**ביקורת מתקדמת ב' - שיעור 5**

* **מכתב התקשרות**
* **חוק החברות**
* **תלויות**
* **בוחן**

**מכתב התקשרות**

התקשרות בין רו"ח לבין לקוחו היא התקשרות למתן שירות בין בביקורת ובין שירותים נלווים. כלל מועצת רו"ח ממליצה לחתום על מכתב התקשרות עם לקוח לגבי שירותים נלווים (לא חובה).

הסכם בין רו"ח ללקוח לא חייב להיות בכתב וזאת עפ"י חוק החוזים חלק כללי . ז"א חוק החוזים קבע כי חוזה בין רו"ח ללקוח לא חייב להיות בכתב.

**ת"ב 91 –** קובע את החובה של רו"ח להחתים את הלקוח על מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוכ"ס. כלומר, בין הרו"ח ללקוח בנושא ביקורת חייב להיחתם כל שנה מחדש מכתב התקשרות. עפ"י חוק החברות ס' 154(ב) חברה פרטית רשאית למנות רו"ח לשלוש תקופות ביקורת, ובכל זאת מכתב התקשרות עפ"י ת"ב 91 ייחתם כל שנה מחדש.

סעיף 2 – קובע שההסכמה עם המבוקר מראש יכולה להיעשות עפ"י מכתב התקשרות שהדוגמא לו מופיעה בנספח או **בדרך חוזית מתאימה אחרת**

יש שאלת מועצה שחוזרת על עצמה :"האם ההתקשרות בין רו"ח לבין לקוחו חייבת להיעשות במכתב התקשרות" . **התשובה היא לא !** נצטט את הסעיף – או בדרך חוזית מתאימה

סעיף 4- רו"ח יתחיל בביקורת רק לאחר שמכתב ההתקשרות נחתם באופן בלתי מסוייג ע"י הגורמים המצוינים בסעיף 5- יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל . סעיף 4 קובע שגם אם מבוצעת ביקורת מידי כמה שנים חובה כל שנה מחדש לחתום על מכתב התקשרות.

סעיף 8(ו) ניתן להוסיף למכתב ההתקשרות התייחסות להסדר שכ"ט לא חובה .

סעיף 3- קובע שבמכתב ההתקשרות לביצוע ביקורת עפ"י התקן יכול להתייחס נוסף לביקורת גם לחוו"ד על דו"ח ההתאמה למס וגם לסקירת דוכ"ס לתקופות ביניים. לא ניתן להתייחס לנושא כלשהו בנוסף במסגרת מכתב התקשרות זה.

סעיף 11- קובע שבמידה והמבוקר לא אישר בכתב את הסכמתו הבלתי מסויגת ע"י שני בעלי התפקידים המצוינים יודיע רו"ח המבקר למבוקר בכתב באמצעות יו"ר הדירקטוריון והמנכ"ל ע"כ שהוא מנוע מלהתחיל את הביקורת ועל החשש לאי עמידה בלו"ז שתוכננו מלכתחילה.

אז מה ראינו ?

יש מכתב התקשרות כללי שיכול לעסוק בכל עיסוקיו של רו"ח כולל שירותים נלווים . ת"ב 91 עוסק רק במכתב התקשרות עבור ביקורת ונכללת בו האפשרות לציין התקשרות בנוגע לחוו"ד על דו"ח התאמה למס.

**מכתב ההתקשרות הבא שנדבר עליו הוא בין רו"ח לרו"ח אחר**

לעיתים רו"ח עשוי להסתייע בקבלן משנה לביצוע ביקורת ו-או עיסוקים נלווים שהוא רו"ח אחר. עפ"י כלל 6 לכללי התנהגות מקצועית ניתן להסתייע בביצוע ביקורת ע"י קבלן משנה שהוא רו"ח וכשלא מדובר בביקורת ניתן להסתייע במי שאינו רו"ח . ובלבד שהוא עומד בתקנו אב בביקורת 5-8: מיומנות , תכנון ופיקוח נאותים , בלתי תלוי במבוקר , זהירות .

לשכת רו"ח פרסמה בשנת 2006 דוגמא שהיא בגדר המלצה בלבד למכתב התקשרות בין רו"ח אחד לרו"ח אחר. תוכן המכתב, מסדיר את מערכת היחסים שבין רו"ח לקבלן המשנה, בשאלה האם מדובר בקבלן שהוא עובד או לא עובד? האם זכאי לזכויות סוציאליות או לא זכאי. כלומר, ע"מ למנוע את אותן אי הבנות עתידיות ויצירת מחלוקות, ממליצה הלשכה להתקשר בהסכם מראש.

**חבויות מותנות / הפרשות להתחייבויות תלויות**

הפרשה – טיפול חשבונאי שיש ליישם בהתקיים תנאים מסוימים. עמידה בקריטריונים להפרשה יוצרת צורך ליצור הפרשה + גילוי

התחייבות תלויה – טיפול חשבונאי שיש ליישם במקרים מסוימים. עמידה באותם תנאים מחייבים גילוי בדוכ"ס .

