***פתרון – יסודות הביקורת ב – הקריה האקדמית – מועד ג' – סמסטר ב – תשע"ג***

***שאלה מס' 1***

***סעיף א'***

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 את תשומת ליבה 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. כמו כן, על המבקר להיות מודע במהלך הביקורת לסיכונים לתרמית הקיימים בהקשר להכרה בהכנסה הנובעים, בין התר, מהכרה בהכנסה ומאופן הצגת המלאי בדוחות הכספיים לפי סעיף 60 לתקן ביקורת 92 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות לקיומה של תרמית במסגרת ביקורת הדוחות הכספיים ובהקשר לאומדנים החשבונאיים בהתאם לסעיפים 80 ו – 81 בתקן ביקורת 92 דלעיל.

אם אכן יתברר כי נדרשת הפחתה של המלאי לתאריך המאזן ואם הנהלת החברה תסרב לעשות זאת על רואה החשבון המבקר להסתייג בדוח רואי החשבון המבקרים בשל אי הפחתת ערכו של המלאי ולציין את ההשפעה על הדוחות הכספיים של אי הפחתה כאמור.

בפסקת ביניים:

"החברה מכרה בסמוך לתאריך המאזן סחורה במחירים הנמוכים משמעותית ממחירי הקניה, דבר המחייב, על פי כללי החשבונאות המקובלים לבצע הפחתה של ערך המלאי בספרים. הפחתה כאמור, לא בוצעה בדוחותיה הכספיים של החברה. אילו היתה מבוצעת הפחתת ערך המלאי כנדרש ע"פ כללי החשבונאות המקובלים היה מלאי הסגירה קטן בסך XX ₪ והרווח הגולמי היה קטן בסך XX ₪ "

בפסקת חוות הדעת:

"לדעתנו, פרט לאי הפחתת המלאי למחירי השוק כנדרש ע"פ כללי חשבונאות מקובלים, כמפורט לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות..."

***סעיף ב'***

אין להיענות לבקשת המיעוט, כמו גם לבקשת רוב בעלי המניות בחברה , לקבל את ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר. מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת שנערכו על ידי רואה החשבון הינם קניינו של רואה החשבון ועל רואה החשבון לשמרם אצלו כראיה לעבודת הביקורת שנעשתה . האמור לעיל מוצא את ביטויו בסעיפים 17 ו – א25 בתקן ביקורת 101 בדבר תיעוד הביקורת וכן בסעיף 7 בתדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה החשבון והנוגעים לעבודת הביקורת של לשכת רואי החשבון.

כמו כן, אין להיענות לבקשת המיעוט לקבל מידע על הדוחות הכספיים שלא באמצעות הנהלת החברה או הדירקטוריון שלה ולפיכך יש להפנות את המיעוט בענין זה להנהלת החברה או לדירקטוריון.

לאירוע המדובר אין השפעה על הדוחות הכספיים וגם לא על דוח רואה החשבון המבקר.

***סעיף ג'***

חתימה על הדוחות הכספיים

על פי סעיף 171(ג) לחוק החברות – בחברה פרטית יאושרו הדוחות הכספיים בידי הדירקטוריון וייחתמו בשמו , לא נקבע במפורש מי הם החותמים ולפיכך אין המנכ"ל מחוייב לחתום על הדוחות הכספיים.

בחברה ציבורית שחלות עליה תקנות ני"ע , יש לפעול לפי סעיף 9(ה) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל , 1970 הקובעות כי ייחתמו הדוכ"ס בידי יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר ביותר בתחום הכספים או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך במקום כל אחד מאלה. מכאן שבחברה ציבורית נדרשת חתימת המנכ"ל אך ניתן להמירה בחתימת דירקטור אחר שהוסמך ע"י הדירקטוריון.

ככלל, נושא החתימות על הדוחות הכספיים הינו בתחום המשפטי ובדרך כלל אינו בתחום אחריותו ומומחיותו של רואה החשבון. בכל מקרה של ספק , יבקש רואה החשבון המבקר לקבל חוות דעת משפטית בדבר נאותותן של החתימות ונאותות תהליך אישור הדוחות הכספיים טרם חתימתו על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

הצהרת המנהלים

על פי סעיף 7 לתקן ביקורת 21 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר הצהרת המנהלים יהיה מנכ"ל החברה, בדרך כלל, בין החותמים על הצהרת המנהלים.

סירובו של מנכ"ל החברה לחתום על הדוחות הכספיים ועל הצהרת המנהלים מעורר סימני שאלה בדבר נאותותם של הדוחות הכספיים. על רואה החשבון המבקר לבחון את השפעת האמור לעיל על תהליך הביקורת ולערכה בספקנות המקצועית הראויה. טענה של מנכ"ל כי לא היה לו קשר לחברה בתקופה אליה מתייחסים הדוחות הכספיים אינה בהכרח רלוונטית לנאותותם ולצורך כי יאשרם בחתימתו.

אם מתעורר ספק בדבר הרכב החתימות על הדוחות הכספיים המחייב אישורם, יבקש רואה החשבון המבקר לקבל חוות דעת משפטית בענין זה, מיועציה המשפטיים של החברה.

ככלל, כל עוד לא התקבלה חוות דעת משפטית מוסמכת בענין לא ייתן רואה החשבון המבקר דוח רואה חשבון מבקר משום סוג שהוא.

***סעיף ד'***

בהתאם לסעיף 5 לתקן ביקורת 83 בדבר ראיות ביקורת – שיקולים נוספים לגבי פריטים מסויימים, כשהמלאי הוא 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.

