**ביקורת מתקדמת ב' - שיעור 3**

**לשיעור הבא יש להביא את חוברת תרגול בנושא ביקורת רכיבי בקרה פנימית מצורף באתר שיעור 13, לקרוא את עמודים 14, 35, 11, 21-22, 30.**

**נייר עמדה 199-9** לא נמצא בבחינת המועצה ולכן צריכים ללמוד אותו על בוריו.

היום נשלים את **נייר העמדה**, את **תקן ביקורת 104** שהוא המרכזי מבחינת רו"ח המבקר של אותו תאגיד בנוסף נעשה היום את התרגול על שאלות מבחינות בנושא **ביקורת רכיבי בקרה פנימית.**

**יחידות עסקיות שונות בתאגיד**

מסקנת הדירקטוריון וההנהלה בדבר אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי תינתן ברמת התאגיד המאוחד.

**דוגמא:** חוו"ד על עזריאלי-

בפסקה 2 שאפשר לראות בקרות על תהליך הכנסות ולקוחות בחברת טמבור, סונול ודרך הים התפלה, זאת אומרת חברת עזריאלי מוצאת לנכון לפרסם תהליכים מהותיים מאד של חברות הקבוצה. בעת הערכת הסיכונים המיוחסים לדיווח הכספי והגילוי על הנהלת התאגיד להבין ולזהות את כלל הסיכונים המתייחסים לכל היחידות העסקיות בתהליך, דהיינו להעריך את הסיכון להצגה מוטעית מהותית באתר או ביחידה עסקית ולהתאים את האופי והיקף הבדיקות המבוצעות באתר או ביחידה העסקית לדרגת הסיכון שהוערכה (ייתכן שההנהלה תקבע שאתר או יחידה עסקית הם זניחים ביחס לתאגיד המאוחד).

יחידה עסקית רלוונטית להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית, היא יחידה נפרדת שיש להתייחס אליה בנפרד לדוגמא חברה בת או סניף.

על מנת **לזהות** יחידות עסקיות נפרדות, תשקול ההנהלה בין היתר, האם היחידה העסקית, עוסקת בפעילות שונה, או שהיא בעלת מאפיינים ייחודיים ביחס לפעילות התאגיד או ביחס ליחידות עסקיות אחרות בתאגיד, האם המיקום הפיזי של היחידה העסקית שונה מזה של התאגיד, האם קיימת הנהלה נפרדת, האם המדיניות הארגונית והתהליכים העסקיים המרכזיים בה והבקרות עליהם מבוצעים באופן שונה וכו'.

על מנת לזהות את היחידות העסקיות הרלוונטיות להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית, ישקול התאגיד את הגורמים הבאים :

1. גודלה והיקפה של היחידה העסקית
2. עד כמה דומה אופי הפעילות לרבות בתהליכים או בקרות
3. טעויות והונאות שהתגלו ביחידה העסקית.

* **האמור לעיל מתייחס לקביעת היחידות העסקיות / אתרים שיהוו תהליכים מהותיים מאד שלגביהם תידרש החברה לבחון את אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי.**

לאחר הערכת הסיכונים וקביעת התהליכים המהותיים מאד לדיווח הכספי ולרבות קביעת היחידות העסקיות הרלוונטיות להערכת אפקטיביות הבקרה הפנימית, נדרשת ההנהלה לבצע את הפעולות שלהלן :

1. **מיפוי ותיעוד הבקרות הקיימות בתאגיד.**
2. **הערכת אפקטיביות התכנון של הבקרות וניתוח פערי הבקרה הקיימים (בקרות קיימות מול בקרות רצויות).**
3. **תיקון ליקויים בתכנון הבקרה ובחינת קיומן של בקרות מפצות.**
4. **הערכת אפקטיביות התפקוד של הבקרות.**
5. **הערכה כוללת של אפקטיביות הבקרה הפנימית.**
6. **גיבוש מסקנות וניסוח דו"ח הדירקטוריון וההנהלה על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי** – שלב זה של אפקטיביות הבקרה קריטי לגיבוש המסקנה הסופית.

בנייר העמדה אין אזכור לרו"ח המבקר. אם כתוב הסבר את נושא אפקטיביות הבקרה הפנימית, פנים חברתית, יש להתבסס רק על נייר העמדה. החברה, ההנהלה צריכה לגבש את דעתה על הבקרה הפנימית בעצמה. היא צריכה להחליט האם הבקרה :

1. **אפקטיבית**
2. **לא אפקטיבית**

הרשות לני"ע באה וקבעה כי החברה נותנת לעצמה חוו"ד על הבקרה הפנימית.

לכן כשעוברים **לתקן ביקורת 104** אנו אומרים את אותו הדבר או שתהיה חוו"ד בנוסח האחיד או חוו"ד שלילית, אין הסתייגות!!!

**תקן ביקורת 107** הוסיף את **סעיף 12** שהוא הימנעות

**תקן ביקורת 109 הוסיף את נוסח ההימנעות**

**אף אחד מאלה לא מופיע בנייר העמדה.**

כשנגיע לנוסח האחיד **בתקן ביקורת 104** נראה שיש לנו **בתקן ביקורת 104** את:

**נספח א'**- נוסח אחיד

**נספח ב'**- הסתמכות על רו"ח אחרים

**נספח ג'**- חוו"ד שלילית

**ונספח ד'** – הימנעות.

**מהותיות**

**(את זה צריכה לשקול ההנהלה ולא רו"ח המבקר)**.

אם מדברים על מהותיות בהקשר של ביקורת **IAS1** אומר ש-את ההחלטה האם נושא הוא מהותי או לא קובע הדירקטוריון.

