

לשכת רואי חשבון בישראל

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות
(ועדת האתיקה)

לקט

תמצית החלטות והבהרות

בעריכת

פרופ' הרצל פטל, רו"ח
מזכיר מקצועי

מרס 2021
(ניסן, תשפ"א)

דבר נשיאת הלשכה

מסמך חשוב זה, מהווה לקט של החלטותיה העקרוניות של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית (ועדת האתיקה), ויש בו כדי להוות "מורה נבוכים" בסבך הוראות הקוד האתי המחייב את החברים בעבודתם המקצועית.

המטרות שלנו כלשכה הן להעלות למודעות ולהנגיש את הקוד האתי של המקצוע בפני החברים, קוד אשר הינו כה חשוב והכרחי לקיומו של מקצוע איכותי ודינמי, בנסיבות משתנות ובתנאים שאינם תנאי שיגרה. בעיקר בשנה האחרונה של משבר הקורונה, וכעת בתכנון תהליכי היציאה ממנו. זו תקופה אשר מציבה בפנינו אתגרים יוצאי דופן גם בתחום המקצועי.

מסמך זה אשר יסייע לחברים בעבודתם המקצועית, במטרה לקיים ולשמר רמה מקצועית מיטבית, והוא נדבך נוסף למאמצינו הבאים לידי ביטוי בהעברת המסרים המנחים לנהוג על פי הקוד האתי באמצעים שונים. בכלל זה התחלנו לאחרונה בהפצת סרטונים לחברי הלשכה העוסקים בסוגיות מרכזיות בנושא האתיקה. עלינו לזכור כי עמידה בדרישות הקוד האתי הינה זכות ולא רק חובה, והיא בבחינת "דרך ארץ קדמה לתורה".

אני מבקשת להודות לכל מי שנטל חלק בקביעתם של כללי ההתנהגות המקצועית, התדריכים, ההנחיות והפרשנויות להם: לנשיאי הלשכה לשעבר, חברי הוועד המרכזי, יושבי ראש הוועדה וחבריה מיום הקמתה ועד היום, וכן תודה מיוחדת לפרופ' הרצל פטל, רו"ח - המזכיר המקצועי של הוועדה, שריכוז וערך מסמך זה ומשמש במסירות ובמקצועיות רבה מזה כ-40 שנה בתפקיד.

בברכה,

איריס שטרק, רו"ח
נשיאת הלשכה

דבר יו"ר הוועדה

אני שמח על צאתו של מסמך זה במתכונתו המחודשת אשר מטרתו להנגיש את כללי ההתנהגות המקצועית לחברים בעבודתם השוטפת.

יחד עם המזכיר המקצועי, פרופ' הרצל פטל, ובאישור הוועדה, גיבשנו את אופן הצגת הלקט, הכולל את החלטות הוועדה מאז היוסדה, בנוסח קריא, בהיר ומנוסח בשפת ימינו אלה. בלקט זה נכללים החלטות והבהרות לכללי ההתנהגות המקצועית, אשר נתקבלו בוועדה לפני שנים ואשר הינן שרירות וקיימות גם בימינו אלה. עם זאת, מצאנו לנכון לנסחם מחדש מבלי להיצמד לנוסח המקורי ובלבד שמהות ההבהרות והחלטות תישאר כפי שעוצבה בידי מנסחי החלטות. בכך, החלטותיה של הוועדה לדורותיה כמובא בלקט זה תהיינה ישימות ומנחות דרך. עם זאת, מאחר והחלטות הוועדה ניתנו כמענה לפניות פרטניות של חברים, תיתכנה כפילויות בהחלטות ואנו עשינו כל מאמץ כדי למזער כפילויות אלה.

הפרשנות לכללי ההתנהגות המקצועית, ניתנה על ידי הוועדה, תמיד, בהתאם לעקרונות "האתיקה המקצועית". קרי, בהתאם לנורמות מוסריות ועקרונות של התנהגות מקצועית ערכית. לשם סיוע לחברים, ראתה הוועדה לנכון לכלול במסמך זה את כללי ההתנהגות המקצועית, ההנחיות והתדריכים שפורסמו לצד פרשנויותיה בדבר יישומם של הכללים ומתן תשובותיה לשאלות קונקרטיים אשר נשאלו על ידי החברים כשהם ממוינים לנחות החברים לפי נושאים.