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 , עליו לנקוט בנהלי הביקורת הבאים:

* לבדוק את נהלי מפקד המלאי שנערך ע"י החברה ותוצאותיו וקיום בירורים , עם הגורמים המתאימים בחברה , על מנת לאמת שמפקד המלאי נערך באופן נאות.
* לבדוק את מהימנות רישומי המלאי המנוהלים ע"י החברה ואת הנהלים המיושמים על ידה לצורך פיקוח ובקרה על המלאי לשם בדיקת כושרם לשמש כבסיס לקביעת ערך המלאי.
* לפקוד מדגמית , לאחר תאריך המאזן, פריטים מהמלאי לצורך אימות יתרתם לאותו מועד ולתאריך המאזן , תוך התחשבות בתנועות המלאי בתקופה שבין תאריך המאזן ותאריך המפקד.
* לבדוק 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 שהיעדר השתתפותו במפקד המלאי לא תמנע ממנו לחוות דעה בלתי מסוייגת על המלאי.

אם לא השתכנע המבקר , בהתבסס על בדיקותיו, כי כמויות המלאי הינן תקינות ולא יוכל לגבש דעה על נאותות המלאי יסתייג או יימנע ממתן חוו"ד בכפוף למהותיות.

בהנחת הסתייגות:

פסקת ביניים – "לא נכחנו במפקד המלאי השנתי של החברה שנערך ביום 31 בדצמבר 2012 מאחר ומונינו כרואי החשבון המבקרים של החברה לאחר תאריך זה ולא התאפשר לנו לאמת את סעיף המלאי באמצעות נקיטת נהלי ביקורת חלופיים."

בפסקת חוות הדעת – "לדעתנו, פרט להתאמות האפשריות העשויות להידרש, אם בכלל, בסעיף המלאי , אשר במפקד השנתי שלו לא נכחנו, כמפורט לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות..."

***סעיף ה'***

עלפי הוראות ניהול ספרים על החברה לפקוד את כל המלאי לרבות המלאי הנמצא בחו"ל . לצורך ביקורת המלאי המהותי הנמצא בחו"ל יכול רואה החשבון המבקר להסתייע בביקורת שתיערך על עבורו ע"י רואי חשבון בחו"ל ובלבד שיוודא : כי הינם בעלי הכשרה מתאימה לביצוע העבודה, הינם בלתי תלויים בגוף המבוקר וכי הביקורת נערכה על ידם בזהירות המקצועית הראויה (תקני בסיס 5-7 לתקני הביקורת של לשכת רואי חשבון).

היה והניח המבקר דעתו בדבר נאותות המלאי בהולנד בין אם בעקבות נוכחות שלו במפקד המלאי, בין אם ע"י שימוש בעבודת מבקר מקומי, כמפורט לעיל ובין בנהלים חלופיים אחרים ייתן חוות דעת בנוסח האחיד על הדוחות הכספיים. במידה ולא יכול רואה החשבון להניח דעתו בדבר נאותות המלאי בהולנד לא ע"י נוכחות שלו, או של מי מטעמו במפקד המלאי ולא באמצעים חלופיים, יהווה הדבר עילה להסתייגות או להמנעות ממתן חוות דעת בכפוף למהותיות.

בהנחת הסתייגות:

בפסקת ההיקף – נוסיף את הסיומת: "פרט לאמור להלן"

בפסקת ביניים – "למרות בקשותינו החוזרות ונשנות לא הומצאו לנו נתונים בקשר למלאי החברה המצוי במחסנים בהולנד, כמו כן, לא נכחנו במפקד המלאי במחסנים אלו".

בפסקת חוות דעת – "לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית על סעיף המלאי עקב התאמות העלולות להידרש בסעיף המלאי, אם בכלל, אשר לגביו לא הומצאו לנו פרטים, כאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות..."

***סעיף ו'***

גידול ניכר במכירות לקראת סוף שנה לחברה קשורה שהינה בבעלותו של בעל השליטה בחברה המוכרת מעורר סימני שאלה בדבר טיב המכירות והאם הן אכן מכירות סופיות שתמורתן תיגבה על ידי החברה.

על רואה החשבון המבקר לוודא את נאותות הרישום של ההכנסות בתקופת הדוח הכספי וכי לא קיים "ניפוח הכנסות" הנובע ממכירות לצד קשור והאם לא קיים ספק בדבר התממשותן של ההכנסות (היעדר החזרות ו/או הנחות לאחר תאריך המאזן) ובדבר גבייתם של החובות הנובעים מאותן מכירות (הצורך ברישום הפרשות להחזרת המכירות ו/או הנחות ו/או הפרשות לחומ"ס.

היה והניח רואה החשבון המבקר את דעתו בדבר נאותות הצגת סעיף ההכנסות ייתן חוות דעת בנוסח האחיד.

במידה והגיע רואה החשבון למסקנה כי אכן מדובר בניפוח הכנסות ידרוש מהחברה לתקן את דוחותיה הכספיים ורק לאחר שיוודא כי החברה ביצעה את התיקון באופן נאות ייתן חוו"ד בנוסח האחיד.

היה ומדובר בניפוח ההכנסות והחברה מסרבת לתקן את רישומיה החשבונאיים מהווה הדבר עילה להסתייגות או למתן חוו"ד שלילית בכפוף למהותיות.

בפסקת ביניים – "החברה רשמה הכנסות ממכירות לצד קשור בסכומים ניכרים ומופרזים בסמוך לתאריך המאזן. אילו היתה החברה מציגה את רישומי ההכנסות באופן נאות היה סך ההכנסות קטן ב – XX ₪ בשנת הדיווח."

בפסקת חוות הדעת – "לדעתנו, פרט לאי רישום נאות של ההכנסות ממכירה לצד קשור בסמוך לתאריך החתך, כאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות...".