**האם רו"ח מבקר יכול להסתמך על מסקנת ההנהלה ?**

**התשובה היא: לא!!-**רו"ח המבקר בוחן את הנושא בעצמו ומחליט האם יש בנושא חולשה מהותית אחת או יותר.

ככלל יישום העקרונות חייב לאפשר להנהלה להשיג רמה סבירה של ביטחון בדבר נכונות מסקנתה לגבי אפקטיביות הבקרה הפנימית, דהיינו להגיע למסקנה נאותה, האם הבקרה הפנימית בתאגיד מונעת קיומו של חשש סביר להכללת הצגה מוטעית מהותית בדו"חות התאגיד. כל דבר נבחן ברמת המהותיות

**תיעוד**

ההנהלה אחראית לשמור חומר ראייתי תומך, הן ביחס לתהליך ההערכה שבוצע ע"י ההנהלה (למשל: קביעת היקף העבודה שביצעה, לו"ז, דיונים שונים והמסקנות שהוסקו), הן ביחס לאפקטיביות הבקרות שהוערכו (**למשל:** תיעוד התהליכים והבקרות, דירוג הערכת אפקטיביות תכנון הבקרות והבקרות בפועל), והן ביחס לשיקול הדעת אותו הפעילה וקבלת ההחלטות בתהליך הערכת האפקטיביות.

צורת התיעוד ותוכנו עשויים להשתנות בהתאם ל:

1. **גודל התאגיד**
2. **אופיו**
3. **ומורכבותו.**

התיעוד עשוי להתבצע במספר דרכים **למשל:**

* ספר מדיניות
* מודלים לתיאור התאריכים
* תרשימי זרימה
* תיאורי תפקידים
* מסמכים וכו'

**סימנים העשויים להעיד על חולשה מהותית**

כשההנהלה באה לקבוע האם ליקוי בקרה או שילוב של ליקויים מהווים חולשה מהותית עליה להביא בחשבון, כל מידע רלוונטי שברשותה ובין היתר :

1. זיהוי תרמית גם אם היא לא מהותית ע"י המנכ"ל, סמנכ"ל הכספים או כל נושא משרה אחר הממלא תפקיד משמעותי בתהליך הדיווח הכספי והגילוי של התאגיד -אם יש שאלה בנושא של חשש לתרמית ע"י המנכ"ל יש לציין שזהו סממן לחולשה מהותית.
2. הצגה מחדש של הדו"חות ע"מ לשקף תיקון טעות מתקופת דיווח קודמת או תיקון של דו"ח אחר הנכלל במסגרת הדו"חות התקופתיים אשר פורסמו בעבר לציבור- לא משנה המידע שיש לגביו הצגה מחדש **החלטות אכיפה 13-01 ו-13-02** שהציגו מצב שבו חברות הציגו קרקעות כמו מלאי עסקי ולא כנדל"ש. זה מהווה סממן לחולשה מהותית או

**למשל:** חברת קרדן NV עם קרקע ברומניה שהציגה את הקרקע בשווי של 3,000,000₪. הרשות לני"ע שלחה שמאי לרומניה שבדק את שווי הקרקע, השמאי טען כי שווי הקרקע הוא 0 ₪, כלומר, הקרקע לא שווה כלום.

הרשות לני"ע באה לחברה ואמרה לחברה שתסביר לה מה קרה.

החברה טענה כי זהו פרויקט בעל שווי גבוה.

הרשות באה וטענה כי מדובר בקרקע שממשלת רומניה הלאימה אותה לצורך בניית פארקים ירוקים.

החברה טענה כי היא תובעת את ממשלת רומניה בעבור הלאמת הקרקע וכן הלאה.

זוהי דוגמא לחולשה מהותית שיכולה לצוץ בדו"חות.

**מדובר על רשימה לא סגורה, זאת אומרת יש אופציות רבות כיצד חולשה מהותית יכולה לבוא לידי ביטוי.**

1. זיהוי של הצגה מוטעית מהותית בדו"חות, בתקופה השוטפת בנסיבות המורות ע"כ שהצגה מוטעית לא הייתה מתגלה ע"י הבקרה הפנימית של התאגיד - גם אם הצגה מוטעית מהותית זוהתה ותוקנה והדו"חות הכספיים מוצגים באופן נאות תינתן חוו"ד בנוסח האחיד אבל לגבי אפקטיביות הבקרה עצם קיומה של הצגה מוטעית מהותית מהווה סממן לחולשה מהותית.
2. פיקוח בלתי יעיל של הדירקטוריון וועדותיו על הדיווח הכספי והגילוי בתאגיד.
3. ליקוי משמעותי אחד או יותר שהתגלה בעבר ואשר לא עלה בידי התאגיד לתקנו במשך מספר תקופות דיווח - נזכיר את ההבחנה בין ליקוי משמעותי (חוו"ד בנוסח האחיד) לחולשה מהותית (חוו"ד שלילית) חברת אוסם בונה בניין... החברה בחלוף תקופה החליטה לבנות בניין נוסף ואם היא תתנהל שוב בצורה לקויה זו כבר תהיה חולשה משמעותית כיוון שהחברה כבר עשתה שגיאה כזאת בעבר ואז הטעות הייתה ליקוי משמעותי. אם הטעות חוזרת זו כבר חולשה מהותית.
4. לא עלה בידי הנהלת התאגיד לבצע במועד את הליך הערכת האפקטיביות או שלא עלה בידה לפרסם במועד את הדו"ח השנתי או הרבעוני **–** צריך לזכור שאם החברה הגיע למצב שהיא לא הספיקה להכין את הדו"ח היא חייבת לפנות לרשות לני"ע לבקש בקשה לאורכה, עצם העובדה שהיא לא מגיעה להצגה נאותה במועד זהו סממן לחולשה מהותית. אם החברה מאחרת בדיווח של הדו"ח הכספי הרבעוני צריך לזכור שאין חוו"ד רבעונית אלא רק חוו"ד שנתית אבל החולשה המהותית יכולה להתייחס לחוות דעת רבעונית. זאת אומרת עלולה להתגלות חולשה מהותית בדיווח הרבעוני אבל, לא מודדים את זה ברמת הרבעון אלא ברמת הדו"ח השנתי.
5. הדו"ח על אפקטיביות הבקרה הפנימית על הדיווח הכספי והגילוי – במסגרת הדו"ח, על ההנהלה והדירקטוריון לתת גילוי בצורה מובנת וברורה, האם להערכתם הבקרה הפנימית היא אפקטיבית או לא, לפיכך קובעת הרשות לני"ע **בנייר העמדה** שלה שהדירקטוריון וההנהלה- אינם רשאים לסייג את מסקנתם או לציין כי הבקרה הפנימית של התאגיד היא אפקטיבית בכפוף להתאמות מסוימות.