בכך, יש במסמך זה כדי להיות לעזר לחבר בעבודתו המקצועית. עם זאת, אם לא מוצא החבר תשובה לשאלתו או מענה לבעיה בה הוא נתקל, עליו לפנות לוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) כנדרש בכלל 18 לכללי ההתנהגות המקצועית, הקובע לאמור:

- א. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללים אלה חייב חבר לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי התנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.
- ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון."

מסמך זה הוא חלק ממאמצינו הרבים לסייע לחברים בעבודתם המקצועית כדי לקיים ולשמר רמה מקצועית מיטבית לצד התנהגות אתית וראויה. על מנת שמסמך זה ימלא את ייעודו, אנו נדאג לעדכנו באופן שוטף.

כולי תקווה שהחברים יעשו שימוש ראוי ויישמו את כללי ההתנהגות המקצועית ברוח הכללים ובהתאם לפרשנות המוצגת בהחלטות הוועדה בלקט זה.

בברכת חברים,

אריה רפפורט, יו"ר
יו"ר הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות
(ועדת האתיקה)

לקט תמצית החלטות והבהרות הוועדה מיום הקמתה (1968)

ציוני דרך

יושבי ראש הוועדה

- 2020	א. רפפורט
2020 - 2019	ש. נידם
2019 - 2010	א. רפפורט
2010 - 1999	א. מונד
1998 - 1988	ח. רצקובסקי (פרופ')
1987 - 1971	ח. כהן
1970 - 1968	ש. פרושן

תקנון ההתאגדות של הלשכה

תקנה 60

"כללי ההתנהגות המקצועית (להלן: "הכללים") הם אלה שנקבעו ע"י הוועד המרכזי ופורסמו בין החברים. הוועד המרכזי רשאי לשנות או להחליף הכללים או להוסיף עליהם מפעם לפעם, לפי ראות עיניו, בהחלטה של לא פחות משני שלישים מחבריו או משלושה רבעים מהמצביעים (לא כולל הנמנעים), לפי הגבוה שבהם. ממועד פרסום בין החברים של הכללים או השינויים בהם או ההוספות עליהם, הכללים, כפי שפורסמו, כולל השינויים וההוספות, מחייבים את החברים".

כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60 מתקנון ההתאגדות של הלשכה

תוכן עניינים מקוצר

נוסח מקוצר זה נועד לשמש לעור לחבר המבקש לרענן את ידיעותיו בנוגע לתוכן כלל כלל וכלל. אין בתוכן מקוצר זה כדי להחליף את הנוסח המקורי של הכללים אשר מהם הם נגזרו. הנוסח המקורי של הכללים הוא הנוסח המחייב.