***סעיף ז'***

על רואה החשבון המבקר לוודא כי קיימת הצדקה לשינוי שיעורי הפחת וכי השיעורים החדשים תואמים את משך השימוש הצפוי באותם נכסים. שיעורי הפחת שנקבעו בתקנות הפחת הינם מחייבים אך ורק לצורך הדיווח לצרכי מיסים ואינם בהכרח ישימים לצורך הרישום והדיווח החשבונאי.

היה והניח רואה החשבון המבקר את דעתו בדבר נאותות שיעורי הפחת ייתן חוות דעת בנוסח האחיד.

במידה והגיע רואה החשבון למסקנה כי שינוי שיעורי הפחת איננו משקף באופן נאות את אומדן אורך החיים הכלכלי של הנכסים ידרוש מהחברה לתקן את דוחותיה הכספיים ורק לאחר שיוודא כי החברה ביצעה את התיקון באופן נאות ייתן חוו"ד בנוסח האחיד.

היה ושינוי שיעורי הפחת אינו משקף , מבחינת רואה החשבון המבקר, באופן נאות את אומדן אורך החיים הכלכלי של הנכסים והחברה מסרבת לתקן את רישומיה החשבונאיים מהווה הדבר עילה להסתייגות או למתן חוו"ד שלילית בכפוף למהותיות.

בפסקת ביניים – "החברה שינתה במהלך שנת הדוח את שיעורי הפחת של נכסיה באופן שאינו משקף את אומדן אורך חייהם הכלכלי. אילו היתה החברה מציגה את רישומי הפחת על נכסיה באופן נאות היה סך הוצאות הפחת קטן/גדל ב – XX ₪ ואילו הפחת הנצבר היה קטן/גדל ב – XX ₪ בשנת הדיווח."

בפסקת חוות הדעת – "לדעתנו, פרט לאי רישום נאות של הוצאות הפחת על נכסי החברה לתאריך החתך, כאמור לעיל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות...".

***סעיף ח'***

השפעה על תהליך הביקורת

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

האם זו תופעה חריגה וחד פעמית, או שזו תופעה רגילה וחוזרת בחברה משך כל השנה, או מידי שנה בסופה.

האם התופעה נובעת מליקויים באיכות המוצרים ששווקו ע"י החברה, וכיצד טופלו ההחזרות.

האם יש לערוך הפרשות לעלויות/הפסדים הכרוכים בהחזרות.

האם החברה "ניפחה" את המכירות כדי ליפות את תוצאותיה ע"י מכירות "מאולצות" תוך כוונה ו/או התחייבות מראש לרכוש בחזרה, לאחר תאריך המאזן, מוצרים ששווקו על ידה עסקות

BUY BACK.

האם יש לקזז מהמכירות את ההחזרות, ולערוך הפרשות בגין העלויות/הפסדים הכרוכים בהחזרות.

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

השפעה על דוח רואה החשבון המבקר

הניח המבקר דעתו כי ניתן בדוחות הכספיים ביטוי ו/או גילוי נאות להחזרות המוצרים, בהתאם לנסיבות, כגון: קיזוז מהמכירות, הצגת החזרות, רישום הפרשות וכד', חוות הדעת תהיה בנוסח האחיד.

הגיע המבקר למסקנה כי החברה מסרבת לתת בדוחות הכספיים ביטוי ו/או גילוי נאות להחזרות המוצרים, כנדרש בהתאם לנסיבות, יסתייג בחוות דעתו, בדבר העדר ביטוי להחזרות מוצרים שנמכרו בחודשים האחרונים של השנה והוחזרו בתחילת השנה שלאחריה, ולעלויות שנגרמו בגינן.

בפסקת ביניים – "החברה לא נתנה ביטוי בדוחותיה הכספיים להחזרות מוצרים שנמכרו בחודשים האחרונים של השנה והוחזרו בתחילת השנה שלאחריה ולעלויות שנגרמו בגינם"

בפסקת חוות הדעת – "לדעתנו, פרט לאי מתן ביטוי להחזרת מוצרים שנמכרו בחודשים האחרונים של השנה והוחזרו בשנה שלאחריה, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות...".

***שאלה מס' 2***

להלן עיקרי תוכנית הביקורת לסעיפי הוצאות הנהלה וכלליות:

1. קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה, לאור תוצאות סקר הבקרה הפנימית.
2. בדוק את נאותות ההוצאה – האם שייכת לגוף המבוקר והאם אושרה ע"י גורם מוסמך.
3. בדוק שההוצאות נרשמו בחשבון הנכון לדוגמה: שהוצאות הכיבודים לא נרשמו בחשבון צרכי משרד, ששכר פועלי הייצור לא נרשם בחשבון שכר עובדי המנהלה וכיו"ב.
4. בדוק את שלמות רישום ההוצאות ואת נאותות החתך החשבונאי – האם ההוצאה נרשמה במלואה, האם ההוצאה שויכה באופן נאות להכנסות בגינה בתקופת החשבון וכיו"ב.
5. בדוק כי ההוצאה שולמה בתקופת הדוח או לאחר תאריך המאזן.
6. קבל הסברים לגבי הוצאות חריגות (הוצאות שלא היו קיימות בתקופות קודמות, סכומים גדולים במיוחד וכיו"ב).
7. בדוק את סבירות ההוצאה ביחס לתקופות קודמות, ביחס להיקף הפעילות, בהשוואה לתקציב וכיו"ב.
8. בדוק באופן מדגמי מסמכים מבססים לרישום ההוצאה.
9. בדוק הוצאות ששולמו לצדדים קשורים – מהות ההוצאה, סבירותה ומתן גילוי נאות.
10. ערוך פירוט של ההוצאות שיש לתאמן לצרכי מיסים – בדוק את נאותות רישומן ו/או התרתן בניכוי לצרכי מיסים לרבות נאותות התאמתן , ככל שנדרש, בדוח ההתאמה לצרכי מיסים.
11. בדוק את הצורך, אם קיים, בהיוון הוצאות וכן בדוק האם לא בוצע היוון יתר של הוצאות.
12. בדוק סיווג והצגה נאותים בדוחות הכספיים , לרבות סיווג ומיון נאותים של ההוצאות בסעיפי ההנהלה, המכירות, הכלליות ומתן מידע נוסף, ככל שנדרש.
13. קבל הצהרת מנהלים בדבר נאותות סעיפי ההוצאות.

