

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' תשס"ט

מועד ב'

יום רביעי 9.9.09, שעה 09:00

שלוש שעות

3 עמודים

אסור השימוש בחומר עזר.

מועד הבחינה:

משך הבחינה:

מס' עמודים:

חומר עזר:

J-29

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.

שאלה מס' 1 (32%)

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

1. הנהלת חברת רקפת בע"מ (להלן-"החברה") מסרבת להעביר לעיונך את טיוטת ההסכם בדבר שינויים בתנאי השכר של עובדי החברה לשנים 2008 ו-2009, שגובש לאחרונה בינה לבין ועד עובדי החברה. הנהלת החברה חירצה את סירובה בכך שהצדדים להסכם המתגבש התחייבו לשמור על סודיות המגעים ביניהם, וממילא המסמך הינו טיוטא וטרם נחתם, ולפיכך אינו רלבנטי לדוחות הכספיים.
2. הנהלת חברת נרקיס בע"מ (להלן-"החברה") מסרבת לבקשתך לשלוח מכתב פניה ליועציה המשפטיים (LEGAL LETTER) כדי לקבל מהם מידע על תביעות קיימות או צפויות וכד'. הנהלת החברה חירצה את סירובה בכך שאין לחברה עניינים משפטיים שיש להם השלכות על דוחותיה הכספיים, וכי הפניה ליועצים המשפטיים הינה מיותרת ועלולה להיות כרוכה בעלויות כספיות.
3. בחודש ינואר 2009 מכרה חברת צבעוני בע"מ (להלן-"החברה") חלק מהותי של המלאי במחירים הנמוכים מעלותו כמוצגת בדוחות הכספיים. נמסר לך ע"י הנהלת החברה כי לאחר המכירה במחירים המוזלים דלעיל, שנועדה לשפר את תזרים המזומנים, חזרה החברה למכור את מוצריה במחירי המכירה הרגילים.
4. לחברת כלנית בע"מ (להלן-"החברה") חשבונות במספר בנקים ובחלקם קיימת פעילות רבה. נמסר לך כי התאמת חשבונות הבנק נעשית מזה שנים רבות ע"י מנהל החשבונות הראשי, ללא סיוע כלשהו מצד עובדי מחלקת הנהלת החשבונות של החברה. מנהל החשבונות תירץ זאת בכך שהוא רואה חשיבות רבה להתאמות חשבונות הבנק, המאפשרות לו לעקוב באמצעותן על מכלול פעילויות החברה, ולמרות העומס הרב המוטל עליו, הוא מעדיף לעשותן בעצמו.
5. לאחר אישור הדוחות הכספיים ע"י הדירקטוריון של חברת סביון בע"מ (להלן-"החברה"), ולפני חתימתך על חוות דעתך עליהם, נתקבל במשרדך מכתב אנונימי, ובו נאמר כי ארעה מעילה גדולה בחברה, בה קשורים מנכ"ל החברה וסמנכ"ל הכספים. המכתב פרט עיסקות יצוא בהן, לטענת כותבו, קיבלו המנהלים דלעיל שוחד מלקוחות החברה בחו"ל.
6. לא השתתפת במפקד המלאי השנתי שנערך ביום 31 בדצמבר 2008 ע"י חברת תורמוס בע"מ (להלן-"החברה"), מאחר ומונית כרואה חשבון המבקר של החברה לאחר תאריך המאזן. סעיף המלאי הינו מהותי בדוחות הכספיים.
7. בספרי חברת פרג, קיימות מזה מספר שנים יתרות זכות של ספקים, בסכומים גבוהים, שלא נדרשו על ידם.
8. מטעמי חסכון בעלויות, הוחלט ע"י הנהלת חברת ורד בע"מ (להלן-"החברה") לבטל את הכיסוי הביטוחי של נכסי החברה. החברה עוסקת ביצור מוצרים דליקים.