**תוספות לגבי חוו"ד רו"ח המבקר**

בהקשר לדו"חות הכספיים מאוחדים **הבהרה 1 לתקן ביקורת104 מ-12/13.** ההבהרה קובעת כי אם תאגיד רכש בשנת הדיווח השוטפת תאגיד אחר המאוחד לראשונה בדו"חות הכספיים לאותה שנה, ייתכן (כפי שהרשות לני"ע כותבת) שהדירקטוריון יקבע כי לא עלה בידו להתייחס לרכיבי הבקרה הפנימית, על דיווח כספי של אותו תאגיד נרכש (שוב) רק באותה שנה נרכשת, ואז עליו לתת גילוי נאות לכך בהערכת הדירקטוריון.

**במצב כזה ייתכנו 3 אפשרויות :**

1. רו"ח מקבל את עמדת ההנהלה – אז הוא יוסיף פסקה לאחר הפסקה הראשונה בחוות הדעת בנוסח שנקבע בסעיף **4.2 להבהרה**. גם אם רו"ח מסכים עם החלטת ההנהלה הוא נותן ביוטי לכך שזו השנה הראשונה שיש שליטה, והוא מהותי מאד ולא הוערך ע"י ההנהלה והוא ביקר את זה.
2. כאשר החלטת הדירקטוריון וההנהלה שלא להתייחס לרכיבי בקרה פנימית של דיווח כספי של תאגיד שנרכש בשנת הדיווח השוטפת עומדת בהנחיית הרשות בעניין זה- כלומר, לכאורה הכןל בסדר אולם בהערכת אפקטיביות הבקרה של הדירקטוריון וההנהלה לא ניתן לכך גילוי נאות. (**מקרה לא סביר במציאות**) במקרה כזה יוסיף רו"ח המבקר בסוף הפסקה הראשונה פסקה עפ"י סעיף **4.3 להבהרה.**
3. כאשר רו"ח המבקר סבור שהחלטת הדירקטוריון שלא להתייחס לרכיבי הבקרה הפנימית של תאגיד שנרכש **לא עומדת בהנחיות הרשות לני"ע-** (בסעיפים א' וב' החברה עמדה רק בסעיף זה היא לא עומדת) רו"ח המבקר יראה בכך כהגבלה בביקורת ויוציא הימנעות ממתן חוו"ד **בנוסח שבנספח ד' לתקן ביקורת104** כל הסעיף האמור נקבע בסעיף **4.4 להבהרה**

**הסברים על נספח ג' לתקן ביקורת 104**

**נספח ג'** למעשה כולל את נוסח הסטייה מהנוסח האחיד שנקבע **בנספח א'.** חוו"ד שלילית (נספח ג') תינתן בכל מקרה שקיימת חולשה מהותית אחת לפחות.

קיימות 4 אפשרויות :

1. **נספח ג'1** מתייחס למצב שבו גם רו"ח המבקר וגם ההנהלה רואים עין בעין את אותה חולשה מהותית או חולשות מהותיות.
2. **נספח ג'2-** מתייחס למצב שבו רו"ח המבקר זיהה חולשה מהותית אחת או יותר אולם הדירקטוריון לא כלל התייחסות לכך
3. **נספח ג'3** – כולל מקרה שבו רו"ח המבקר זיהה לפחות חולשה מהותית אחת שההנהלה לא זיהתה אבל היא כן זיהתה את שאר החולשות המהותיות שרו"ח המבקר זיהה
4. **נספח ג'4**- כולל ניסוח למצב שבו רו"ח והדירקטוריון זיהו את כל החולשות המהותיות והדירקטוריון אף כלל גילוי של כל החולשות המהותיות אבל לחולשה מהותית אחת לפחות לא ניתן הגילוי באופן נאות. **נספח ג1 bdo** **חולק בשיעור הקודם.**

**תרגול**

קיימים 3 סוגי שאלות :

1. שאלה של אירועים **למשל**: עמוד 35 בתרגול
2. טיוטה משובשת של הדו"חות הכספיים ושל חו"ד של רו"ח המבקר על הדו"חות הכספיים ניסוח הליקויים וניסוח מחדשחובה לציין לפני כל תשובה על איזה נדרש היא עונה.
3. כללי: **"הסבר מהן בקרות ברמת הארגון...."**

(4 רכיבי בקרה פנימית כפי שנקבעו **בנייר עמדה 199-9** של הרשות ני"ע הן:

1. בקרות ברמת הארגון,
2. בקרות על תהליך עריכת וסגירת הדו"חות הכספיים
3. בקרות כלליות על מערכות המידע
4. תהליכים מהותיים מאד לדיווח הכספי והגילוי.