***שאלה מס' 3***

***סעיף א'***

דוגמה לטופס פניה לבקשה לאישור יתרה של חייבים/זכאים

תאריך: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

לכבוד

שם החייב/הזכאי

כתובת: \_\_\_\_\_\_\_\_

א.ג.נ

***הנדון: בקשת אישור למבקרי החשבונות של \_\_\_\_\_\_\_\_\_ על מצב חשבונותיכם אצלנו ליום 31 בדצמבר XX***

בקשר לביקורת החשבונות של הדוחות הכספיים שלנו לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר XX נודה לכם אם תאשרו ישירות לרואי החשבון המבקרים שלנו ה"ה \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_,

ת.ד. 666 תל אביב, 66666 , על גבי הדף המצורף בזה את נכונות היתרות ליום 31 בדצמבר XX המפורטות להלן או לחילופין את היתרות הנכונות לדעתכם.

לנוחותכם מצ"ב מעטפה מבוילת מראש לצורך משלוח אישורכם.

בכבוד רב,

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(שם הגוף המבוקר)

***דוגמה לטופס האישור המצורף לבקשה***

לכבוד

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(שם משרד רואי החשבון המבקרים)

תאריך: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

לבקשת \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(שם החברה המבוקרת) ובקשר לביקורת של דוחותיה הכספיים לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר XX , הרינו מאשרים בזאת את היתרות ליום 31 בדצמבר XX כלהלן:

חשבון מס' \_\_\_\_\_\_\_ סוג חשבון \_\_\_\_\_\_\_\_ יתרה \_\_\_\_\_\_\_\_\_ ₪ לחובה/לזכות (מחק את המיותר)

חשבון מס' \_\_\_\_\_\_\_ סוג חשבון \_\_\_\_\_\_\_\_ יתרה \_\_\_\_\_\_\_\_\_ ₪ לחובה/לזכות (מחק את המיותר)

חשבון מס' \_\_\_\_\_\_\_ סוג חשבון \_\_\_\_\_\_\_\_ יתרה \_\_\_\_\_\_\_\_\_ ₪ לחובה/לזכות (מחק את המיותר)

בכבוד רב,

\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(שם החייב/הזכאי)

***הערות ודגשים:***

* הבקשה יוצאת בשם הגוף המבוקר וחתומה על ידו (**לא ע"י רואה החשבון!!)**
* הנמען לתשובה מהחייב/הזכאי הוא רואה החשבון (**לא הגוף המבוקר!! אם כי אפשרי העתק לגוף המבוקר)**
* ציון הזיקה לביקורת של הדוחות הכספיים.

**הערה לבודקים – הטופס מנוסח בשיטה החיובית, טפסים שינוסחו בשיטה השלילית ויכילו את כל הדגשים דלעיל ואת המידע הרלוונטי יזכו את הנבחנים במלוא הניקוד – י.פ.**

***סעיף ב'***

***דוגמה לטופס פניה לבקשה לאישור של מצב חשבונות הבנק***

***(שם הגוף המבוקר)***

תאריך:\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

לכבוד

בנק \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

סניף \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

כתובת \_\_\_\_\_\_\_\_\_

א.ג.נ.

***הנדון: בקשת אישור למבקרי החשבונות של (שם הגוף המבוקר)* *על מצב חשבונותינו אצלכם***

בקשר לביקורת החשבונות של הדוחות הכספיים שלנו, נודה לכם אם תשלחו ישירות לרואי החשבון המבקרים שלנו ה"ה \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ת.ד. 666 , תל אביב , 66666 את המידע שלהלן המתייחס ליום 31 בדצמבר XX:

1 . פירוט כל החשבונות המנוהלים אצלכם על שמנו לרבות: חשבונות עו"ש, חשבונות חח"ד, פקדונות, הלוואות, אשראי אחר וכיו"ב. בקשתנו זו מתייחסת הן לחשבונות המתנהלים על שמנו והן לחשבונות המשותפים לנו ולצדדים אחרים. אם חשבונות כלשהם הינם צמודים ו/או נושאי ריבית נבקשכם לציין זאת, לרבות בסיס ההצמדה ו/או הריבית . נבקשכם לציין פרטים על זמני הפירעון של ההלוואות ועל קיומן של הגבלות כלשהן על החשבונות (עיקולים, איסור משיכה וכיו"ב) אם ישנן כאלה.

2 . פירוט ההתחייבויות התלויות שלנו, כולל ערבויות שניתנו על ידכם עבורנו לטובת צד שלישי , עסקאות עתידיות , התחייבויות במסגרת אשראי תעודות וכיו"ב.

3 . פרוט נכסים המוחזקים אצלכם לביטחון וכן כל התחייבות שניתנה לכם בקשר לכל נכס שהוא , כולל פרטי השעבוד,משכון או ביטחון אחר.

4. פירוט נכסים אחרים שלנו המוחזקים אצלכם כולל ניירות ערך , שטרות , המחאות וכל פריט אחר.

כמו כן, נבקשכם לשלוח ישירות לרואי החשבון המבקרים שלנו את פרטי כל חשבונותינו אצלכם שנסגרו במשך השנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר XX ו/או היו ביתרת אפס בתאריך הנ"ל.

נודה לכם על משלוח העתק אישורכם אלינו.