נדרש:

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

שאלה מס' 2 (22%)

מונית לאחרונה כרואה חשבון מבקר של חברה ציבורית, שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל-אביב. הונה העצמי של החברה כולל מספר סוגי מניות, מספר סוגי קרנות ועודפים. במהלך השנה הנפיקה החברה מניות נוספות לציבור וחילקה דיבידנד במזומן לבעלי מניותיה.

נדרש:

1. ערוך תכנית ביקורת מקיפה של סעיפי ההון העצמי בחברה והתנועה בהם (הון, קרנות, עודפים).
2. ערוך תכנית ביקורת לבדיקת הדיבידנד שתולק.

שאלה מס' 3 (22%)

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

במענה לדבריו של ר"ח אגוזי: "אין צורך לבדוק את סכום הרווח/ההפסד בדוח רווח והפסד, שכן סעיף זה הינו תוצאה אריתמטית של שאר סעיפי דוח רווח והפסד (הכנסות והוצאות), שנבדקו במהלך הביקורת, ואם אלה נבדקו באופן נאות, הרי שתוצאתם הנגזרת (הרווח/הפסד) הינה נכונה. יתירה מזאת, בטחון נוסף בדבר נכונות סכום הרווח/ההפסד מושג באמצעות בדיקת סעיפי המאזן, ואם גם אלה נבדקו באופן נאות, הרי שתוצאתם הנגזרת-יתרת הרווח/הפסד-הינה נכונה ", **אמר ר"ח שקדי:** "סעיף הרווח/הפסד הינו אמנם תוצאה אריתמטית של סעיפי דוח רווח והפסד, מחד גיסא, ושל סעיפי המאזן, מאידך גיסא, אך יש לבדוק את נכונותו ואין להתייחס אליו רק כאל סעיף הנגזר משאר סעיפי הדוחות הכספיים".

נדרש:

1. הסבר ונמק את התייחסותך לאמירות ולחילופי הדברים שצוטטו לעיל.
2. הכן הנחיות לבדיקת סעיף "הרווח/הפסד לתקופה" בדוח רווח והפסד הכלול בדוחות הכספיים השנתיים המבוקרים.

שאלה מס' 4 (24%)

בספר לימוד בתחום ביקורת חשבוניות נאמר כדלקמן: "נושאי אבטחת תקבולים ושלמות ההכנסות, הינן מאבני היסוד של הבקרה הפנימית בגופים עסקיים ואחרים".

נדרש:

1. פרט והסבר את המאפיינים והחשיפות המיוחדים, הקשורים בבקרה הפנימית בנושא אבטחת התקבולים בקופות ושלמות ההכנסות, ככל שהם קשורים בקופות, בעסקים דלקמן, וכיצד ניתן לדעתך לשפר בעסקים אלה את הבקרה בתחומים דלעיל:
 - קופות ברשת חנויות הלבשה בהן כל חנות מופעלת ע"י עובד אחד המשמש כמוכר וכקופאי.
 - קופה בדלפק הקבלה של בית מלון.
2. ערוך תכנית ביקורת להכנסות ממופע המוגי בתשלום שנערך בפארק הירקון בתל אביב, בו השתתפו עשרות אלפי אנשים.

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

פתרון הבחינה
סמסטר ב' תשס"ט מועד ב'
 9.9.2009

פתרון שאלה 1 (32%)

סעיף 1. סירוב ההנהלה להעביר למבקר טיוטת הסכם שכר

כללי

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

השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:

המידע הכלול בהסכם השכר המתגבש בין ההנהלה לבין ועד עובדי החברה עשוי להיות משמעותי לדוחות הכספיים, בעיקר בכל הנוגע להפרשות בגין שכר ונלוות, שיתכן ותידרשנה בדוחות הכספיים של שנת 2007 ומידע על אירועים לאחר תאריך המאזן.