כלל	כלל
1. הגדרות	13. א. שכר רואה חשבון - איסור קבלת שכ"ט לפי תוצאות
2. חבר - חובות בסיסיות	ב. שירות מקצועי - איסור מתן שירות מקצועי ללא תמורה סבירה (לבד ממתן שירות בגובה שווי של מתנה סבירה למוסד ציבורי וולונטרי)
א. יושר, הגינות, רמה מוסרית	ג. היתר למתן שירות ללא תמורה במקרה של מוסד ציבורי;
ב. הקפדה על רמה מקצועית	במקרה של שירות ליחיד (קשר אישי) ללא חוות דעת
ג. ומהימנות המסמכים והדיווח של רוה"ח	
ד. כבוד ואדיבות כלפי עמית וכלפי הלשכה	
ה. הזדקקות לבוררות	
3. מתן שירות ללא משוא פנים ולפי מיטב שיקול הדעת	
א. ראיית חשבון	ד. היתר - התנדבות אישית לתפקיד ניהולי/פיקוחי במוסד ציבורי
ב. שירותים נלווים	
4. הימנעות מתלות ומניגוד עניינים	14. א. שיתוף בהכנסות - איסור לגבי מי שאינו רו"ח
5. א. סודיות - כעצמאי	ב. שיתוף בהכנסות - היתר לגבי שותף קודם או יורשיו
ב. סודיות - כעובד	ג. דמי מוניטין - אינם "הכנסות"
6. א. רואה חשבון - מתן דוח על סמך בדיקה אישית של רוה"ח או פקידו	15. משרד לראיית חשבון ו/או לשירותים נלווים לא ישמש לכל מטרה אחרת העלולה לפגוע בכבוד המקצוע
ב. עיסוקים נלווים - רוה"ח ינהג כאמור ב-א' במידה שטבע הדברים מחייב	16. איסור מתן שירות מקצועי ללקוחו של אחר ללא הסכמת האחר
7. ראיית חשבון - איסור שותפות עם מי שאינו חבר או אינו רשאי לעסוק בראיית חשבון במדינות-חוץ	17. א. איסור פרסומת לעיסוק בראיית חשבון
8. א. עיסוק רק בשם המשרד/השותפות	ב. החלת איסור הפרסומת גם על עיסוקים נלווים וגם על תאגיד של חברים בהם מצוין: (1) דבר היותו רו"ח, או (2) עיסוקו בראיית חשבון
ב. אחריות שותף לחתימת השותפות	ג. התרת פרסום מידע עובדתי
9. א. חתימה על מסמכים - ראיית חשבון	ד. איסור פרסום בדרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או להטריד לקוחות
ב. חתימה על מסמכים - עיסוקים נלווים	ה. התרת פרסום של הפרטים הכלולים בסעיף
10. איסור עיסוק של מי שבוטל/הופסק רישיונו/חברותו	ו. איסור לפרסום פרסומת ברשות הרבים ובאמצעי תקשורת אלקטרוניים
11. איסור שידול	א. הזדקקות לפירוש הכללים אצל הוועדה
12. איסור תשלום/מתן טובת הנאה בעד השגת עבודה בראיית חשבון	ב. הפרת הכללים - עבירה משמעתית

כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60 מתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל⁽¹⁾

למען הגשם את המטרות המפורטות בתזכיר ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל, ולמען הבטח למקצוע ראיית החשבון את מקומו הראוי בחברה הישראלית, ולמען עצב את דמותו של רואה החשבון, ובפרט של חבר הלשכה, בעיני הציבור בארץ ובחוץ לארץ כבעל רמה מקצועית ומוסרית מעולה ולמען טפח יחסי האמון כלפי רואה החשבון בכל עיסוקיו המקצועיים; מחויבים חברי לשכת רואי חשבון בישראל לנהוג לפי כללים אלה:

1. א. ההגדרות שבסעיף 1 בתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - התקנון) חלות על כללים אלה, אלא אם נקבע אחרת.

ב. בכללים אלה:-

- | | |
|-------------------|---|
| ראיית חשבון | ראיית חשבון |
| "רואה חשבון" | רואה חשבון כמוגדר בחוק רואי חשבון. |
| "עיסוק אחר" | כל עיסוק מלבד ראיית חשבון. |
| "עיסוק נלווה" | עיסוק אחר כפי שייקבע מזמן לזמן ע"י הוועד המרכזי. |
| "חברת רואי חשבון" | חברת רואי חשבון כמוגדר בחוק רואי חשבון. |
| "תאגיד של חברים" | תאגיד בשליטת חבר, שאינו "חברת רואי חשבון" ואשר עוסק בעיסוק אחר. |

2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.

ב. חבר יקפיד על רמתם המקצועית הגבוהה ועל מהימנותם של כל המסמכים היוצאים מתחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר.

ג. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה, והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם.

- ד. (1) חבר חייב להזדקק לבוררות בכל עניין שהוועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להזדקק לבוררות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושיו"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להזדקק לבוררות.
- (2) חבר רשאי לערער בפני נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו על חיובו כאמור לעיל. החלטתו של נשיא הלשכה בעניין זה תהיה סופית.
- (3) בוררות כאמור תהיה בפני בורר יחיד אלא אם כן הוסכם ע"י הצדדים אחרת.
- (4) בהעדר הסכמה בין הצדדים, ייקבעו הבורר או הבוררים ע"י נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו.
- (5) אי חתימה של חבר על הסכם בוררות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודה של הלשכה ומוסדותיה.
- (6) מתקיים הליך משפטי בעניין כאמור בסעיף (1) לעיל, לא יחולו סעיפים (1)-(5) דלעיל.