בכבוד רב,

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(שם הגוף המבוקר)

העתק: \_\_\_\_\_\_\_\_\_, רואי חשבון.

**דגשים במבנה הבקשה לאישור מצב חשבונות הבנק:**

* הבקשה חתומה ע"י הגוף המבוקר (לא ע"י רואה החשבון).
* הנמען לתשובה מהבנק – רואה החשבון ישירות (**ללא הגוף המבוקר אם כי אפשרי העתק לגוף המבוקר).**
* ציון הקשר לביקורת של הדוחות הכספיים.
* בקשה למידע על כל החשבונות, מכל הסוגים, כולל חשבונות שנסגרו במשך השנה וחשבונות שיתרתם אפס.
* בקשה למידע על תנאי החשבונות לרבות: בסיס הצמדה, ריבית, זמני פירעון, שעבודים, הגבלות על החשבונות וכיו"ב.

***שאלה מס' 4***

להלן דוחות הגיול המסייעים בביקורת הדוחות הכספיים העיקריים ומאפייניהם העיקריים:

1 . דוח גיול מלאי

מהות הדוח – דוח אנליטי הממיין את יתרות המלאי לתאריך הדוח (תאריך המאזן או כל תאריך אחר) לפי גיל היווצרותן , קרי, שכבות מלאי לפי גילן (משך הזמן שעבר בין תאריך רכישת המלאי/כניסת המלאי ועד לתאריך הדוח).

מטרת הדוח – קבלת מידע על מלאי ישן ו/או מלאי מת.

שימושיות הדוח – דוח ניהולי לצורך פיקוח ובקרה על תנועת המלאי . משמש גם כלי עזר לרואי החשבון המבקרים בביקורת המלאי ובמיוחד לצורך בדיקת הצורך בהפחתת ערכים של מלאי ישן ו/או מת מתחת לעלותו.

2 . דוח גיול חייבים

מהות הדוח – דוח אנליטי הממיין את יתרות החייבים לתאריך הדוח (תאריך המאזן או כל תאריך אחר) לפי גיל היווצרותן , קרי, שכבות יתרת חוב לפי גילן (משך הזמן שעבר בין תאריך יצירת החוב ותאריך הדוח).

מטרת הדוח – קבלת מידע על חובות או מרכיבי חוב ישנים.

שימושיות הדוח – דוח ניהולי לצורך פיקוח ובקרה על גביית חובות. משמש גם ככלי עזר לרואי החשבון המבקרים בבדיקת הצורך בהפרשה לחובות מסופקים או במחיקת חובות.

שיטות גיול בהפקת הדוח:

1 . דוח גיול בשיטה הספציפית – משייך את הזיכויים בחשבון החייב (תשלומים, החזרות, הנחות וכיו"ב) לחיובים הספציפיים בחשבון החייב שכנגדם נעשו הזיכויים. מרכיבי החוב לתאריך הדוח מורכבים מחיובים ספציפיים טרם כוסו.

2 . דוח גיול בשיטת F.I.F.O – משייך את כל הזיכויים בחשבון החייב (תשלומים, החזרות, הנחות וכיו"ב ) לחיובים הראשונים בחשבון החייב. מרכיבי החוב לתאריך הדוח מורכבים מהחיובים האחרונים.

ככלל, דוח גיול בשיטה הספציפית עדיף על דוח גיול בשיטת F.I.F.O אך קשה יותר ליישום. (**לא נדרש בבחינה – י.פ.).**

***שאלה מס' 5***

***עיקרי תוכנית ביקורת לבדיקת סעיף מוסדות***

1 . קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה וקבע את נהלי הביקורת בהתאם לרמת סיכון החשיפה.

2. השווה את רשימת המוסדות של השנה לזו של שנה קודמת לבדיקת שלמות הרשימה.

3. וודא כי החברה קיבלה מצבי חשבון אצל המוסדות השונים על פי תדפיסים רלוונטיים של אותם מוסדות – מס הכנסה, מס ערך מוסף, ביטוח לאומי, רשויות מקומיות וכיו"ב וכי נערכה על ידה התאמה לרישומי החברה ודיווחיה.

4. בדוק את נכונות חיובי וזיכויי הריבית , הפרשי ההצמדה, קנסות וכיו"ב.

5. בדיקת תשלום יתרות הזכות בתקופה העוקבת לאחר תאריך המאזן.

***עיקרי תוכנית ביקורת לבדיקת סעיף העובדים***

1 . קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה וקבע את נהלי הביקורת בהתאם לרמת סיכון החשיפה.

2. בדוק שיתרת הזכות של העובדים נובעת מזכאות העובדים למשכורת החודש האחרון וודא פרעונה לאחר תאריך המאזן.

3. סקור את כרטיסי העובדים לאיתור תנועות חריגות במשך השנה.

4. בדוק אם היו יתרות חובה בחשבונות העובדים במשך השנה ואם היה צורך לחייבם בריבית לפי סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה.

***עיקרי תוכנית ביקורת לבדיקת סעיף הפרשה לחופשה***

1 . קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה וקבע את נהלי הביקורת בהתאם לרמת סיכון החשיפה.

2. בדוק את נכונות העובדים ברשימת הזכאים לחופשה שטרם נוצלו על ידם.

3. בדוק את חישוב ימי החופשה שטרם נוצלה על ידי העובדים – השוואה ליתרוטת הפתיחה , תוספות וניצול במשך התקופה.

4. בדוק את תעריף העלות למעביד של יום חופשה לעובדים השונים תוך יישום שיטת העלות הרלוונטית המתאימה לגוף המבוקר – גישת הפדיון ו/או גישת הניצול /חישובים אקטואריים.

5. בדוק את עקביות שיטת חישוב ההפרשה בהשוואה לתקופה קודמת.