על המבקר לקבל מהגוף המבוקר את אומדן עלויות השכר הצפויות בשל יישום ההסכם לכשיחתם, ולבדוק את סבירותו, לרבות את החישובים הכרוכים בעריכת האומדנים. לעניין זה, יתכן ועל המבקר להסתייע ביועציה המשפטית של החברה, לצורך פרשנויות של היבטים שונים של ההסכם המתגבש ועמדותיהם של הצדדים.

מניעה מהמבקר לעיין בטיטוט הסכם השכר, עלולה להימצא כהגבלה בהיקף הביקורת, ולגרור הימנעות המבקר ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים [סעיף 20 בגילוי דעת 72].

ניתן במקרים מסוימים לקבל מידע על תכנם של מסמכים מסוימים באמצעים אחרים [שיחות, הצהרות וכד'] וזאת אם השתכנע המבקר, כי קיבל את כל המידע הרלבנטי לצורך הביקורת.

סעיף 2. סירוב ההנהלה לשלוח מכתב למשפטנים

כללי

משלוח מכתב ע"י הנהלת הגוף המבוקר ליועצים המשפטיים ויצירת תקשורת ישירה בין רואה החשבון המבקר לבין יועציו המשפטיים של הגוף המבוקר, הינו נוהל ביקורת מקובל בפרקטיקה והינו מעוגן בגילוי דעת 83 בדבר "ראיות ביקורת – שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים".

השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:

מטרת הנוהל דלעיל הינה, בין היתר, לאתר התדיינויות משפטיות ותביעות קיימות או אפשריות שייתכן ותהיינה להן השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, ולכן יתכן שיהיה צורך לגלותן ו/או לרשום בגין הפרשות בדוחות הכספיים.

סירובה של החברה לשלוח מכתב פניה ליועצים המשפטיים מעוררת חשד לניסיון להסתרת מידע, שייתכן ויש לו השלכה על הדוחות הכספיים. אשר על כן, יתכן שיהווה הגבלה בהיקף הביקורת ע"י הגוף המבוקר, מסיבות שאינן מוצדקות, ועלול לגרום להימנעות בדוח רואה חשבון מבקר (סעיף 20 בגילוי דעת 72 וסעיף 25 בגילוי דעת 83).

סעיף 3.

מלאי שנמכר מתחת לעלות**השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:**

מכירתו של המלאי, לאחר תאריך המאזן ובסמוך לו, במחירים הנמוכים מהותית מעלותו, כרשומה בספרי החברה לתאריך המאזן, מצביעה, בדרך כלל, על הצורך להפחית את המלאי לתאריך המאזן למחירי שוק הנמוכים מעלותו.

על רואה החשבון לפנות להנהלת החברה, ולהפנות תשומת לב לעניין זה, ולבחון את הצורך בהפחתת ערך המלאי למחירי שוק לתאריך המאזן.

על רואה החשבון להרחיב את ביקורת המלאי לסוף השנה על מנת להיווכח בנאותות הצגתו. כן, עליו להיות מודע במהלך הביקורת לסיכונים לתרמית הקיימים בהקשר להכרה בהכנסה הנובעים, בין היתר, מאופן הצגת המלאי בדוחות הכספיים (סעיף 60 לגילוי דעת 92) ובהקשר לאומדנים חשבוניים (סעיפים 80 ו-81 לגילוי דעת 92).

סעיף 4.

ליקויים בבקרה הפנימית במחלקת הנהלת החשבונות**השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:**

המצב בו התאמת כל חשבונות הבנק נעשית מזה שנים רבות ע"י מנהל החשבונות הראשי בלבד, ללא עירובם של גורמים נוספים מהחברה, מהווה פגם חמור בבקרה הפנימית בחברה. התאמת הבנקים מהווה חלק מרכזי בתהליך הבקרה הפנימית של חשבונות הבנק, וזאת כחלק מרכזי בתהליך הבקרה הכולל על פעילותה הכספית של החברה. יש לערב בתהליך מרכזי זה גורמים שאינם קשורים בניהולם השוטף של חשבונות הבנק ולהקפיד כי תיערך רוטציה בביצוע תהליך בקרה זה.