3. א. חבר העוסק בראיית חשבון ייתן שירותו בהקפדה על הגינות, בלי משוא פנים, לפי מיטב שיקול דעתו ובהתאם לכללים לתקנים ולנהלים המקובלים במקצוע בכלל ושנקבעו ע"י מוסדות הלשכה בפרט.

⁽¹⁾ כולל תיקונים שאושרו על ידי הוועד המרכזי בישיבותיו מהימים 21.4.75, 10.1.83, 10.7.89, 4.2.91, 11.3.91, 13.5.91, 12.8.91, 28.11.04 ו-15.7.01.

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית (ועדת האתיקה)
לקט תמצית החלטות והבהרות

- ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.
4. חבר העוסק בראיית חשבון, יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.
5. א. חבר לא יגלה לאחר דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח ושיש לו קשר ענייני לשירות המקצועי הניתן לאותו לקוח, אלא אם כן הסכים הלקוח, או אם חייב החבר לגלותו על-פי דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו.
- ב. חבר ינקוט בצעדים סבירים כדי להבטיח שפקידיו והעובדים איתו ישמרו אף הם על החובה המוטלת עליו לפי פסקה א' מכלל זה.
6. א. חבר, כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ייתן דוח או חוות דעת אלא על סמך בדיקתו האישית שלו או של שותפו או של פקידו או של רואה חשבון אחר, או - בדוח או בחוות הדעת המתייחסים במלואם או - בחלקם לפעולות או לנכסים במדינת חוץ - של אדם הרשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת חוץ.
- ב. חבר, בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.
7. חבר לא יעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון.
8. א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "ושות" או בלעדיו.
- ב. לצורך הדיון המשמעותי יראו כל שותף בפירמה כאחראי לכאורה לכל פעולה של הפירמה ולכל חתימה שניתנה בשם הפירמה וחובת הראיה כי שותף פלוני אינו אחראי אישית חלה עליו.
9. א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון; לעניין כלל זה המונח "שמו": לרבות שם הפירמה שלו כאמור בכלל 8 לעיל.
- ב. חבר, בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.
10. לא יעסיק חבר בראיית חשבון אדם שרישיונו בוטל עפ"י החלטת מועצת רואי חשבון לפי סעיף 12 לחוק רואי חשבון, ולא יעסיק כאמור אדם בתקופה שתוקף רישיונו הופסק. לעניין כלל זה, דין חבר שחברותו בלשכה פקעה או הופסקה זמנית עפ"י הוראות סעיף 12א' (6) או 13(ב) לתקנון - כדין אדם שרישיונו בוטל או הופסק כאמור.
11. חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו.
12. חבר לא ייתן תשלום או טובת הנאה אחרת, ולא יבטיח אותם, במישרין או בעקיפין, בעד השגת עבודה בראיית חשבון, פרט להשגת עבודה כשכיר.
13. א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שירותי ראיית חשבון או שירות אחר שיוחד על-פי דין לרואה חשבון, שכר לפי תוצאות השירות שנתן.
- ב. חבר לא ייתן ולא יציע שירות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות. השכר הסביר והמקובל לגבי שירות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:
(□) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שירות;

**הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית (ועדת האתיקה)
לקט תמצית החלטות והבהרות**

- רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שירות היא חיונית לצורך ביצוע;
- הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השירות ברמה מקצועית נאותה;
- רמת האחריות הכרוכה בביצוע השירות;
- תקופת הביצוע של השירות.

בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ-2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השירות לגבי שירות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא ממוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות.

ג. האמור בפסקה ב' לעיל לא יחול לגבי:

1. שירות מקצועי הניתן למוסד ציבורי, כל עוד ההפרש בין השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות לבין התמורה בפועל בגינו אינו עולה על סכום שיכול להיחשב כתרומה סבירה למוסד כזה, מבחינתו האישית של רואה החשבון נותן השירות או מבחינת הפירמה נותנת השירות, לפי העניין.

בפסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, בין אם הגוף הנדון מימש את זכותו לקבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לצרכי מס ובין אם בחר שלא לעשות כן.

2. שירות מקצועי שאינו כרוך במתן חוות דעת כלשהיא, הניתן במסגרת של קשר אישי.

ד. אין באמור בפסקאות ב' ו-ג' לעיל כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפסקה ג' לעיל) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.

14. א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון. לעניין כלל זה, דין רואה חשבון מחו"ל כדין רואה חשבון.