בשני המקרים הראשונים מדובר על מקרים שהחברה נתבעת

יש מקרים שבהם אין עמידה בהגדרת הפרשה ואין עמידה בהגדרת התחייבות תלויה ואז אין לתת אפילו גילוי.

נכס תלוי- בכל מקרה הטיפול הוא גילוי בלבד ולא מעבר לכך.

הרשות לני"ע הוסיפה התייחסות למצב שאין בו עמידה לא בהפרשה ולא בגילוי,

בנושא של הפרשה- הטיפול בישראל שונה ויטופל לפי IAS37 בחברה לו מדווח - יש בו שינוי בישראל שנזכיר בהמשך.

**בהיבט הביקורת** – אין ת"ב ספציפי בנושא אבל סעיפים 19-25 לת"ב 83 מדברים על המצבים הללו.

**זה בכלליות וכעת נרחיב:**

**היבט החשבונאות**

IAS37 דן בנושא הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים. התקן לא דן בפחנ"צ, הפרשה לירידת ערך ובחומ"ס. **חובה להכיר את ההגדרות כיוון שמדובר בטיפול חשבונאי שונה לכל מושג.**

1. **הפרשה-** עפ"י התקן תבוצע הפרשה (+ גילוי) אם מתקיימים במצטבר כל התנאים הבאים:
2. נובע מאירועי העבר – שמקורו עד תאריך המאזן
3. צפוי (מעל 50%) שיהיה שימוש במשאביה הכלכליים של הישות
4. ניתן לאומדן מהימן
5. **התחייבות תלויה-** עפי התקן כאשר מתקיים אחד מהתנאים הבאים (לא במצטבר)
6. המחויבות היא אפשרית (עד וכולל 50%) שמקורה בעבר קיומה יתברר בעתיד.
7. הסיכוי להתממשות הוא צפוי (מעל 50%) אול אין צפי שיהיה תזמ"ז ממשאבי החברה או שהסכום אינו ניתן למדידה מהימנה.

הטיפול החשבונאי בהתחייבות תלויה היא מתן ביאור בלבד

1. **נכס תלוי –** עפ"י התקן הבינ"ל IAS37 מדובר בנכס פוטנציאלי שמקורו באירועי העבר וקיומו יתברר בעתיד, ובד"כ מדובר בתביעה משפטית כשהחברה היא הצד התובע.

הטיפול החשבונאי בנכס תלוי הוא לעול מתן גילוי בלבד כלומר, לא משנה אחוז סיכויי ההתממשות של התביעה – **לא מכירים בנכס**

1. כאשר ההגדרה החשבונאית של התחייבות תלויה לא מתקיימת וכן לגבי הגדרת הפרשה – אין לכלול גילוי.

עם זאת בהתאם להנחיית הרשות לני"ע (דוכ"ס שנתיים) תש"ע 2010 – חובה לכלול ביאור על תביעות מהותיות הקיימות נגד החברה גם אם סיכויי התממשותן קלושים.

**סוגיות חשבונאיות נוספות שהתקן הבינ"ל מתייחס אליהן :**

1. מידי תקופה ייתכנו שינויים כך שהמחויבות האפשרית בשנה אחת תהפוך לצפויה בשנה אחרת ולהיפך (מקרה בנק לאומי).
2. כאשר חברה אחראית ביחד עם אחרים, חלקה בתשלום הצפוי יהיה ההפרשה ללא חלק האחרים.
3. אין ליצור הפרשה להפסד תפעולי צפוי.
4. הפסד שידוע מראש בגין פרויקט, ביצוע ההפרשה להפסד ייבחן לגופו של עניין.
5. ארגון מחדש – יש לבחון את הצורך ביצירת הפרשה עפ"י תכנית מפורטת וציפיות אצל הצדדים (תחילת יישום התכנית לפני תאריך המאזן מהווה יצירת ציפייה).

**כל האמור לעיל עפ"י IAS37 רלוונטי לחברות מדווחות בלבד, ולא לחברות שאינן מדווחות.**

כל ישות לא מדווחת לא מיישמת את IAS37 אלא את הפרקטיקה המקובלת בישראל וזאת עפ"י מדרג הציות בחשבונאות שנקבע בתקן חשבונאות 35 מספטמבר 2013 .

מדרג הציות בחשבונאות :

1. תקן חשבונאות ישראלי
2. פרקטיקה מקובלת בישראל
3. תקינה בינ"ל בחשבונאות – IAS
4. תקינה זרה אחרת

הפרקטיקה קובעת כי הכל כמו IAS37 פרט לסיכויי התממשות התביעה שהם צ"ל מעל 70% ולא 50% כמו IAS37.

לכן למשל: אם מדובר בתביעה משפטית שתלויה ועומדת נגד הגוף המבוקר שהוא ח"צ או פרטית וסיכויי התממשות התביעה הם 60% ושאר התנאים מתקיימים :

אז בחברה ציבורית עונים להגדרת הפרשה , ובח"פ עומדים בהגדרת התחייבות תלויה .