***עיקרי תוכנית ביקורת לבדיקת סעיף מיסים נדחים***

1 . קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה וקבע את נהלי הביקורת בהתאם לרמת סיכון החשיפה.

2. בדוק את הרכב העתודה למיסים נדחים ונאותות מרכיביה ודרך חישובם – בדיקת הפרשי העיתוי בין הרישום והדיווח הכספי לבין ההכרה לצרכי מיסים.

3. בדוק כי מרכיבי העתודה כוללים רק סעיפים לזמן קצר.

4 . בדוק נאותות הקיזוזים , אם קיימים, בין סעיפי מיסים נדחים בחובה ובזכות.

5. בדוק את עקביות שיטת חישוב העתודה בהשוואה לתקופה קודמת.

***עיקרי תוכנית ביקורת לבדיקת סעיף הוצאות לשלם***

1 . קבע את רמת סיכון הביקורת הנדרשת לדעתך ואמוד את רמת סיכון החשיפה לאור סקר הבקרה הפנימית בו נאמדה רמת סיכון הבקרה והסיכון המובנה וקבע את נהלי הביקורת בהתאם לרמת סיכון החשיפה.

2. בדוק שיתרת הפתיחה של הסעיף הנובעת מהוצאות בגין שנת הדוח הקודמת , נפרעה ע"י הגוף המבוקר ונרשמה באופן נאות להוצאות בשנת הדוח.

3. בדוק את כרטיסי ההוצאות השונים לאיתור הוצאות השייכות לשנת הדוח ואשר טרם נרשמו כהוצאות לשלם.

4. בדוק שיתרת הסגירה של הסעיף נפרעה לאחר תאריך המאזן.

***שאלה מס' 6***

***חלק א'***

***סעיף א'***

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

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

מניעת האפשרות של המבקר לאמת קיומם ומצבם של פריטי רכוש קבוע מהותיים הנכללים בדוחות הכספיים, ככל שימצא לנכון, עלולה להיחשב כהגבלה בהיקף הביקורת מסיבה שאינה מוצדקת, ולהימנעות בחוות הדעת מהסעיפים הקשורים בפריטים אלה או מהדוחות הכספיים בכללותם, בהתאם לנסיבות.

*סעיף ב'*

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

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

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

*סעיף ג'*

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

*סעיף ד'*

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

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

*סעיף ה'*

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

*סעיף ו'*

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

*חלק ב'*

1. ערוך סקר בקרה פנימית בכל הקשור לרכוש הקבוע, קבע את רמת סיכון הביקורת [AUDIT RISK] הנדרשת לדעתך, ואמוד את רמת סיכון החשיפה [DETECTION RISK], לאור סקר הבקרה הפנימית, בו נאמדה רמת סיכון הבקרה [CONTROL RISK] והסיכון המובנה [INHERENT RISK].
2. אמת את התנועות ברישומי הרכוש הקבוע במשך שנת הדוח ולאחריה - תוספות וגריעות- לרבות: בדיקת מסמכי רכישה ומכירה.
3. בדוק התאמת היתרות והתנועות ברכוש הקבוע בספרי החשבונות לספר הרכוש הקבוע, לרבות רכוש קבוע שהופחת במלואו.
4. בדוק התאמת היתרות והתנועות ברכוש הקבוע בספרי החשבונות למידע בטופס הפחת המוגש לרשויות המס( טופס י"א).
5. אמת קיומם ומצבם של פריטי רכוש קבוע מהותיים ואת הצורך בגריעתם או הפחתתם המואצת.
6. בדוק נאותות היוון הוצאות לרכוש הקבוע, לרבות: הוצאות הקמה והפעלה, הוצאות מימון וכד'.
7. סקור הוצאות קשורות (אינצידנטליות) לרכוש הקבוע, לצורך אימות הרכוש הקבוע ונאותות רישומו (הוצאות אחזקה, רישוי, מיסים ואגרות וכד').
8. בדוק חישוב רווח/הפסד הון ממכירת רכוש קבוע ורישומו הנאות, לרבות בהתייחס לחשבונות הרכוש הקבוע (גריעת עלויות, החלפת נכסים וכד').
9. אתר קיומם של עיקולים ו/או שעבודים שהוטלו על הרכוש הקבוע , כולו או חלקו, ע"י נותני אשראי או גופים נערבים, בתי משפט, גורמים ממשלתיים וכד', וכי ניתן ביטוי נאות לכך בדוחות הכספיים.
10. סקור את הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון וועדותיו עד לסמוך למועד החתימה על דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, לצורך איתור ואימות פעולות מהותיות הקשורות ברכישה או מכירה של רכוש קבוע , לרבות התקשרויות, ולרבות פעולות שלאחר תאריך המאזן.
11. וודא סיווג והצגה נאותים בדוחות הכספיים לסעיף הרכוש הקבוע, לרבות מתן מידע נוסף ככל שנדרש.

תוספת לגבי תאגידים מדווחים הכפופים לחוק ניירות ערך ומדווחים לפי כללי ה-IFRS:

יש לבדוק נאותות חישוב והצגה בדוחות הכספיים של השווי ההוגן של הנכסים הקבועים בהתאם לכללים שנקבעו, על כל המשתמע מכך.

***שאלה מס' 7***

***סעיף א'***

חברה אינה רשאית לערוך מפקד מלאי שנתי מדגמי במקום מפקד מלאי מלא שכו כאמור בסעיף 26(א) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס: "נישום החייב לפי הוראות אלה לערוך רשימת מלאי יפקוד את המצאי ליום המאזן של כל הטובין שבבעלותו או ברשותו לרבות טובין השייכים לאחרים".

בחברה בה המלאי הינו גדול ובעייתי על רואה החשבון המבקר להקצות תשומות ביקורת רבות יותר למלאי ולבדקו באופן יסודי יותר.