ב. על אף האמור בפסקה א', לעיל, מותר לחבר לשתף בהכנסותיו כאמור את קודמיו ואת יורשיו של קודמיו ושל שותפיו.

ג. לעניין כלל זה לא יראו כשיתוף בהכנסות תשלום דמי מוניטין למי שמותר לשתפו בהכנסות כאמור ולבאים מכוחו.

15. משרד בו נותן חבר, הן בעצמו והן במסגרת של תאגיד, שירות של ראיית חשבון או של עיסוקים נלווים, לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית העלולה לפגוע בכבוד המקצוע.

16. חבר לא ייתן שירות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר, דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר. כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו עניין תביעות או דרישות כספיות מוצדקות מאת הלקוח שעדיין לא נתמלאו, כל עוד לא הוחל בהליכים משפטיים (כולל בוררות) לשם מימוש התביעה/הדרישה. נתן חבר שירות מקצועי ונפטר או חדל מלמלא תפקידו מכל סיבה אחרת, תהיה לנשיא הלשכה או למי שנתמנה על ידיו לשם זה, הרשות לסרב מתן ההסכמה במקומו.

17. א. חבר לא יעשה פרסומת לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למעט פרסומת מותרת כמפורט בפסקה ג' מכלל זה, וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומת שלו, שאינה מותרת כאמור, בידי אחרים.

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית (ועדת האתיקה)
לקט תמצית החלטות והבהרות

- ב. האמור בפסקה א' מכלל זה יחול על פרסומת של חבר, לרבות תאגיד של חברים, שמצוין בה אחד מאלה:
- דבר היותו רואה חשבון;
 - עיסוקו בראיית חשבון, במישרין או בעקיפין, בין שצוין דבר היותו רואה חשבון ובין שלא.
- ג. חבר רשאי לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו ובלבד שלא יכלול מידע שיש בו אלה:
- דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין לרבות בדרך של השוואה לאחר;
 - מצג שווא;
 - עובדות מטעות;
 - שמות לקוחותיו בעבר ובהווה;
 - שכר הטרחה שהוא גובה או הבסיס לחישובו;
 - תפקיד ציבורי שהוא ממלא על פי דין;
 - תוצאות שהשיג בעבור לקוחותיו בעניינים מקצועיים.
- ד. חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או כדי להטריד לקוחות או ליצור אצלם רושם שגוי, הטעיה או תרמית בדבר יכולתו להשיג תוצאות כאלה ואחרות בעניינים מקצועיים.
- ה. בכפוף לאמור בפסקאות ג' ו-ד' מכלל זה רשאי חבר לציין גם פרטים אלה:
- ניסיונו המקצועי בראיית חשבון;
 - ניסיונו והתמחותו בעיסוקים נלווים, במובחן מניסיונו בראיית חשבון;
 - תארים אקדמיים שרכש;
 - תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, ובלבד שהדבר לא נאסר על פי אותו דין או על פי החוק;
 - כשירות לעסוק בראיית חשבון מחוץ לישראל;
 - מספר שנות ותק בעיסוקו בראיית חשבון;
 - פירוט רואי חשבון שהינם שותפיו או עובדיו, לרבות הפרטים בסעיפי משנה (1) עד (6) לגבי כל אחד מהם;
 - פרטים הנוגעים למען המשרד ולדרכי ההתקשרות עם המשרד וכל שינוי בהם.
 - שמות שותפים שיצאו לגמלאות, ושמות שותפים שנפטרו, תוך ציון העובדה כי השותף יצא לגמלאות או נפטר.
- ו. חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, ואולם רשאי הוא לקבוע שלט בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע, סמוך למשרדו או למשרדו הקודם.
- ז. לעניין כלל זה יחולו ההגדרות הבאות:
- (1) "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" - כגון: רדיו וטלוויזיה אך למעט אתר האינטרנט של החבר;
 - (2) "דיוור ישיר" - פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו המועברת בפקסימיליה, בדרך ממוחשבת (E-MAIL), בחלוקה ידנית או באמצעי אחר, למעט חלוקה אקראית של דבר דפוס, המופץ מטעמו של החבר, ברשות הרבים;
 - (3) "לקוח" - לרבות לקוח פוטנציאלי;
 - (4) "פרסומת" - למעט מסירת מידע במענה לפנייתו של אדם מסוים, הנועד לשימושו ולא לשם הפצתו לאחרים;
 - (5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר.
18. א. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללים אלה חייב חבר לבקש חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.
- ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון.