בהעדר בקרה פנימית נאותה על חשבונות הבנק מחייב את רואה החשבון המבקר להעמיק את הביקורת על חשבונות הבנק, ולערכה תוך ספקנות מקצועית ראויה, לרבות בדיקה כי לא נעשו בחשבונות הבנק תרמיות ומניפולציות. מומלץ כי מבקר החשבונות יפנה, בכתב, את תשומת הלב הנהלת החברה והגורמים המופקדים על הבקרה בחברה על הליקויים הקיימים בתחום הבקרה על חשבונות הבנק, לרבות נהלי התאמתם, וימליץ לתקנם בהקדם האפשרי.

ארוע 5.

חשד למעילה**השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:**

יש להעביר ליו"ר הדירקטוריון של החברה צילום של המכתב שנתקבל במשרדך, ולתאם איתו עיכוב חתימתך על חוות הדעת על הדוחות הכספיים, ואת הרחבתן והעמקתן של בדיקות החברה ואח"כ העמקתה והרחבתה של הביקורת בכל הקשור להתחשבות של החברה עם לקוחותיה, לצורך איתור תשלומי סרק, אם בכלל.

יש לנסות ולאתר פעולות ותשלומים חריגים עם לקוחות החברה, שלא בתנאי שוק רגילים ו/או לא במהלך העסקים הרגיל, שיכולים להעיד על אפשרות לקבלת טובות הנאה, הן בתקופת הדוח הכספי והן לאחריו.

אם נמצאו ראיות המאמתות את האמור במכתב, יש לברר את מכלול ההשלכות על הדוחות הכספיים ולוודא כי ניתן לעניין זה ולהשלכותיו ביטוי וגילוי נאותים בדוחות הכספיים, בהתאם לנסיבות.

ארוע 6.

העדרות ממפקד המלאי השנתי

כללי

בהתאם לסעיף 5 לגילוי דעת 83 בדבר "ראיות ביקורת – שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים", כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על ידי תצפית על ספירת המלאי, אלא אם הדבר אינו מעשי.

השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:

על המבקר לוודא, ככל שניתן, כי רשומות המלאי לתאריך המאזן, אכן משקפות את הכמויות בפועל שהיו בחברה באותו תאריך. מאחר והמבקר לא 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 זה ינקוט, בין היתר, בנוהלי הביקורת הבאים:

- יבדוק את נוהלי מפקד המלאי שנערך ע"י החברה ותוצאותיו ויקיים בירורים, עם הגורמים המתאימים בחברה, על מנת לאמת שמפקד המלאי נערך באופן נאות.
- יבדוק את מהימנות רישומי המלאי המנוהלים ע"י החברה, ואת הנהלים המיושמים על ידה לצורך פיקוח ובקרה על המלאי, לשם בדיקת כושרם לשמש בסיס לקביעת ערך המלאי.
- יפקוד מדגמית, לאחר תאריך המאזן, פריטים מהמלאי לצורך אימות יתרתם לאותו מועד ולתאריך המאזן, תוך התחשבות בתנועות המלאי בתקופה שבין תאריך המאזן ותאריך המפקד.
- יבדוק התפתחויות במלאי לאחר תאריך המאזן לבחינת הצורך להפחתת ערכו למחיר שוק הנמוך מהעלות.

אם השתכנע המבקר, בהתבסס על בדיקותיו כי כמויות המלאי הינן תקינות, הרי שהעדר השתתפותו במפקד המלאי לא תמנע ממנו לחוות דעת על המלאי.

אירוע 7.