***סעיף ב'***

האמירה נכונה בנסיבות מסוימות. ניתן להקדים את מועד המפקד השנתי של המלאי בתנאים שלהלן:

1. אם הבקרה הפנימית בקשר לניהול המלאי ולרישומו הינה נאותה ולא צפויים שיבושים ברישומי המלאי בין מועד המפקד לתאריך המאזן.

2. יש להודיע על כך מראש ובכתב לפקיד השומה וזאת בהתאם לסעיף 26(ב) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס שם נאמר כלהלן:"נישום רשאי לפקוד את מצאי הטובין תוך חודש ימים לפני יום המאזן או לאחריו ולערוך לאחר מכן את התיאום הדרוש לקביעת ערך המאזן ליום המאזן ובלבד שנישום הרוצה לערוך את מפקד המצאי יותר מעשרה ימים לפני יום המאזן או לאחריו יודיע על כך מראש ובכתב לפקיד השומה".

בהיבט ביקורת המלאי , ניתן לבקר את המלאי במועד השונה מתאריך המאזן אם סיכון הבקרה בהקשר למלאי מוערך פחות מגבוה וזאת בהתאם לסעיף 15 לתקן ביקורת 83 בדבר ראיות ביקורת – שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים.

***סעיף ג'***

האמירה שגויה. מפקד המלאי הינו באחריותה של הנהלת הגוף המבוקר בלבד ואינו מתפקידו של רואה החשבון המבקר.

כדי לאפשר אימותו של סעיף המלאי בדוח הכספי על רואה החשבון לוודא כי מפקד המלאי בוצע באופן נאות. נוכחותו בעת המפקד מיועדת לבדוק את מהימנות המפקד ואת תקינותו.

הצורך להתמצא במלאי הנפקד ובעיקר לזהותו מיוחסת לפוקדי המלאי מטעם הגוף המבוקר ולא לרואה החשבון המבקר שתפקידו בהקשר זה הינו לוודא כי מפקד המלאי הנערך ע"י הגוף המבוקר הינו מהימן ותקין ובכלל זה כי פוקדי המלאי מטעם החברה אכן מתמצאים במלאי עד כדי היכולת לזהותו ולהעריך את מצבו.

התמצאות רואה החשבון במלאי המבוקר מהווה יתרון שכן הינה משפרת את יכולתו לבקר את מהימנות ותקינות מפקד המלאי הנערך ע"י הגוף המבוקר ומסייעת לו בעריכת ספירות מדגמיות של המלאי הנפקד ובהערכת מצבו אם ימצא לנכון לעשות זאת.

***סעיף ד'***

האמירה נכונה בנסיבות מסוימות. ניתן להמיר מפקד מלאי בסוף השנה במפקדי מלאי חלקיים במהלך השנה , הנערכים ע"י הגוף המבוקר, אך זאת רק בתנאים שלהלן:

1. הבקרה הפנימית בקשר לניהול המלאי ורישומו הינה נאותה ולא צפויים שיבושים ברישומי המלאי וניתן יהיה להסתמך על רישומי המלאי לתאריך המאזן.

2. מילוי הוראות סעיף 26(ג) להוראות ניהול ספרים של רשויות המס לרבות:

* מנוהלים ספרי מלאי המאפשרים קביעת יתרות של כל פריט ופריט.
* כל פריט ייפקד לפחות אחת לשנה.
* ייערכו תיאומים של המלאי בעקבות ממצאי הספירות.
* תינתן הודעה לפקיד השומה לא יאוחר מחודש ימים לפני תחילת שנת המס על אימוץ שיטת מפקדי המלאי החלקיים במשך השנה במקום מפקד המלאי השנתי בתום השנה. (לפקיד השומה הזכות להתנגד לשינוי מפקד המלאי).

בהיבט הביקורת של המלאי יש לוודא בנוסף כי סיכון הבקרה בהקשר למלאי מוערך פחות מגבוה – ראה סעיף 15 לתקן ביקורת 83 בדבר שיקולים נוספים לגבי פריטים מסוימים.

***סעיף ה'***

האמירה שגויה. החברה חייבת לערוך התאמה בין כמויות המלאי המצויות בפועל ע"פ נתוני ספירת המלאי לבין כמויות המלאי הרשומות בספריה שכן ספרי מלאי תקינים אמורים לשקף את המלאי המצוי בחברה.

החברה מנועה מלהתעלם מרישומי כמויות המלאי בספריה עקב ההפרשים הגדולים שנמצאו כאמור שכן הדבר יכול להתפרש כהודעתה של החברה כי ספרי המלאי שניהלה אינם תקינים ולפיכך, עלולים להיחשב כבלתי קבילים על ידי רשויות המס ולהביא לפסילת ספרי חשבונותיה של החברה , על כל המשתמע מכך.

בנסיבות דנן על החברה לנסות ולאתר את מקור ההפרשים לצורך התאמת רישומי/ספרי המלאי למצאי המלאי בפועל.

על המבקר להרחיב ולהעמיק את הביקורת על המלאי לצורך אימותו לרבות הרחבת השימוש בבדיקות מבססות.

***שאלה מס' 8***

***סעיף א'***

התשובה היא שלילית. קיימים יתרונות בשיטה החיובית על פני השיטה השלילית בכך שהיא מבטיחה מענה מצד הלקוח ולכן יש לה עדיפות כאשר יש היסטוריה רעה מבחינת בקרה פנימית או כאשר מדובר בלקוח מהותי אולם לא בהכרח תהיה שיטה זו עדיפה ולעיתים אף לא ישימה מבחינה פרקטית. ניקח למשל חברות או גופים אשר להם מאות אלפי לקוחות בסכומים קטנים כמו למשל : חברת חשמל, סלקום, עירית ת"א וכיו"ב בגופים מעין אלו תהא עדיפה דווקא השיטה השלילית.