**היבט הביקורת**

אין ת"ב ספציפי בנושא, יש התייחסות חלקי בנושא תביעות והתדיינויות משפטיות בת"ב 83 בסעיפים 19-25.

מטרת הביקורת ביחס לתביעות מותנות היא לאתר את כל התביעות המהותיות, לבדוק האם ההערכה שביצעה ההנהלה לגבי כל תביעה היא סבירה, וכן לבדוק את יישום הטיפול החשבונאי בהתאם להיבטי החשבונאות שנידונו קודם.

1. ראשית נאתר את כל התביעות
2. נעריך לגבי כל הערכה האם היא סבירה
3. נבדוק האם הטיפול החשבונאי הוא נאות בהתאם להיבטי החשבונאות שנידונו קודם.

על רו"ח המבקר להכיר בכך שלכל עסק יש סיכונים שונים, העלולים לגרום לתביעות מותנות ושהבקרות הפנימיות במבוקר צריכות למנוע ולאתר כשלים שמובילים לתביעות מותנות. יתרה מכך יש להכיר במצבים שבהם הצלחה של תביעה אחת עלולה לגרום לגל תביעות באותו נושא.

למשל: קבלנים עלולים להיתבע על ליקויי בניה, ובמקרה של חברת גנדי בפרויקט בחדרה גרמו לכך שקריסת שתי מרפסות גרמו לכך ששני הבניינים תובעים ומסרבים להיכנס לגור בבניינים הללו ויגרור הפסדים של עשרות מיליוני ₪, צריך להיות ערים לסיכונים בנושאים כמו : אי וודאות ועסק חי כנאמר בת"ב 72 בסעיפים 12 ו-13 המדברים על אי וודאויות ואי וודאויות מהותיות בדוכ"ס, במקרה של אי וודאות ישקול המבקר להפנות את תשומת הלב לביאור בדוכ"ס סעיף 13 אומר שבמקרה של ריבוי אי וודאויות ישקול המבקר להסתייג בחוו"ד על הדוכ"ס.

**שאלה:** האם קיים שוני בין תביעות מותנות (הפרשות והתחייבויות תלויות) לבין ביקורת נושאים וסעיפים אחרים בדוכ"ס?

**תשובה:** התשובה היא חיובית, התחייבויות תלויות, כרוכות באי וודאות, ומתייחסים אליהן ע"י קבלת חוו"ד מיועצים משפטיים וחוו"ד זו היא סובייקטיבית שלעיתים עלולה להיות מונעת ממניעים לא כשרים . ושיופעלו לחצים על היועצים המשפטיים כך שחוו"ד שלהם עלולה להיות מוטה , דבר שיוביל להצגה לא נאותה בדוכ"ס . סיבה נוספת היא העובדה שתביעה מותנית עלולה ליצור איום על המשך קיום מוסכמת העסק החי, דבר שעלול לגרום להנהלה להציג את החבויות המותנות בצורה לא נאותה.

**שאלה :** האם לרו"ח מבקר קיים סיכון גבוה יותר בעת ביקורת סעיף תביעות מותנות בהשוואה לביקורת נושאים וסעיפים אחרים בדוכ"ס ?

**תשובה:** התשובה היא חיובית מהסיבות שפורטו בשאלה הקודמת ועם זאת אותם קשיים אובייקטיביים אינם מהווים תירוץ לביקורת לא נאותה של הנושא.

**תכנית ביקורת לסעיף הפרשות והתחייבויות תלויות:**

1. קבע את רמת סיכון הביקורת AR הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון אי הזיהוי –DR לאור תוצאות סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה CR והסיכון המובנה IR ע"י המשוואה AR=IR\*CR\*DR . AR – חייב להיות ברמה נמוכה קבילה
2. קבל מההנהלה רשימה של תביעות מותנות, קיימות או צפויות, בצירוף הערכות כספיות במידת האפשר לגבי התוצאות האפשריות.
3. סקור פרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו לתקופה הסמוכה למועד החתימה על חוו"ד של המבקר.
4. קבל מכתב מעו"ד החברה המפרט עניינים משפטיים הנמצאים בטיפולו והערכת סיכוייהם (ת"ב 83 ס' 22).
5. השווה בין רשימת ההנהלה למכתב עוה"ד .
6. השווה תשובות שהתקבלו לאישורי יתרות שנשלחו מבנקים, כדי לוודא שכל התביעות והשעבודים שהוזכרו בהן, נכללו ברשימת ההנהלה.
7. סקור תיקי חוזים והסכמים, תוך מתן תשומת לב לסעיף פיצויים בגין הפרת חוזה.
8. סקור את חשבון ההוצאות המשפטיות ותיקי התכתבויות עם עוה"ד
9. בדוק את הצורך להסתייע בחוו"ד מומחים לצורך הערכת השלכות אפשריות של התממשות התחייבות תלויה כגון: מומחים לאיכות הסביבה, שמאים וכדו'
10. סקור תדפיסים מרשם החברות לאיתור שעבודים היכולים להעיד על קיומן של התחייבויות תלויות.
11. בדוק שומות מס ממ"ה לאיתור התחייבויות תלויות בענייני מיסים
12. בדוק התפתחותן של התחייבויות תלויות משנה קודמת .
13. בדוק התפתחותן של התחייבויות תלויות לאחר תאריך המאזן.
14. וודא מתן טיפול והצגה נאותים בדוכ"ס לרבות הצגה נאותה עפ"י תקנות ני"ע בחברה מדווחת.
15. קבל הצהרת מנהלים המתייחסת ספציפית להפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים לרבות הטיפול בהם עפ"י כללי חשבונאות מקובלים .