יתרות זכות בלתי נדרשות של ספקים

השפעה על תהליך הביקורת הינה כדלקמן:

יתרות זכות בלתי נדרשות של ספקים בסכומים מהותיים, מעוררות סימני שאלה באשר לנכונותן, ולנאותות הצגתן בדוחות הכספיים. על המבקר לאמת נכונותן ונאותותן של יתרות אלה, והאם אכן הן מייצגות התחייבות ממשית לספקים, שקיימת סבירות לפירעונן. על המבקר להתחקות אחר נסיבות היווצרותן של יתרות אלה.

אם יתברר כי יתרות אלה אינן צפויות להיפרע, על המבקר לדרוש מחיקתן כנגד סעיף תוצאתי מתאים, תוך מתן גילוי לכך בדוחות הכספיים, ככל שנדרש בהתאם לנסיבות.

אם הגיע המבקר למסקנה כי יתרות אלה אינן צפויות להיפרע, אזי אם יתרות הספקים תמחקנה, ככל שנדרש ובהתאם לנסיבות, לא יהיה לכך השפעה על חוות הדעת.

אם הנהלת החברה תסרב למחוק יתרות זכות בלתי נדרשות אלה, על רואה החשבון להסתייג בחוות דעתו מאופן הצגת היתרות בדוחות הכספיים.

ארוע 8. כיסויים ביטוחיים

אין זה מתפקידו של רואה החשבון המבקר להתערב בהחלטותיה העסקיות של הנהלת החברה. החלטת הנהלת החברה לחסוך בעלויות על ידי הקטנת הכיסויים הביטוחיים הינה החלטה עסקית לגיטימית, ובלבד שנתקבלה על ידי הגורמים המוסמכים בחברה ובדרך הנאותה והמחייבת. רואה החשבון המבקר רשאי להפנות תשומת לבו של יו"ר הדירקטוריון של החברה על ההחלטה האמורה, אם הוא חושש שהיו"ר לא היה שותף לקבלתה, ו/או לא הובאה לידיעתו, ו/או לא התקבלה על ידי הגורמים המוסמכים בחברה בדרך הנאותה והמחייבת [פגם בבקרה הפנימית בחברה].

הערה: חשיפת החברה לנזקים אפשריים בעתיד הינה בבחינת חשיפה לתלויה לסיכון כללי [GENERAL RISK CONTINGENCY], אשר מוגדרת כנסיבות או מצבים כלליים, אשר אינם מתייחסים לנסיבות או מצבים הקיימים לתאריך המאזן. הדוחות הכספיים מיועדים להציג מצב כספי ותוצאות פעילות ואין מטרתם להציג בפני קורא הדוחות הכספיים את הסביבה העסקית והכלכלית שבה פועל הגוף המבוקר ואת שיקוליו העסקיים [מידע מסוג זה ניתן במצבים מסוימים בתשקיף להנפקה לציבור].

פתרון שאלה 2 (22%)

נדרש 1. תכנית ביקורת לבדיקת סעיפי ההון העצמי

להלן עיקרי תכנית ביקורת של סעיפי ההון העצמי בחברה והתנועה בהם:

כללי

מאחר וזו ביקורת ראשונה הנערכת ע"י רואה החשבון המבקר בחברה, תהא זו מקיפה יותר מזו שתיערך בשנים הבאות, שכן על המבקר ללמוד ולהכיר את מבנה ההון העצמי של החברה לפרטיו, לרבות סוגי מניות והקרנות, והכרת החוקים ותקנות החלים על המבוקר, לרבות תקנות ני"ע החלות על חברה ציבורית.