תוכן הפרקים

ע מ ו ד

1. נוהל עבודת הוועדה [12](#)
2. אי תלות [23](#)
3. השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון" [41](#)
4. התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות
הלשכה [44](#)
5. התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר [48](#)
6. חילופי רו"ח [51](#)
7. חתימת רו"ח העצמאי והשכיר [63](#)
8. ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה [67](#)
9. סודיות [69](#)
10. עבודה על בסיס הצלחה [76](#)
11. עיכוב מסמכים של לקוח [80](#)

פרק 1

נוהל עבודת הוועדה

נוהל עבודת הוועדה

תוכן הפרק

ע מ ו ד

14	א. הגדרות
14	ב. מקור הסמכות של הוועדה
16 - 14	ג. תחומי פעילותה של הוועדה ותפקידיה
17	ד. נושאים שאינם בתחום טיפולה של הוועדה
20 - 17	ה. דרך עבודתה של הוועדה
20	ו. סודיות
22 - 21	נספח - נוהל עבודת מזכירות הוועדה

נוהל עבודת הוועדה

פרק א. הגדרות

1. בנוהל זה המונח:
"לשכה", "הלשכה" משמעו: לשכת רואי חשבון בישראל;
"ועדה", "הוועדה" משמעו: הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה);
"חבר", משמעו: רואה חשבון חבר הלשכה.

פרק ב. מקור הסמכות של הוועדה

2. תקנה 60 לתקנון ההתאגדות של הלשכה
תקנה 60 לתקנון ההתאגדות של הלשכה - [להלן - "תקנה 60"] הינה מקור הסמכות של כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה.
תקנה 60 קובעת כי "כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה ... הם אלה אשר נקבעו ע"י הוועד המרכזי ופורסמו בין החברים...".
3. תקנה 20(א) לתקנון ההתאגדות של הלשכה
תקנה 20 (א) לתקנון ההתאגדות של הלשכה - קובעת כי הוועד המרכזי הוא הממנה את חברי הוועדה וזאת מבין כלל חברי הלשכה, שהינם חברי לשכה לא פחות מחמש שנות לוח תמימות. הוועד המרכזי קובע גם את סמכויות הוועדה וכינייה.
4. כלל 18א. לכללי ההתנהגות המקצועית
כלל 18א. לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה - קובע כי חבר חייב לבקש את חוות דעתה של הוועדה, בכל מקרה של ספק או הבהרה לגבי יישום כללי ההתנהגות המקצועית. משמעות כלל זה היא כי כל חבר, לרבות מוסד ממוסדות הלשכה, מחויב לקבל את חוות דעתה של הוועדה בכל עניין הקשור ביישום כללי ההתנהגות המקצועית.

פרק ג. תחומי פעילותה של הוועדה ותפקידיה

1. כללי:

- 1.1 פירוש כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה:
בחירת אירועים, תלונות ושאלות העולים בפני הוועדה לשם פירוש והבהרה לדרך התנהלותו של חבר אם היא תואמת את כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, את החלטות הוועדה ואת הנורמות הנהוגות בתחום ההתנהגות המקצועית הראויה.
- 1.2 קביעת אמות מידה לכללי ההתנהגות המקצועית:
1.2.1 מעבר לכללי ההתנהגות המקצועית אשר נקבעו על פי תקנה 60, אמות המידה ליישום כללי ההתנהגות המקצועית כוללות גם את יישום רוח חוק רואי חשבון ותקנותיו: תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה - 1965, תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973, תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 ועמדת מועצת רואי חשבון, ככל שנקבעה בנושאים של כללי ההתנהגות המקצועית ופורסמה לידיעת רואי החשבון.

נוהל עבודת הוועדה - המשך

1.2.2 הוועדה רשאית להציב רף גבוה יותר ומחמיר יותר לחברי הלשכה בנושא כללי ההתנהגות המקצועית, משמע - פירוש הוועדה עשוי להחמיר ולקבוע אמות מידה וכללי התנהגות הקובעים איסורים שאינם מצויים בחוק ובתקנות.