***סעיף ב'***

התשובה היא שלילית. בהגדרה קיימים הפרשים בין כרטיס העו"ש בספרי החברה לבין חשבון החברה בספרי הבנק. כך למשל הוצאות ריבית, חיובי עמלות חודשיים ורבעוניים וכו' נרשמים בספרי הבנק באופן מיידי ובספרי החברה רק עם קבלת תדפיס החשבון מהבנק, מנגד, המחאות שהוצאו נרשמות בספרי החברה באופן מיידי ואילו בספרי הבנק רק עם הצגתן . זו הסיבה שפותח כלי הנקרא התאמת הבנק הנועד לאזן את היתרות באופן תיאורטי ולאפשר איתור טעויות רישום מחד גיסא ועדכון פקודות יומן בספרי החברה מאידך גיסא.

***סעיף ג'***

התשובה היא שלילית. בדיקת שלמות נועדה לוודא שכל הפריטים הנבדקים נכללו ברישומי סעיף מסוים בדוכ"ס או ברשימת תיוג מסוימת. בדיקה זו אינה הכרחית בצד הנכסים אם התרשם המבקר שאיכות הבקרה הפנימית טובה וזאת משום שהנטייה הטבעית של הגוף המבוקר היא להציג את מלוא ערכם של הנכסים בדוכ"ס ואפילו מעבר לכך, קיים חשש שהחברה תפריז בהערכת נכסים על מנת ל"נפח" את הדוח הכספי. מכאן שאם ישנה השמטה של נכס הרי שסביר להניח שלא נעשתה ביודעין ומתוך כוונת זדון אלא מתוך טעות.

***סעיף ד'***

התשובה היא חיובית. קיימים הבדלים בביקורת הפרשות לעומת ביקורת התחייבויות משום שבביקורת הפרשות ישנם בדרך כלל כללים ברורים באשר לאופן יצירת ההפרשה ודרך הטיפול החשבונאית הנאותה בעוד שבביקורת התחייבויות תלויות אנו פועלים במציאות של אי ודאות

***סעיף ה'***

בדיקת רציפות הינה בדיקה הנעשית לגבי סדרת מסמכים כדי לבחון האם המספרים הסודרים של המסמכים הנבדקים הופקו כנדרש. כך למשל, ניתן לבצע בדיקת רציפות מספרי חשבוניות, מספרי תעודות משלוח, מספרי המחאות, מספרי כרטיסי כניסה וכיו"ב.

מטרת השימוש בנוהל זה היא לאתר חוסר של מסמכים, כפילות של מסמכים וכיו"ב. היעדר רציפות יכול להעיד על תרמית, מניפולציה , אי רישום בספרים וכו'.

***סעיף ו'***

התשובה היא שלילית. ישנן חברות במשק אשר יכולות לדווח על בסיס מזומן בהתאם לכללי חשבונאות ו/או רגולציה ספציפיים שחלים עליהן. כך למשל חברות של רואי חשבון, עורכי דין ובעלי מקצועות חופשיים אחרים. יוצא מכך, שדוח רואה חשבון מבקר על חברה כזו יינתן בנוסח האחיד בהתאמות המתחייבות למצב של דוכ"ס הערוכים על בסיס מזומן ועצם עריכתו על בסיס מזומן אין בה כדי להביא לסטיה מן הנוסח האחיד.

***סעיף ז'***

התשובה היא שלילית. בדרך כלל כאשר מדובר במלאי המצוי במחסני הערובה ניתן להסתפק בקבלת אישור ממחסני הערובה המפרט את סוגי המלאי והכמויות המוחזקות ממנו במחסני הערובה ואשר שייך לגוף המבוקר. רק במקרים קיצוניים, בהם המלאי המצוי במחסני הערובה הינו מהותי ביחס לכלל המלאי של הגוף המבוקר על המבקר, בצוותא עם נציגי הגוף המבוקר ונציגי מחסני הערובה, להיות נוכחים פיזית במפקד המלאי במחסני הערובה.

***סעיף ח'***

התשובה היא שלילית. אין די בתשלום הבסיסי עבור זכויות הפטנט. בנוסף לתשלום עבור זכויות הפטנט על החברה להקפיד ולשלם מידי שנה לרשם הפטנטים אגרה שנתית עד לתום תקופת הפטנט. אי תשלום האגרה במועד יכול להוביל בסיטואציה מסוימת להעברת הבעלות על הפטנט לגורם אחר מבלי שלחברה תהיה זכות לתבוע בעלות עליו.

***סעיף ט'***

התשובה היא חיובית. הוראות ניהול ספרים של מס הכנסה קובעות הנחיות מדויקות ומפורטות לגבי מלאי ואוסרות על מפקד מלאי מדגמי. אין הוראות מקבילות ביחס לרכוש קבוע ואין גם חובה לבצע מפקד שנתי של רכוש קבוע, לא כל שכן מפקד מלא. היות וכך, אין כל מניעה בביצוע מפקד רכוש קבוע מדגמי

***סעיף י'***

התשובה היא חיובית. נוכחותו של המבקר במפקד המלאי נדרשת לא לשם ביצוע המפקד פיזית אלא לשם פיקוח ובדיקה שהנהלים הנוגעים למפקד המלאי מיושמים כמו למשל: ספירה של לפחות שני סופרים במחסן, קיום דפי ספירה מסופררים מראש, קיום מקט"ים, קיום ההנחיות שניתנו לפוקדים, אי מעורבות של המחסנאים הקבועים במפקד וכיו"ב. לשם כך אין צורך בהבנה טכנית מקצועית בפריטי המלאי הנפקדים אם כי הבנה כזו בוודאי שמקנה יתרון למבקר ומקלה על הפיקוח כמתואר לעיל.