**ההשפעה על חוו"ד**

1. אם ההפרשה והגילוי או רק הגילוי שהיו צריכים להינתן ניתנו כפי שנדרש עפ"י כללי חשבונאות מקובלים . תינתן חוו"ד בנוסח האחיד בהתאם לת"ב 108 , וכן עפ"י סעיף 12 לת"ב 72 ישקול רו"ח המבקר להפנות את תשומת הלב לביאור בדבר אי הוודאות הכרוכה בהתממשות החבות המותנית
2. אם חובה לכלול הפרשה וההפרשה לא נכללה או שנכללה שלא באופן נאות הרי שמדובר בסטייה מכללי חשבונאות מקובלים רו"ח המבקר יפנה לדירקטוריון וההנהלה בהתאם לסעיף 24 לת"ב 72 ובהתאם לת"ב 76 , אם הדירקטוריון וההנהלה מסכימים וכוללים את ההפרשה כנדרש חוזרים לניתוח עפ"י ס' 1 . אם ההנהלה והדירקטוריון עומדים בסירובם יסתייג או ייתן חוו"ד שלילית בהתאם לת"ב 72 ובהתאם למהותיות.
3. אם הטיפול החשבונאי הנדרש הוא מתן גילוי שלא ניתן או ניתן אך לא באופן נאות הרי ששוב מדובר בסטיה מכללי חשבונאות מקובלים , רו"ח המבקר יפנה לדירקטוריון ולהנהלה בהתאם לס' 24 לת"ב 72 וכן בהתאם לת"ב 76 וידרוש את הכללת הגילוי באופן נאות. אם הדיר' וההנהלה מתרצים ומסכימים וכוללים את הגילוי באופן נאות – הטיפול יהיה בהתאם לס' 1 . אם ההנהלה עומדת בסירובה – רו"ח המבקר יסתייג בחוו"ד.
4. אם היועצים המשפטיים מסרבים להעביר את מכתב היועצים המשפטיים – מדובר בהגבלה. רו"ח יפנה ללקוח כדי שזה יפנה בשנית ליועצים המשפטיים. קיימת אפשרות שהיועצים יסכימו ויוציאו חוו"ד אלא שבמקרה כזה רו"ח המבקר יתייחס במשנה זהירות לאותה חוו"ד ואם בכל זאת הניח את דעתו כי חוו"ד היא ראויה והטיפול החשבונאי כפי שנקבע ע"י הדירקטוריון וההנהלה הוא נאות, נחזור לס' 1.

אם היועצים המשפטיים מסרבים, נבחן מדוע הם מסרבים :

אם סירובם הוא לא ממניעים מוצדקים כלומר, למשל: עוה"ד הונחה ע"י הלקוח לא להוציא חוו"ד רו"ח המבקר יפנה לדירקטוריון ולהנהלה וינסה לגרום להם לחזור בהם מסירובם, רק אם הם לא מוכנים לכך יימנע ממתן חוו"ד.

אם סירובם הוא ממניעים מוצדקים למשל: קיומו של חוב שכ"ט וללקוח אין מזומנים, רו"ח ישקול אם קיימים נהלי ביקורת חלופיים ינקוט בהם ואם הניח את דעתו בסופו של דבר באשר לנאותות ההצגה בדוכ"ס חוזרים לס' 1 . אם לא הניח את דעתו יסתייג או יימנע מחוו"ד בהתאם למהותיות ות"ב 72.

1. ייתכן מצב שבו הנהלת החברה מסרה לך שהיא לא צד בתביעה משפטית כלשהי לא כתובעת ולא כנתבעת ולכן אין לה כל יועץ משפטי ולכן אין זה ראוי בכלל לבקש ממנה מכתב יועצים משפטיים , מצב זה אפשרי אבל לא בחברה מדווחת בלבד. ובמקרה כזה רו"ח המבקר שאל-אמרו לו שאין ולכן עליו לנקוט בנהלי ביקורת נוספים כגון: בדיקת ס' הוצאות משפטיות, בדיקת ס' הוצאות אגרות, קריאת דוכ"ס השוואתיים, קריאת דו"ח רשם החברות וקבלת הצהרת מנהלים.
2. ההנהלה מסרבת להעריך את סיכויי התממשות התביעה בטענה שהיא לא מבינה ושרו"ח המבקר מיומן בהערכה והיא תקבל את כל מה שהוא יחליט בשבילה. מדובר בהגבלה שאינה ממניעים מוצדקים. יש לפניות להנהלה ולדרוש את מערבותה המלאה, ואם היא מסכימה – חוזרים לס' 1 ואם היא תעמוד בסירובה רו"ח המבקר ימנע ממתן חוו"ד.