1.3 בדיקת תלונות המועברות לטיפול הוועדה, כנגד חברים, והמלצה על העמדתם לדין: הוועדה דנה במליאת ישיבותיה בתלונות נגד חברים העוסקות בהפרות, לכאורה, של כללי ההתנהגות המקצועית, על סמך ממצאים ועל פי מסמכים המבססים את התלונה, ומגבשת החלטה אם להמליץ לוועד המרכזי על העמדת הנילון לדין בגין הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית, אם לאו.

1.4 פרסום של הבהרות/הנחיות/תדריכים בתחום כללי ההתנהגות המקצועית:
1.4.1 בהתעורר צורך להביא לידיעת החברים נושא מסוים שעל פיו אמורים החברים לנהוג בעבודתם המקצועית, או להבהיר עניין מסוים המצריך את פרשנותה של הוועדה על מנת להביא לאחידות באופן התנהגות החברים בנסיבות, או צורך למתן הנחיות לאופן התנהגות החברים בנסיבות מסוימות - מכינה הוועדה: (1) תדריך; או (2) הבהרה; או (3) הנחיה - ומעבירה אותם לאישור פרסום ע"י הוועד המרכזי.

1.4.2 ככול שהוועד המרכזי מוצא כי יש צורך לתקן את הטייטה, היא תוחזר אל הוועדה על מנת שתתאים את הטייטה להמלצות הוועד המרכזי. עם תיקון הטייטה ע"י הוועדה, היא תוחזר לוועד המרכזי לאישור פרסום.

2. פירוש כללי ההתנהגות המקצועית וקביעת אמות מידה ליושום הכללים:
מענה לשאלות בתחום כללי ההתנהגות המקצועית ו/או הדרכה לגביי יישומן ניתן בעקבות:

2.1 פניות של חברים;

2.2 פניות של צדדים שלישיים;

2.3 פניות של מוסד ממוסדות הלשכה.

בהתעורר שאלה ע"י חבר או צד שלישי או מוסד ממוסדות הלשכה בתחום כללי ההתנהגות המקצועית רשאי יו"ר הוועדה (לרבות תוך הסתייעות במי שימצא לנכון) ליתן, תוך פרק זמן של 10 ימים, תשובה ראשונית לפנייה. בדברי תשובתו לפונה, יביא היו"ר לידיעתו כי תשובתו ניתנת על דעתו האישית והיא תובא לאישור הוועדה בישיבתה הקרובה. כמו כן יודיע היו"ר לפונה כי ככל שהחלטת הוועדה תהא אחרת, יובא הדבר לידיעת הפונה.

תשובת היו"ר וכל הפניות שלא נענו על ידו בתשובה ראשונית כאמור, עולות לדיון בישיבת הוועדה הקרובה. החלטת הוועדה הינה המחייבת והיא מובאת לידיעת הפונה, ככל שנדרש.

נוהל עבודת הוועדה - המשך

3. תלונות בתחום כללי ההתנהגות המקצועית והמלצה על העמדת חברים לדין: הוועדה מטפלת, בין השאר, בעניינים הבאים:

- 3.1 תלונות של חברים כנגד חברים;
- 3.2 תלונות של מוסדות הלשכה כנגד חברים;
- 3.3 תלונות של צדדים שלישיים כנגד חברים;

תלונה כנגד חבר העומדת על סדר יומה של הוועדה - הדיון בה מתקיים במליאת הוועדה לאור הממצאים והמסמכים המבססים המצורפים לתיק הוועדה. אם לאור הדיון מתברר כי אין צורך בקבלת הסברים נוספים מהמתלונן או מהנילון, מסיימת הוועדה את דיוניה בקבלת אחת מההחלטות הבאות: (1) כאשר אין ממש בתלונה - נדחית התלונה תוך יידוע המתלונן והנילון (ככל שהנילון נדרש להגיב על התלונה) על ההחלטה; (2) כאשר יש ממש בתלונה עד כדי הפרה, לכאורה, של כללי ההתנהגות המקצועית - מעבירה הוועדה את המלצתה המנומקת להעמיד לדין את החבר הנילון תוך פירוט נסיבות העניין. המלצת הוועדה מוגשת לנשיא הלשכה לשם העלאתה לאישור הוועד המרכזי ומינוי תובע מטעם הלשכה בהליך בפני בית הדין של הלשכה. יו"ר הוועדה יידע את המתלונן והנילון כאמור. (3) כאשר יש ממש בתלונה אך ההפרה, לכאורה, של כללי ההתנהגות המקצועית אינה מצדיקה המלצה להעמדת לדין (כגון הפרה זניחה, או ראשונה ו/או שהנילון התחייב לתקן את דרכיו), מביעה הוועדה את דעתה בפני הנילון תוך יידוע המתלונן על עמדתה.