**שלושת הסעיפים הראשונים קבועים והרביעי משתנה).**

**תזכורת :**

בקרות ברמת הארגון – חולשה מהותית באה לידי ביטוי בהעדר פיקוח יעיל של הדירקטוריון, אין הערכת סיכונים....

בקרות על סגירת הדו"חות הכספיים- חולשה מהותית באה לידי ביטוי בהעדר הפרשות לתביעות מהותיות ואירועים לאחר תאריך המאזן

בקרות כלליות על מערכות המידע- חולשה מהותית באה לידי ביטוי בהתקיים תקלות בתוכנה וחוסר שימוש בסיסמאות.

**תרגול מחוברת תרגול על רכיבי בקרה פנימית משיעור 13 באתר:**

**תרגול 1**

(עמוד 35 בחוברת תרגול בקרה על רכיבי הבקרה הפנימית – שיעור 3).

**מקרה 1 –**

כשמדברים על אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית – היא נעשית ליום – 31.12, ולא לשנה. כלומר, מתייחס רק ל-31.12.2011.

המשפט לשנה שנסתיימה באותו תאריך – מתייחס לשאר הדו"חות שבדו"חות הכספיים.

נשים לב שיש לנו פה למעלה **6 נדרשים.**

**יהיו כנראה 12 נקודות לשאלה – 2 נקודות לכל נדרש, 3 דקות לנקודה, יש לכתוב בתמציתיות אבל חובה להתייחס לכל הנדרשים.**

החלוקה של השאלה צריכה להיות רק:

1. השפעה על תהליך הביקורת של הדו"חות הכספיים.
2. השפעה על הדו"חות הכספיים.

"לאחר תאריך המאזן הוחזרו מוצרים רבים", "תקלה ממשוכת" – לעניין ההשפעה על הדו"חות הכספיים ותהליך ביקורת על הדו"חות הכספיים לתוכנת ההזמנות המקולקלת אין השפעה. מה כן צריך לנתח? שאלת ההחזרה האם יש או אין לבצע הפרשה להחזרה. מה המדיניות של ההכרה בהכנסה, רו"ח נדרש לבדוק זאת. אלו נהלי ביקורת יש לבחון באשר להכרה בהכנסה.

אפקטיביות רכיבי בקרה פנימית- האם יש פה איזושהי חולשה מהותית, בהתאם ל-3 הבקרות הראשונות ואז נשאל האם יש באירוע תהליך מהותי מאוד. אפשר לומר נניח שיש תקלה בתוכנה ובשל העובדה שמדובר בהחזרת מוצרים רבים ומדובר בתקלה ממושכת, יתכן שמדובר בחולשה מהותית בבקרות כלליות על מערכות המידע, כמו כן יתכן כי מדובר על חולשה מהותית המתייחסת לגבי נושא מהותי מאוד לגבי מכירות או תהליך המלאי. (רק יתכן שיש חולשה מהותית ויתכן שלא).

השפעה על חוות הדעת – אם בסופו של דבר נקבע שמדובר בחולשה מהותית תינתן חוות דעת שלילית על רכיבי הבקרה הפנימית.

**מקרה 2 –**

יש חשיבות לעובדה שהחברה עוסקת בנדל"ן – היות ולעניין קביעת תהליכים מהותיים מאוד. (כמו בדוגמא של אוסם). ואומרים שלגבי הפעילות – מתייחסת במפורש לנדל"ן.

נשים לב שכשאנחנו מדברים ע חולשה מהותית בדרך כלל יתנו לנו יותר מסממן אחד בשאלה – ובמקרה הזה אנו רואים שיש 3 סממנים.

השפעה על ביקורת על דו"חות כספיים – אנו צריכים לבוא ולבחון אם הדו"חות הכספיים מוצגים באופן נאות מכל הבחינות המהותיות. בהתאם לכך נבקש את הסכם הרכישה, השוואה למקובל בענף, קבלת פרוטוקולים כמה שיש על ישיבות הדירקטוריון וההנהלה, לקבל הערכת שווי וכו'.עלינו לפרוט בדיוק מה רו"ח עושה, עלינו להניח את דעתו.

החולשה פה שצפה יותר מתוך האירוע היא 2 דברים מרכזים - לא התקיים דיון מעמיק בדירקטוריון והעובדה שלא התקבלו הצעות מחיר, כלומר הניהול היה לא תקין, ההנהלה התנהלה שלא כמו שצריך - ולכן ניתן לומר כי המסקנה המתבקשת חוות הדעת שתינתן תהיה שלילית על אפקטיביות הבקרה בפנימית בשל חולשה פנימית המתייחסת לבקרות ברמת הארגון (כי לא התקיים דיון מעמיק בדירקטוריון) וגם בגלל שאין פרוטוקולים, לא התקבלו הצעות מחיר – בכל זאת חברה ציבורית שיש לה הרבה הצעות לכן צריכה לקבל הצעות מחיר.

די בקיומה של חולשה מהותית אחת כדי שנקבע שחוות הדעת שתינתן היא שלילית.

(מי שרוצה לסתור את התשובה הזאת יוכל לומר על כינוס נכסים, אך לא יוכל להצדיק את אי קיום דיון מעמיק בדירקטוריון, לכן אם אומרים שהדירקטוריון לא מתפקד להשתמש בזה כחולשה).