**סעיפים מרכזיים בחוק החברות**

**סעיפים 46-122- האורגנים בחברה ותפקידם:**

**ס' 46-** בהתאם לח"ח האורגנים בחברה הם :

* האסיפה הכללית
* הדירקטוריון
* המנכ"ל

סמכויות האורגנים נקבעו בסעיפים 46-52

**ס' 57-59**- קובעים כי לאסיפה הכללית בין השאר ניתנה הסמכות למנות:

* רו"ח מבקר
* להפסיק את כהונתו של רו"ח המבקר
* למנות דירקטורים

**ס' 92-** סמכויות הדירקטוריון :

* הדירקטוריון יתווה את פעילות החברה
* יפקח על ביצועי המנכ"ל ופעולותיו
* יקבע את המבנה הארגוני
* יקבע את מדיניות השכר והתגמול
* הדירקטוריון אחראי לעריכת הדוכ"ס ואישורם
* למנות ולפטר את המנכ"ל

**ס' 117-** ועדת הביקורת – בין תפקידיה לעמוד על ליקויים בתפקוד העסקי של החברה. חברי ועדת הביקורת הם חברי הדירקטוריון וכל הדירקטורים החיצוניים חברים בה.

**ס' 114-118-**עוסקים בוועדת הביקורת

**ס' 114-** דירקטוריון של תאגיד מדווח (ח"צ או שאג"ח שלה נסחרות) ימנה מבין חבריו ועדת ביקורת

**ס' 115(א)-** הרכב הוועד :

* לא יפחת משלושה
* כל הדח"צים יהיו בה
* רוב חבריה יהיו דירקטורים בלתי תלויים (בבעלי שליטה ובנושאי המשרה בה)

**ס' 115(ב)+(ג)-** מי לא יהיו חברים בוועדת הביקורת:

* יו"ר הדירקטוריון
* דירקטור המועסק ע"י החברה או ע"י בעל השליטה
* דירקטור המועסק ע"י תאגיד בשליטת בעל השליטה
* דירקטור הנותן שירותים דרך קבע לחברה או לבעל השליטה
* דירקטור שעיקר פרנסתו על בעל השליטה,
* בעל שליטה או קרובו

**ס' 115(ד)-** יו"ר ועדת הביקורת יהיה דח"צ (דירקטור חיצוני)

**ס' 115(ה)-** מי שלא רשאי להיות חבר בוועדת ביקורת לא רשאי להיות נוכח בישיבות הוועדה.

**סעיף 116-** המבקר הפנימי יקבל זימונים קבועים לישיבה של וועדת הביקורת, ובישיבה הקשורה לדוכ"ס יזומן גם רו"ח המבקר החיצוני.

**סעיף 117-** קובע את תפקידי ועדת הביקורת:

* לעמוד על הליקויים בניהול העסקי של החברה
* להחליט אם לאשר פעולות ועסקאות הטעונות אישור ועדת ביקורת
* לבחון את תכנית העבודה של המבקר הפנימי לפני הגשתה לאישור הדירקטוריון.
* לבחון את מערך הביקורת הפנימית ואת תפקודו של המבקר הפנימי.
* לבחון את היקף עבודתו של רו"ח המבקר ושכרו .
* לקבוע הסדר לטיפול בתלונות עובדים.

**ס' 118-** קובע שבחברה פרטית שאינה חברת אג"ח , דירקטוריון רשאי למנות ועדת ביקורת

**ס' 118א-** נקבע ב-12/12 במסגרת תיקון 20 לח"ח הקובע שדירקטוריון של חברה מדווחת ימנה מבין חבריו וועדת תגמול .

**ועדת תגמול –** אחת הסיבות למחאה החברתית היתה שבעלי תפקידים בכירים בחברות מקבלים שכר מופרז גם כשלחברה יש הפסדים . ואז בא תיקון 20 שקבע שהנהלה של חברה תמנה וועדת תגמול שתצטרך להסביר כל פעם שיש תגמול חריג למנהלים למה יש תגמול חריג .

המטרה היתה – לצמצם תגמול חריג למנהלים

התוצאה- אותו תגמול + הסברים .

**בוועדה חברים :**

* ל]חות 3 חברים
* כל הדח"צים

בין תפקידיה – להמליץ לדירקטוריון על בחינת תגמול ויישומה

**ס' 119 –** קובע את החובה למנות מנכ"ל אחד לפחות לחברה. עם זאת ח"פ שאינה חב' אג"ח לא חייבת למנות מנכ"ל

**ס' 120-**המנכ"ל אחראי לניהול השוטף של ענייני החברה וזאת במסגרת המדיניות שקבע הדירקטוריון

**ס' 121-** קבע את הסמכות השיורית שעל פיה למנכ"ל יהיו כל הסמכויות שלא הוקנו בחוק לאורגן אחר.

**ס' 140-145 + ס' 175 דיווחים של חברה לרשם החברות:**

**ס' 140-**קובע שח"פ תשלח לרשם החברות אחת לשנה **דין וחשבון שנתי.** הוא מתבצע באמצעות טופס 5 לרשם החברות שכולל עדכון פרטים.