עיקרי תכנית ביקורת סעיף הון מניות

1. תמצת את ההוראות המתייחסות להון המניות הניתנות במסמכי היסוד של החברה [תזכיר ותקנון].
2. בדוק את מרכיבי הון המניות – הרשום המונפק והנפרע, לרבות מועדי הנפקת המניות לסוגיהן [רגילות, בכורה וכד'].
3. בדוק את המאפיינים והזכויות של סוגי המניות השונים המרכיבים את הסעיף [זכויות הצבעה, זכויות לדיבידנד, זכויות בעת פירוק וכד'].
4. אמת את התנועה בהון המניות עפ"י מסמכים מבססים – תשקיפי הנפקה, התנועה הכספית בבנק, אישורי החתמים וכד'.
5. וודא כי הון המניות והפרמיה כוללים סכומים שנתקבלו מבעלי המניות.
6. בדוק האם קיימות אופציות למניות, ואם כן, בחן את תנאיהן.
7. עיין בפנקסי בעלי מניות.
8. ערוך התאמה של ההון הרשום והמונפק של סוגי המניות השונים עם דו"ח רשם החברות.
9. בדוק גילוי והצגה נאותים בדוחות הכספיים.

עיקרי תכנית ביקורת הנפקה נוספת של מניות

1. בדוק את התנועה בסעיף הון המניות והפרמיה על מניות.
2. אמת את תנועת הון המניות בספרי החשבונות עם האמור בתשקיף הנפקת המניות.
3. ערוך נייר עבודה לגבי תנועות בהון העצמי, לרבות פיצול בין הון מניות ופרמיה.
4. בדוק את נאותות הטיפול החשבונאי בהוצאות הנפקה, לאחר אימותן.
5. קבל את המסמכים הקשורים בהנפקה, כגון: דוח הקצאת מניות, פרוטוקולים, דיווחים לרשות לניירות ערך, לבורסה, לרשם החברות וכד'.
6. בדוק את השינויים, אם חלו, בעקבות ההנפקה מבחינת זכויות בעלי המניות. במידת הצורך, קבל חו"ד משפטית.
7. בדוק מסמכים הקשורים לקבלת המזומנים בעקבות ההנפקה.
8. וודא כי כספי ההנפקה הובטחו בצורה נאותה [במסגרת סקר הבקרה הפנימית לגבי תקבולים].
9. בדוק נאותות החתך, תוך הבחנה בין הון שטרם שולם עבורו והון שלווה בתזרים מזומנים.
10. בדוק אירועים אחרי תאריך המאזן.
11. בדוק התאמת המידע בדוחות הכספיים לזה הקיים במידע נוסף, כגון דוח הדירקטוריון.

עיקרי תכנית ביקורת סעיף קרנות

1. עיין במסמכי היסוד של החברה [תזכיר ותקנון] ובהחלטות מיוחדות כדי לוודא מה הן אסמכתאות ונסיבות ליצירת הקרנות ומה הן ההנחיות הנלוות להן.
2. סווג את הקרנות לפי סוגיהן: קרנות שנוצרו מתוך רווחים, או קרנות הוניות; קרנות שניתן לחלקן כדיבידנד במזומנים, או קרנות שניתן לחלקן רק כמניות הטבה; קרנות שנוצרו עפ"י חוק, או קרנות שנוצרו עפ"י הסכם, או באופן וולונטרי.
3. בדוק את נאותות הרישום החשבונאי של התנועה בקרנות במשך השנה.
4. בדוק את נאותות ההצגה בדוחות הכספיים לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

עיקרי תכנית ביקורת ביקורת סעיף עודפים

- למרות שהעודפים מהווים מספר נגזר מסעיפים מאזניים ו/או תוצאתיים, יש ליישם לגבי סעיף זה את נהלי הביקורת העקריים דלקמן:
1. בדיקת סבירות של רווחי השנה בהשוואה לשנים קודמות, למקובל בענף, לתקציב הפעילות של אותה שנה, לציפיות ולתחזיות של החברה ושל האנליסטים וכד'.
 2. בדיקת תנועות בעודפים במהלך השנה מעבר לתוצאות הפעילות השוטפת, כגון: דיבידנדים, חלוקת מניות הטבה, תנועה לחשבונות קרנות ולהיפך וכד'.
 3. קריאת מידע בדוח דירקטוריון ובפרסומים אחרים.
 4. בדיקת נאותות הצגה הגילוי בדוחות הכספיים.