חברת נדלן שזה עיסוקה, תהליך הרכוש הקבוע או המלאי המניב, זהו תהליך מהותי מאוד בחברה קבלנית.

**מקרה 3** –

נחלק את ההתייחסות ל-2 :

1. השפעה על הדו"חות הכספים ועל ביקורת דו"חות כספיים.
2. השפעה על חוות הדעת על אפקטיביות רכיבי בקרה פנימית.

התוצאה – דיווחים למע"מ כוללים סכום גבוה יותר ממה שנכלל בדו"חות הכספיים בהכנסות, מדובר בחברה בת ישראלית, בדו"חות הכספיים המאוחדים יש חברת בת בהכנסות המאוחדות.

אם הדו"חות הכספיים מוצגים באופן נאות אז חוות דעת בנוסח האחיד.

ואם לא אז לפי **תקן ביקורת 72.**

אם העובדים לא מתודרכים בעת קבלתם לעבודה ואין בקרה של ההנהלה על מזמיני המשקאות – יש יותר מסממן אחד זה עשוי להעיד שמדובר בחולשה מהותית אך בכל מקרה עלינו לבדוק את הנושא.

אמרנו שעובדים שלא מתודרכים בעת קבלתם לעבודה – אם אף אחד לא מתדרך להכניס את המזומנים לקופה, השאלה אם זה רק ליקוי משמעותי וזה לא בסדר אך לא משפיע על חוות דעת. או חולשה מהותית שמשפיעה על חוות הדעת.

צריך לבדוק מה ההשפעה שאי תדרוך העובד תוביל להצגה מוטעית מהותית שלא תתגלה או תיחשף בדו"חות הכספים של החברה?

צריך לרשום בתשובה שבהחלט יתכן שזה יכול להוביל לליקוי משמעותי ויכול להוביל לחולשה משמעותית. לרוב אין לנו מספיק כלים כדי לפסוק תשובה החלטית אלא לנתח את כל האפשרויות.

החברה לא מבצעת בדיקה שוטפת על מספר מזמיני המשקאות – יכול להיות שהעובדה שהקופאים לא מתודרכים וההנהלה לא מבצעת בדיקה – יחד עלולים להוביל למסקנה שקיימת הצגה מוטעית משמעותית על תהליך המכירות, בנוסף יתכן כי מדובר בהצגה מוטעית מהותית על בקרות ברמת הארגון.

**מקרה 4**-

מדובר במשפט כללי – יש אולי סממן אחד או יותר, אך זה לא מספיק כדי לקבל החלטה.

"לא התגלו טעויות מהותיות" – כלומר אם הייתה טעות היא לא הייתה מהותית.

בדו"חות הכספיים בשורה התחתונה אומרים שאין בעיה ולכן העובדה שנמצאו ליקוים מצריכה מרו"ח להרחיב את המדגם ונהלי הביקורת ועל בדיקות המלאי אך בזה זה נגמר אין השפעה נוספת.

בנוסף לגבי בחינת אפקטיביות הבקרה הפנימית – צריך לקבל החלטה האם מדובר בסממנים שמהווים רק ליקוים מהותית שיביאו לחוות דעת בנוסח האחיד ולעומת זאת יש אפשרות שתינתן חוות דעת שלילת - אין מספיק נתונים כדי לקבל החלטה חד משמעית בנושא.

**מקרה 5**-

נשים לב כי בהשפעה על הדו"חות הכספים ועל אפקטיביות רכיבי בקרה פנימית מדובר על דברים שונים.

בדו"חות הכספיים –

ארגון מחדש (שנקבע ביאס 37).

יש צו של בית משפט

אולי יש פיצוי

אי ציות לחוקים ותקנות

החברה לא נותנת גילוי לאי ציות לחוקים ותקנות

הפרשה לאחריות

נזקים

הפרשה לקנסות

הפרת חוקים

ש בחינת מוסכמת העסק החי – נציין אותו בסוף כי הוא החמור ביותר.

מבחינה חשבונאית יש אפשרות לבדוק את כל הנושאים שנאמרו לעיל.

האם הדו"חות הכספיים הוצגו באופן נאות – ואם כן תינתן חוות דעת בנוסח האחיד ורו"ח יבחן אם יש מקום להפנות את תשומת הלב, או לאי ודאות באשר לתוצאות התביעה המשפטית או שהוא חייב להפנות את תשומת הלב באשר לעסק החי.

אפקטיביות-

בקרות ברמת הארגון – הדירקטוריון לא מכיר.

יש לבחון האם קיימת חולשה מהותית בבקרות על תהליך עריכת וסקירת הדו"חות – יש את נושא ההפרשות.

נשים לב - קשה לבוא ולהצדיק את הדירקטוריון כאשר נתון לנו באופן מפורש שהדירקטוריון וההנהלה לא מכירים את החוק, היות וזה חמור מאוד, זה עלול למוטט חברה – זה כשלעצמו חולשה מהותית בבקרות ברמת הארגון.

הדירקטוריון יכול בעצם לקרוא דו"חות כספיים ולפספס דברים ואף אחד לא יעלה על זה, אם לא תיתפס תמשיך לפעול בצורה הזו וזה כמובן לא תקין.

הסממן הזה מאוד חמור ובגללו לא ניתן למצוא הצדקה לחברה היות וההנהלה לא יודעת בכלל מה החוקים שחלים עליה.

