומים אצל מס הכנסה ניכויים והמוסד לבטוח לאומי.
9. בדוק קיומן של שומות ניכויים שנערכו לחברה ע"י רשויות המס והמוסד לביטוח לאומי ואת השלכותיהן על דיווחי החברה ורישומיה.
10. בדוק את נאותות ההפרשות לשכר ונלוות, לרבות ההפרשה בגין שכר בחודש האחרון, הפרשה לחופשה, לפיצויי פרישה, להבראה, למענקים וכד'.
11. בדוק את נאותות רישומי היעודות שהופקדו בגין הפרשות..
12. אם החברה הינה ציבורית – בדוק יישום תקני ה- IFRS הרלבנטיים, לרבות חישובי העתודות לפיצויים ולחופשה עפ"י חישובים אקטואריים.
13. בדוק סיווג והצגה נאותים בדוחות הכספיים, לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.