נדרש 2. תכנית ביקורת לבדיקת הדיבידנד שחולק

להלן עיקרי תכנית ביקורת של הדיבידנד שחולק:

1. קרא פרוטוקולים ומסמכים אחרים רלוונטיים להחלטות על חלוקת הדיבידנד.
2. בדוק את נאותות חלוקת הדיבידנד וכיצד הובטח שהדיבידנד ניתן רק לזכאים לו.
3. בדוק את התאמת הנתונים בדוחות הכספיים על הדיבידנד שחולק לדיווחים לרשות לניירות ערך, לבורסה וכד'.
5. בדוק האם קיים דיבידנד צביר בפיגור.
6. בדוק את נאותות ניכוי המס במקור מהדיבידנד שחולק, ואת נאותות הדיווחים לרשויות המס בשל כך.
7. בדוק את נאותות הרישומים החשבונאיים והצגה בדוחות הכספיים של הדיבידנד שחולק, לרבות דוח על תזרים המזומנים ובביאורים לדוחות הכספיים...
8. בדוק את סכומי הדיבידנד שלא נדרש וכיצד הובטחו סכומים אלה.
9. לגבי דיבידנד ביניים – בדוק כי הדיבידנד לא חולק מההון. במידת הצורך, התייעץ עם יועציה המשפטיים של החברה בדבר נאותות חלוקת הדיבידנד.

הערה: רואה החשבון המבקר אינו משמש כמשפטן מומחה לצורך קביעת חוקיות חלוקת הדיבידנד ובכל מקרה של ספק, יטיב לעשות אם ימליץ בפני הנהלת החברה להסתייע בחוות דעת משפטית.

פתרון שאלה 3 (22%)

להלן תמצית הפתרון:

נדרש 1. התייחסות לאמירות ולחילופי הדברים

צודק רי"ח שקדי. אכן אין להסתפק בכך שסכום הרווח/הפסד הינו תוצאה נגזרת משאר סעיפי דוח רווח והפסד והמאזן שבוקרו ולוותר על בדיקתו, ולפיכך, יש לבדוק את סבירותו, כמפורט להלן בנדרש 2. הסיבה לכך היא שהיות סכום הרווח הינו תוצאה נגזרת מסעיפים אחרים בדוח, וטעויות באותם הסעיפים יתבטאו בתוצאת הרווח/ההפסד, אשר עלולה להתברר כשגויה עקב כך.

נדרש 2. תמצית הנחיות לבדיקת סעיף "הרווח/הפסד לתקופה" בדוח רווח והפסד

יש לערוך בדיקות לבדיקת סבירותו של הרווח/הפסד המדווח (להלן-"הרווח"), ולקבל/לאחר הסברים לסטיות, אם נמצאו, בין היתר, כמפורט להלן:

- השווה את הרווח לזה שדווח בתקופות קודמות ו/או בתקופות מקבילות בדוחות כספיים ביניים.
- השווה את הרווח לרווח החזוי עפ"י התקציב, אם נעשה.
- השווה את הרווח לזה המקובל בעסקים דומים ו/או לנתוני הענף בו פועל העסק.
- חשב את שיעור הרווח הנקי מסכום ההכנסות/המכירות והשווה אותו לשיעור הרווח בתקופות קודמות ולשיעורו החזוי בתקציב.
- חשב את סכום הרווח ליחידה שנמכרה ו/או יוצרה והשווה אותו לשיעור הרווח בתקופות קודמות ולסכומו החזוי בתקציב.