**מקרה 6** –

העובדה שמס הכנסה קבע שומה לחברה היות והחברה לא הוציאה חש' או קבלה זה לא בהכרח אומר שבחברה הדיווח הכספי לא נכון, ניתן למצוא הצדקה לכך כי מס הכנסה לעיתים מתנהג בצורה כזו שלא מקשיבים לחברה או להוראות, ואכן קרה שהחברה לא עמדה בכל החובות אך זה לא אומר שלא דווחו כל ההכנסות, אך יכול להיות שהחברה נתפסה בדיווחים כוזבים, לא רשמה הכנסות וכו. אך האם בהכרח ההכנסות האלה משפיעות על הדו"חות הכספים? לא כי למשל פחת מואץ נכלל בדוח התאמה למס וזה לא נכל בדוח חשבונאי. אך יתכן כי גם ההכנסות וגם ההוצאות שנכללו בדו"חות הכספים הם לא נאותות.

נסביר כי יכול להיות שזה סממן שמהווה חולשה מהותית או סממן שמהווה ליקוי משמעותי ולא חולשה מהותית הכול בהתאם לנסיבות אך לא ניתן לקבל החלטה באופן חד משמעי בהתאם לנתוני השאלה.

**שאלת מוצעה- חורף 2012 – עמוד 14**

**מקרה 1-**

לגבי טעויות – חייבות להיות מהותיות כדי שבסופו של דבר נקבע שמדובר בחוות דעת שלילית. טעויות גם אם הן מהותיות מאוד, לא בהכרח אומר כי זו חולשה מהותית.

אם היה מסביר כי מדובר בתקלה נקודתית שתוקנה על מוצר זניח היינו אומרים שככל הנקרא מדובר בליקוי משמעותי. אבל במקרה הזה הוא אומר שמזל שרו"ח כאן – לכן נניח כי לא מדובר רק בליקוי משמעותי, שכן סמנכ"ל כספים שאומר משהו כזה, לא נוכל לתת לא חוות דעת בנוסח אחיד.

נעשה הפרדה בין תהליך הביקורת על הדו"חות הכספיים – אם הדו"חות הכספים מוצגים באופן נאות... כלומר בהחלט יתכן שהדו"חות הכספים כן מוצגים באופן נאות והחוות דעת תהיה בנוסח האחיד וגם יתכן שלא.

נראה כי בכל מקרה כנראה שמדובר בחולשה מהותית ברמת הארגון וגם בתהליך ההכנסות. כתוב במפורש שתהליך ההכנסות מוגדר כמהותי מאוד.

וכנראה שתינתן פה בכל מקרה חוות דעת שלילית.

**מקרה 2-**

בשאלה ציינו כי - יו"ר הדירקטוריון מציין כי חברי הדירקטוריון קצת מנותקים והם עסוקים ולכן שרו"ח יספר מה קורה החברה. ההנהלה לא יודעת אם יש מכשירים פיננסים מורכבים ובנוסף לא יודעים איך נערכת הערכת הבקרה הפנימית.

בנושא הבקרה הפנימית מכוונים אותנו לכיוון של חוות דעת שלילית. ולא להצדיק את הנאמר.

החולשה המהותית שמתוארת פה מתייחסת לבקרות ברמת הארגון – יש פה באופן מפורש העדר פיקוח יעיל של הדירקטוריון. יש לכתוב בתשובה את נושא אחריות הדירקטוריון ותפקידו. ולציין כי רו"ח לא מתפקידו להסביר את אופן ההתנהלות לדירקטוריון.

צריך להתייחס ל2 ההשפעות:

השפעה על הדו"חות הכספיים.

השפעה על אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית.

**מקרה 3-**

יש לבחון האם כל אחד יכול לרשום פקודות יומן?

בשאלה הזו לא בהכרח עולה פה חולשה מהותית. לא היה פה אירוע חד משמעי.

נדון על כך ונראה שאם באמת הסממנים הללו יצביעו שבכללותם הם עונים על חולשה מהותית תינתן חוות דעת שלילית, אך זה לא בהכרח.

גם אם יש סממן שהוא קשה אך הוא היחיד זה לא מספיק כדי לתת חוות דעת שלילית. התשובה של סמנכ"ל כספים היא לא מקוממת, היא הגיונית. אך השאלה היא האם כל אחד במחלקת הכספים יכול לכתוב פקודת יומן? אם נאצר כ זה סממן לחולשה אמיתית זו גם תשובה שתתקבל. ניתן לומר כי הסממן הוא לפי בקרות על תהליך עריכת וסקירת הדו"חות. סממן נוסף ששניים לא מעורבים מרישומים החשבונאים. כלומר אם נציין מספר סממנים זה מעיד על חולשה אז התשובה תתקבל כל עוד תהיה מפורטת, ואם נציין שאין חולשה מהותית ונסביר, גם התשובה הזו תתקבל.

**מקרה 4**-

"בסכומים מהותיים" – עצם העובדה שמדובר בסכומים משמעותיים עליהם מתבססת הערכת השווי – האם לדירקטוריון יש מספיק זמן ביומיים לשאול את השאלות המתאימות? יש כאן סממן שצריך לבחון אותו האם זה מספיק זמן או לא מספיק זמן.

כשאומרים בשאלה "מזל שיש לנו..." – יש פה סממן.

גם "אנו לעיתים מתקשים בנושא הערכת השווי" – בהמשך לשאלה האם היומיים מספיקים או לא – הם לא מבינים טוב לכן כנראה שיומיים לא מספיקים.

"הדירקטוריון סומך עליו במאה אחוז" – סממן.

מבחינת אפקטיביות רכיבי בקרה פנימית – אין ספק שככל הנראה הסוגיות שנידנות פה הן חולשה מהותית בנובעת מבקרות ברמת ארגון – אי פיקוח יעיל של הדירקטוריון.