**ס' 175-** קובע שחברה תצרף לרשם החברות את דף המאזן בלבד . רק אם מתקיים לפחות אחד מהתנאים הבאים:

1. התקנון שלה לא מסייג העברת מניות
2. התקנון לא אוסר הצעה לציבור של מניות או אג"ח
3. התקנון לא מגביל את מספר בעלי המניות בחברה ל-50

**טופס 5 -**עדכון הפרטים כולל:

* החלטה על שינוי שם החברה
* שינוי בהון הרשום
* שינוי בכתובת המשרד
* הודעה שלחברה אין רו"ח מבקר
* הודעה על הקצאת מניות
* הודעה על מיזוג
* הודעה על הפיכה של ח"פ לציבורית.

**ס' 141-**קובע שאת הדו"ח השנתי החברה חייבת לשלוח לרשם החברות תוך 14 ימים ממועד כינוס אסיפה כללית שנתית. ח"צ לא נדרשת במשלוח דו"ח שנתי לרשם החברות כיוון שכל פרטיה גלויים לציבור.

הדו"ח השנתי ששולחת ח"פ נקלט אצל רשם החברות ורו"ח המבקר נדרש להזמין דו"ח מרשם החברות במהלך הביקורת, דבר שעשוי לסייע לו במהלך הביקורת, שכן יש בדו"ח מידע על:

* הרכב הון המניות הרשום והמונפק (לא הנפרע)
* שמות בע"מ , שמות הדירקטורים (לעניין עסקאות עם צדדים קשורים)
* חיובי ריבית לעניין סעיפים 3(ט) ו-3(י) לפקודת מ"ה
* מידע על שעבודים רשומים ברשם החברות למטרת הגילוי הנדרש בדוכ"ס.

**ס' 145-**קובע כי חברה מדווחת לא נדרשת בדיווח הרחב כפי שנדרשת ח"פ, אלא רק על שינוי שם , שינוי כתובת , מיזוג, ומועד הפיכתה לציבורית .

**ס' 146-153 מבקר פנימי בח"צ – נלמד בנפרד בעתיד.**

**ס' 154- 170 – מינוי וקשר עם רו"ח מבקר**

**ס' 154-** קובע את הכלל שכל חברה חייבת למנות רו"ח מבקר ע"י האסיפה הכללית. האסיפה הכללית בח"פ רשאית לקבוע כי רו"ח המבקר יתמנה מראש ל-3 תקופות ביקורת

 **ס' 155-** קובע שדירקטוריון של ח"פ רשאי למנות את רו"ח המבקר ולקבוע את שכרו בכל עת שלפני כינוס אסיפה שנתית ראשונה.

**ס' 159 –** קובע שאם התפנתה משרתו של רו"ח מבקר ולא מונה אחר במקומו תוך 90 יום יש לפנות לרשם החברות שימנה רו"ח מבקר ע"ח החברה.

* 3 גורמים אפשריים בחוק החברות למינוי רו"ח:
1. ס' 154
2. ס' 155
3. ס' 159

**ס' 156 –** קובע שחברה רשאית למנות יותר מרו"ח מבקר אחד לביצוע ביקורת **משותפת** (הצעה לת"ב).

**ס' 157-** קובע שכאשר אסיפה כללית מחליטה על סיום כהונה לש אחד משני רו"ח היא רשאית לעשות זאת וכאן נתווסף תדריך לפירוש כלל 16 שקובע שרו"ח שנותר בתפקידו חייב לפנות לזה שסיימו את כהונתו בבקשה "להסכמה לחילופין".

**ס' 158-** חריג לכלל מינוי רו"ח מבקר שנקבע בס' 154 לפיו חברה לא פעילה \* רשאית לקבוע בתקנונה כי לא ימונה לה רו"ח מבקר.

* חברה לא פעילה – חברה פרטית שמחזור הכנסותיה אינו עולה על 610,510 ₪ , או חברה לתועלת הציבור שמחזור ההכנסות שלה אינו עולה על הסכום שנקבע בס' 19(ג) לחוק העמותות.

**ס' 160-161-** קובע כי על רו"ח להיות בלתי תלוי במבוקר ואם נפגעה אי התלות יש לערוך ביקורת חוזרת אא"כ עברו 5 שנים

**ס' 162-164-** עוסקים בסיום כהונה של רו"ח מבקר

**ס' 162-** האסיפה הכללית רשאית לסיים את כהונתו. בח"צ תובא עמדתה של ועדת הביקורת לאחר שנתנה לרו"ח הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפניה.

**ס' 164-**קובע כי דירקטוריון של חברה ייתן לרו"ח הזדמנות סבירה להביע את עמדתו בפני האסיפה הכללית ויזמין את רו"ח להשתתף באסיפה.