פתרון שאלה 4 (24%)

נדרש 1- עיקרי המאפיינים והחשיפות המיוחדים בנושא בקרת מזומנים בעסקים שונים

1. קופה בחנות, המופעלת ע"י עובד אחד, המשמש בו זמנית כמוכר וכקופאי

חשיפה מיוחדת – העדר בקרה הדדית של המוכר על הקופאי ולהיפך.

דרכים/אמצעים עיקריים לשיפור הבקרה:

1. שימוש בקופה רושמת לצורך בקרה על שלמות התקבולים
2. שילוב של פיקוח ובקרה על המלאי בפיקוח ובקרה על רישום התקבולים.
3. הפקת חשבונות מפורטים ללקוחות, שימוש במחירונים ו/או מחירים מוטבעים, שימוש בצגי קופות רושמות וכד', לצורך קיום בקרה באמצעות הלקוח.
4. פיקוח ובקרה על הפקדת התקבולים בבנק ועריכת ספירות קופה וספירות מלאי בתדירות גבוהה, ושילובם בספירות ובמפקדי פתע.

2. קופה בדלפק הקבלה של בית מלון

חשיפות מיוחדות:

1. מניפולציות אפשריות בשערי מטבעות עקב תקבולים במטבעות שונים [מטבע ישראלי ומט"ח] בשערים שונים מהשערים היציגים, והאפשרות לבצע מניפולציות ע"י דיווחים על ביצוע עסקאות במטבעות שונים וניצול הפרשים בשערים בין הדיווחים לבין ביצוע העסקאות.
2. בקרה על הקופאי/פקיד הקבלה.

דרכים/אמצעים עיקריים לשיפור הבקרה:

1. שימוש בקופות/מערכות רושמות רב-מטבעיות, לצורך בקרה על שלמות התקבולים.
2. הצגת טבלת שערי חליפין במקום בולט, לצורך בקרה באמצעות הלקוח על שערי ביצוע העסקאות, התשלומים וקבלת העודפים.
3. הפקת חשבונות מפורטים וברורים ללקוחות, לצורך עריכת בקרה באמצעות הלקוח.
4. עריכת ספירות וביצוע התאמות קופה ותקבולים בתום כל משמרת ובתום כל יום עסקים, בחתכים של המטבעות השונים, ושילובם בספירות פתע.

נדרש 2- עיקרי תכנית ביקורת להכנסות ממופע המוני

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. לגבי מכירה מוקדמת של כרטיסים ע"י משרדי הנסיעות וודא נאותות ההתאמה בין הכרטיסים הנמכרים לתקבולים בגינם.
3. סקור את נהלי הבקרה הפנימית שתוכננו [לרבות הנחיות בכתב ותדרוכים בע"פ] ויושמו לאבטחת שלמות ההכנסות מהאירוע.
4. קבל אישורים לכמויות הכרטיסים לסוגיהם שהודפסו במחירים השונים וספרורם.
5. וודא פיקוח ובקרה על הכרטיסים שהודפסו, ורישומם, לרבות שמירתם במקומות סגורים ומוגנים.
6. וודא שימוש בקופות רושמות, ככל ששולבו במערך הבקרה הפנימית בעת מכירת כרטיסים באתר המופע.
7. וודא התאמת התקבולים ושלמותם ממכירת כרטיסים מוקדמת בימים שקדמו למועד האירוע.
8. וודא פיקוח ובקרה על קופות הכרטיסים ביום האירוע ושמירה על נהלי הבקרה שנקבעו.
9. וודא, בתום האירוע, עריכת התאמת התקבולים ושלמותם ממכירת כרטיסים ביום האירוע, והתאמת התקבולים לכרטיסים שנמכרו ו/או לרישומי הקופות הרושמות.
10. וודא הפקדת המזומנים בחשבון הבנק מוקדם ככל שניתן.
11. וודא קיומם של ביטוחים נאותים לאבטחת התקבולים והכרטיסים, מפני שוד, גניבה, או אי-נאמנות של עובדים עקב מעשי תרמית.