בנוסף חולשה מהותית בבקרות על תהליך עריכת וסקירת דו"חות – סוגיה בהנהלת חשבונות.

האם ניתן באופן גורף לומר כי קיימת התלבטות אם זו חולשה מהותית או ליקוי משמעותי – התשובה היא שלא. כי אם אומרים למשל שהדירקטוריון לא מתפקד אז עלינו לומר כי ככל הנראה קיימת חולשה מהותית.

גם אם כתוב שרו"ח גילה את כל התרמיות – עצם העובדה שמדובר בתרמית מדובר בסממן לחולשה המהותית לכן ככל הנראה קיימת חולשה מהותית אך לא בהכרח.

**שאלה 1 עמוד 11**  (\*בשאלה הזו 10% עברו)

**רוב השאלה זה נייר עמדה מ199-9 אך לא רק.**

כשכותבים להבין מסמך לעובדי המשרד-

לרשום תאריך

לכבוד – עובדי משרד רו"ח X, תל אביב

הנדון – מסמך הנחיות ל4 נושאים בעקבות תקנות גושן

משפט פתיחה – בשנת 2009 פורסמו התקנות...

בסוף – בברכה רו"ח.

1. התבקשנו בשאלה להסביר בעצם על משמעות של תהליך עריכת וסקירת הדו"חות הכספיים –
2. קריטריונים לזיהוי תהליכים מהותיים מאוד ורושמים בנוסף כי אחריות רו"ח בנושא זה היא לבצע ביקורת כדי לבחון א אכן יושמו הקריטריונים בצורה נאותה. האם אכן נקבעו תהליכים מהותיים מאוד בהתאם לאותם קריטריונים תוך בחינה מדגמית, כדי לבחון האם אותם קריטריונים שקבעו ההנהלה כמהותיים מאוד, עונים להגדרה שהקריטריונים עומדים על פיהם.
3. אחריותו של רו"ח המבקר היא לבדוק האם אכן אותם גורמים רלוונטיים שהיו אמורים לשמש את ההנהלה, התאגיד לקביעת היחידות העסקיות, אכן נלקחו בחשבון באופן נאות על ידי הנהלת התאגיד.
4. השלבים העיקרים בהערכת הבקרות הפנימיות על ידי התאגידים ועל ידי רו"ח המבקרים.

**עמוד 30 שאלה 8 – מועד חורף 2010 –**

נדרש 1 - נשים לב כי יש פה 2 נדרשים:

1. הסבר את החוק
2. להסביר את השלכותיו על הבקרה על הדיווח הכספי בישראל.

נדרש 3 - תקנות ני"ע- תקנה 9ב(ג).

**חשוב לזכור** – למבחן - ככל שהשאלה קצרה יותר התשובה ארוכה יותר ויותר מסוכנת. וכשהשאלה ארוכה יותר יש בה יותר אינפורמציה אז מצופה שנכתוב פחות ולכן צריך לסנן ולתמצת את מה שרלוונטי.

**עמוד 21 שאלה 1 –**

החל משנת 2011 יש משמעות לעניין השפעה על הדו"חות הכספים ולא על אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית, כי בכל מקרה יש התייחסות רק ל31.12.2011.

הקמה של מבנים מסחריים – כלומר מדובר בחברה קבלנית.

אחרי שקראנו את ההקדמה, לפני קריאת הדוח נקרא את הנדרש-

**פרט** – זה ליקוים בפסקת המבוא.

**הסבר** - זה להסביר מה לא בסדר.

אנו נתמקד בנדרש 2 – טיוטת חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית –

שיטת העבודה זה לקרוא ראשית את חוות הדעת על הדו"חות הכספים ואז לקרוא את חוות הדעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית, אך בעקבות מגבלת הזמן יש לעבור במהירות על הטיוטות זאת כדי למצוא סממנים לחולשות מהותיות על אפקטיביות רכיבי הבקרה הפנימית.

נראה כי לא נכללו הוצאות מס – זה סממן, עדיין לא יודעים מה נעשה בנושא אבל זה סממן.

בפסקה אחת לפני האחרונה בעמוד 21 מצוין כי נמצאה חולשה מהותית.

**בעמוד הבא – 22** - אם לא נראה בהקשר לכך איזו התייחסות בטיוטה המשובשת נצטרך לדון בזה בנפרד. עד היום לא קרה שהיו אלמנטים בטיוטה המשובשת שלא הוזכרו והיו צריכים להיות מוזכרים בטיוטה.

**טיוטה עמוד 22 למטה** - כשעושים את ההשוואה עושים על פי נספח תקן ביקורת 104 נספח א'. פסקה 1 – ליקוים בפסקה 1:

במשפט הראשון יש להשמיט את התוספת "לשנה שנסתיימה באותו תאריך" – למה? כי התוספת לא נכללת בדוח האחיד וכי חוות הדעת ניתנת פשוטו כמשמעתו ב31.12.

**"לא בדקנו"** - האם זה תקין? יש הסתמכות על רו"ח אחרים – על פי נספח ב' – על כל הקטע עושים השוואה לנספח ב'. חוץ מהאחוזים הכול אותו דבר. ואכן בנספח ב' אומרים "לא בדקנו".