**שאלה:** כיצד יכול רו"ח למנוע (לסכל) את סיום כהונתו ?

**תשובה : ישנן 3 דרכים :**

1. בחב' ציבורית – ס' 162
2. ס' 164
3. כלל 16 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רו"ח שמאפשר לרו"ח המוחלף לסרב לחילופין בתנאים המצוינים בס'.

**שאלה:** האם רו"ח שמתפטר חייב לציין את הסיבות להתפטרותו .

**תשובה:** לפי סעיף 164 – רק כשרו"ח מתפטר בנסיבות שיש בהן עניין לבעלי המניות עליו להודיע ע"כ לדירקטוריון, והדירקטוריון נדרש להודיע ע"כ לבעלי המניות.

**בכל מקרה אחר אין צורך לפרט את הסיבות להתפטרות.**

**ס' 165-167-**קובע כי שכרו של רו"ח המבקר יקבע ע"י האסיפה הכללית אא"כ נקבע אחרת בתקנון ואז הדירקטוריון יכול לקבוע את שכרו של רו"ח המבקר אם הוסמך לכך בתקנון .

**ס' 167-**  שכרו של רו"ח המבקר עבור שירותים נלווים יקבע ע"י הדירקטוריון אא"כ נקבעה הוראה בתקנון ואז גם האסיפה הכללית רשאית לקבוע

**ס' 166(א) –** חברה לא תתנה את תשלום שכ"ט של רו"ח המבקר בתנאים המגבילים את הביקורת או קושרים בין שכ"ט לתוצאות הביקורת .

**ס' 166(ב) –** אסור לחברה לעשות ביטוח אחריות מקצועית לרו"ח המבקר בשל רשלנות אפשרית שלו כלפיה זה פוגע באי תלות.

**ס' 168-170- סמכויות , חובות , ואחריות רו"ח**

**ס' 168-** קובע – כי רו"ח רשאי בכל עת לעיין במסמכי החברה הקשורים למילוי תפקידו ורשאי להשתתף בכל ישיבות אסיפה כללית ודירקטוריון שמוגשים בה דוכ"ס , ולגבי דירקטוריון שדן גם בליקויים בבקרה הפנימית

**ס' 169(א) –**רו"ח המבקר חייב לדווח ליו"ר הדירקטוריון על ליקויים מהותיים בבקרה הפנימית של החברה

**ס' 169(ב)-** קובע שיו"ר הדירקטוריון יזמן ישיבת דירקטוריון לדיון בנושא

**ס' 170 -**  קובע שרו"ח אחראי על חוו"ד כלפי החברה ובעלי מניותיה (מכוח פסיקות של בתי משפט קיימת אחריות אפשרית כלפי צדדים שלישיים).

**ס' 171(א) –** קובע כי תאגיד מדווח יערוך דוכ"ס לפי חוק ני"ע. שמכוחו פורסמו תקנות.

**ס' 171(ב)-** קובע שתאגיד לא מדווח יערוך את הדוכ"ס לפי מה שנקבע בח"ח כלומר, עפ"י כללי חשבונאות מקובלים בישראל.

**ס' 171(ג) –**קובע כי הדירקטוריון יאשר את הדוכ"ס, יחתום עליהם , ויביאם בפני האסיפה הכללית. בח"פ די בחתימת דירקטור אחד לאישור הדוכ"ס. בח"צ – תקנות ני"ע (דו"חות תקופתיים ומיידיים) תיקון משנת 2004 קובע כי על הדוכ"ס יחתמו שלושה :

1. יו"ר הדירקטוריון
2. המנכ"ל
3. מי שבכיר ביותר בתחום הכספים בחברה

**ס' 171(ה)-** קובע הוראות ותנאים להליך אישור הדוכ"ס שמכוחו נקבעו תקנות החברות משנת 2010 ועפ"י התקנות שחלות על כל תאגיד מדווח למעט חברות דואליות . הדוכ"ס של חברה כאמור יובאו לאישור הדירקטוריון לאחר שהתקיימו כל אלה :

1. הוועדה לבחינת הדוכ"ס דנה בישיבותיה וגיבשה המלצה לדירקטוריון בנושאים הבאים :
* אומדנים
* בקרות פנימיות
* נאותות הגילויים
* מדיניות חשבונאית וטיפול בהערכות שווי
1. רו"ח המבקר הוזמן לכל ישיבות הוועדה לבחינת הדוכ"ס.
2. הוועדה העבירה לדירקטוריון את המלצותיה , זמן סביר לפני הדיון בדירקטוריון
3. הדירקטוריון דן בהמלצות הוועדה.

 **ועדה לבחינת הדוכ"ס – מושג חשוב**

**ס' 239 עד 249ג – דירקטור חיצוני ודירקטור בלתי תלוי**

**דירקטור חיצוני –** דירקטור שממונה ע"י רוב בעלי מניות המיעוט.

**ס' 239-** קובע כי בחברה מדווחת יכהנו לפחות שני דח"צים .

**ס' 240-**קובע הקריטריונים למינוי דח"צ:

1. יחיד, תושב ישראל
2. לא קרוב של בעל שליטה
3. לא קרוב או שותף למי שיש לו קשרים עסקיים או מקצועיים עם החברה
4. ללא ניגוד עניינים עם תפקידו כדירקטור
5. לא ימונה דירקטור של חברה א' כדח"צ בחברה ב' אם ישנו במקביל דירקטור בחברה ב' המשמש כדח"צ בחברה א' .
6. לא ימונה כדח"צ בחברה מדווחת עובד של הרשות לני"ע או עובד הבורסה.

**ממשל תאגידי**

בשנת 2006 הוקמה ועדת גושן שתפקידה לקבוע מהו ממשל תאגידי ראוי ורצוי בח"צ , ובינואר 2006 פורסמו המלצות בנושא ממשל תאגידי הכולל :

* הרכב ועבודת הדירקטוריון
* שיפור עצמאותו
* הרכב ועבודת ועדת הביקורת
* אישור עסקאות עם בע"ש
* מנגנוני בקרה נוספים כמו: אכיפה פנימית, בימ"ש לדיני חברות , קוד אתי וכדו'

המלצות אלה קיבלו תוקף בתיקונים 16 מו-17 לח"ח ,

**תיקון 16 לח"ח-** בין השאר אפשר להאריך את כהונתו של דח"צ עד 9 שנים

**תיקון 17 לח"ח –** מטפל בחברות אג"ח שהן ח"פ אבל חוק ני"ע חל עליהן מעצם הנפקת האג"ח. התיקון למעשה מטיל את החובות של ח"צ בהיבט הממשל התאגידי על חברה פרטית מעצם היותה חברה מדווחת .

**מבנה הבחינה :**

5 שעות

2.5 שעות חלק א'

2.5 שעות חלק ב'

חצי שעה הפסקה

**נספחים מצורפים:**

1. **נספח ה'** – דו"ח רו"ח המבקר
2. **דו"ח סקירה 4.5**
3. **כללי התנהגות מקצועית של לשכת רו"ח**
4. **תקנות רו"ח (ניגוד עניינים ואי - תלות)**
5. **דו"ח רו"ח המבקר על אפקטיביות הבקרה הפנימית.**

בבחינה יהיו :

4 שאלות בהיקף של 40-45 נקודות : (שיעורים 5-8) בבחינת מועצה 20-30%

**2 דו"ח סקירה:**

1. דו"ח לקוי
2. אירועים

**2 דו"ח מבקרים:**

1. דו"ח לקוי
2. אירועים

2 שאלות קצרות- 10% כ"א.

10 סעיפים בכל שאלה.

זה נוגע בכל החומר לעבור על הקובץ של השאלות הקצרות שיש בשיעור 8 באתר. מומלץ להתחיל בשאלה משאלות אלה – יש סיכוי להספיק אותן מהר ולא להפסיד את הנקודות שלהן.

**דו"ח לקוי-** להתמקד בדברים מהותיים

שאלה נוספת – **אתיקה ואי תלות** או שאלה אחת משולבת או שתי שאלות נפרדות של 6-8 נקודות כ"א.

שאלה נוספת – **הסתמכות על רו"ח אחרים**- 6%-8%- יכולה להיות בפני עצמה – תקן 9 , הבהרה 1 לתקן 9 , רו"ח משותפים, הצעת הבהרה , הצעה לתקן בפורמט הבא:

או משולב עם דברים נוספים

שאלה נוספת- **עסק חי -** שאלה של מובאות בד"כ

שאלה נוספת- **דו"חות מיוחדים ובלתי מבוקרים** – בחינות סמסטר א' +בחינות ביניים 15 בחינות באתר מופיע בכל מבחן .

**לקחת שאלות לפי חתך נושאים וללמוד מהן**

שאלה נוספת – **ISOX –** שילוב של דו"ח מבקרים ודו"ח על אפקטיביות הבקרה הפנימית , שני דו"חות לקויים שיכולים להשפיע אחד על השני .

שאלה נוספת – **ניירות עבודה**- מובאות.

כל הנושאים בסילבוס עד שיעור 15 כולל שאלות קצרות

**תכניות ביקורת –** יכול להיות אבל לא שאלה גדולה 2-3 נקודות כל נקודה 5 נהלים.

**מובאות –** שאלות קטלניות אחוז מעבר נמוך מאד, דוברים , כל אמירה – ניתוח כאילו היא אירוע בפני עצמו , מפצחים כל מרכיב בשאלה ולא לשכוח לציין בשורה העליונה אם צודק או טועה וחשוב שזה יהיה בשורה תחתונה ולא עליונה כדי שנוכל בדרך לצבור נקודות . אם יש בכל קייס שני דוברים לנתח כל אחת מהאמירות בפני עצמה ושורה תחתונה מסקנה , יש ניקוד לכל מרכיב וחובה להתייחס להכל . (עסק חי , ניירות עבודה).

שאלה נוספת – **מכתב התקשרות –** לנתח כל פסקה כמו קייסים.

נוסחים בע"פ:

* **פסקת כלולות**
* **מספרי השוואה שבוקרו ונסקרו ע"י רו"ח אחרים**
* **סטיות מהנוסח האחיד למיניהן**