יש חוו"ד על דו"חות כספים. האם האחוזים זהים? כן. האם חייבים להיות זהים? לא. כי למשל עזריאלי שיש לו חברות בנות, כלולות... מי שיקרא את חוו"ד על הדו"חות הכספים של עזריאלי יראה שהוא לא מסתמך כל רו"ח אחרים, או כן מסתמך באחוזים של 60% אבל כשהוא בא לעשות את אפקטיביות הבקרה הפנימית הוא ביצע את כל הביקורת, נראה כי אין שם הסתמכות. כי מ עשה את הביקורת על רכיבי הבקרה הפנימית? רו"ח מבקר ברייטמן – לכן לא בהכרח קיים מתאם מלא ביחס לגבי אותם חברות מאוחדות לגבי רכיבי בקרה פנימית.

לכן לא מדובר בליקוי.

ולשנה שנסתיימה באותו תאריך – האם זה תקין? כן – היות וזה נכסי והכנסותיהם. כי לגבי נכסים זה ל31.12 וההכנסות זה לשנה שנסתיימה באותו תאריך. הליום מתייחס לנכסים והשנה מתייחס להכנסות.

**פסקה 3 עמוד 23** – בוקר על ידי רו"ח אחרים – נשמיט כי לא משנה אם בקרנו או לא כי חוו"ד מתייחסת רק ל31.12 של השנה המבוקרת. אין בשום מקרה התייחסות למספרי השוואה ולא משנה מי ביקר אותה.

**פסקה 4** – אם לא היו כותבים תהליך אחד לפחות היינו אומרים שלפי נייר עמדה אין זה סביר שישות תקבע שאין לה שום תהליך מהותי מאוד.

**פסקה 7** – זה נספח ג1 – זוהו ונכללו.

אין בזה טעות, רק חשוב בכל זאת לזהות כי אם בבחינה יהיה משפט אחר שנדע איך להסתכל על זה.

ב – 4 הסעיפים הבאים – יש להקדיש יותר זמן והסברים. כי על זה נותנים יותר ניקוד מאשר על הליקויים הטכניים.

1. החברה עוסקת בנדל"ן, הקמת מבנה – יש בעיה כי יש מעורבות לא מספקת לוועדה שמתייחסת לאומדנים מהותיים. כפי שאמרנו יש פה עניין שהועדה זו ועדה של הדירקטוריון ואם הוא לא יודע לפקח ולעריך את נושא האומדנים שזה דבר מרכזי, הרי שאם ההנהלה לא יודעת אז הצגה מוטעית מהותית עשויה שלא להימנע או להתגלות במועד ולכן מדובר בחולש מהותית בבקרות ברמת הארגון עקב כך שהוועדה לבחינת הדו"חות הכספים לא מעורבות מספיק בנושא קביעת האומדנים החשבונאים המהותיים. (דוגמא חברת פילת). אם היה מדובר בחברת קוסמטיקה ואין שם התייחסות לאומדנים אז זה לא היה מהותי.
2. צדדים קשורים – עד כמה יתכן שהצגה מוטעית מהותית לא תמנע או תתגלה במועד עקב כך שיש העדר נוהל לגבי עסקאות עם צדדים קשורים – ראשית חובה לתת על העסקאות גילוי. חשוב לרשום כי עסקאות עם צדדים קשורים חייב לתת לגבי מידע בהתאם לנאמר בחוק החברות. האם העובדה שאין נוהל בהכרח יכול להוביל לעסקאות שלא כדין או שלא יתנו גילוי? האם זה בהכרח מה שקורה? התשובה היא שלא. מי שיסביר ויכתוב שהעובדה שהעדר נוהל כתוב לא בהכרח מצביע על חולשה משמעותית אלא על ליקוי משמעותי אם יסביר כי כל עסקה עם צד קשור נרשמת במחשב, ושאולי לא קיים נוהל בכתב אבל הוא מיושם בעל פה, אז גם תשובה כזו מתקבלת.
3. נוהל זכויות חתימה – מה המשמעות שרק חלק מהגורמים בודקים את המסמך? האם זה רק ליקוי משמעותי או שזה מגיע לידי חולשה מהותית? נשאל את עצמנו האם הדבר הזה יכול להוביל להצגה מוטעית מהותית שלא תמנע או תתגלה בהתאם? יש שיגידו שהיום לא חותמים על שיקים כי החברות הגדולות מבצעות העברה בנקאית, כלומר צריך בדוק קיומן של בקרות מפצות, ולכן יש לבדוק כל מקרה לגופו. כל עוד לא מדובר במשהו חד משמעי, ההתלבטות תהיה נכונה ותתקבל במלואה אם רק ננמק אותה כמו שצריך.
4. ליקויים ורישומים – ראשית זה תהליך מהותי מאוד, העובדה שנמצאו ליקוים ברישומים החשבונאים זה בכלל לא משנה אם תוקנו או לא. נכון שזה מופיע ולא רשום שזה ליקוים מהותיים אבל זו סוגיה שהוגדרה במהותית מאוד לכן משמעה שמדובר בחולשה מהותית. ולכן עלינו לרשום ככל הנראה מדובר בחולשה מהותית ולא בצורה נחרצת. אם נרשום ש2 האפשרויות קיימות גם ליקוי וגם חולשה.

"פרט ל" – הצמד הזה בא לידי בטוח אך ורק בהסתייגות. ואין דבר כזה הסתייגות בחוות הדעת על רכיבי בקרה פנימית – לכן יש לנסח חוות דעת שלילית על פי נספח ג'. הצמד "פרט ל" לא באים כשמדובר בחוות דעת שלילית.

מיום 25 למרץ נשווה ישר לתאריך שבתחתית הדף – התאריכים חייבים להיות זהים.

"חוות דעת מסויגת" מה חסר אחרי המסויגת? צריך להסביר את ההסיבה לסטייה גם אם זו הפנית תשומת לב.