4. הבהרות/הנחיות/תדריכים בתחום כללי ההתנהגות המקצועית

- 4.1 בהתעורר הצורך, לדעת הוועדה, לפרסם לחברים: הבהרה; או - הנחיה; או - תדריך - מכין המזכיר המקצועי טיוטה המובאת לדיון בישיבת מליאת הוועדה. הוועדה דנה בטייטה לצורך גיבוש מסקנותיה ומעבירה אותה לאישור פרסום ע"י הוועד המרכזי.
ככול שהוועד המרכזי מוצא כי יש צורך לתקן את הטייטה, היא תוחזר אל הוועדה על מנת שתתאים את הטייטה להמלצות הוועד המרכזי. עם תיקון הטייטה ע"י הוועדה, היא תוחזר לוועד המרכזי לאישור פרסום.
- 4.2 הוועדה תפרסם לקט של תמצית נושאים ועניינים עקרוניים שעלו לדיון במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם אשר ישמש לעזר לחברים לגבי דרך ואופן התנהגותם בעבודתם המקצועית ותדאג לפרסמו באתר הלשכה. הוועדה תדאג לעדכן את הלקט מעת לעת.
יישום פעולה זו ייעשה ע"י המזכיר המקצועי. המזכיר המקצועי יכין את טיוטת הלקט/טייטת תיקון הלקט כאמור וזו תועבר לאישור היו"ר. לאחר אישור היו"ר תובא הטייטה לדיון ואישור במליאת ישיבת הוועדה. כאשר לעדכון הלקט - ראה גם סעי' קטן 4.3 להלן.
- 4.3 הוועדה תפרסם מעת לעת [בד"כ מידי רבעון] את תמצית הנושאים והעניינים העקרוניים שעלו לדיון במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם, באותה התקופה באמצעות משלוח דיוור ישיר של הלשכה לכלל חבריה.
טייטת תמצית נושאים ועניינים עקרוניים אלה והמענה להם תוכן ע"י המזכיר המקצועי ותועבר לאישור היו"ר. לאחר אישור היו"ר תובא הטייטה לדיון ואישור במליאת ישיבת הוועדה המתאימה. עם אישור הוועדה תועלה תמצית זו לאתר הלשכה.

נוהל עבודת הוועדה - המשך

פרק ד. נושאים שאינם בתחום טיפולה של הוועדה

הוועדה אינה דנה בנושאים שאינם בתחום כללי ההתנהגות המקצועית או כאלה שדין אחר מסדיר את הטיפול בהם. זאת, בין היתר, בנושאים המפורטים להלן:

1. סכסוך או תלונה בין החברים שאינו בתחום כללי ההתנהגות המקצועית.
2. עניין אשר הטיפול בו החל הליך בבית דין של הלשכה או בוועדה אחרת בלשכה;
3. עניינים הנמצאים בטיפול של מוסד סטטוטורי אחר (כגון מועצת רו"ח או בית משפט);
4. רשלנות מקצועית;
5. עניינים משפטיים, שאינם קשורים באופן ישיר בכללי ההתנהגות המקצועית;
6. עניינים הנוגעים להפרות חוק מחוקי המדינה;
7. בפנייה מצד שלישי כאשר הלשכה או מוסד ממוסדותיה הינם נמענים משניים;
8. ענישה של חבר בגין הפרת כללי ההתנהגות המקצועית;
9. הגשת תלונות למועצת רואי החשבון בגין עבירות על תקנות רואי חשבון.

פרק ה. דרך עבודתה של הוועדה

1. סדר הטיפול השוטף בפניות לוועדה ע"י מזכירות הוועדה:

- 1.1 קליטת פניות המגיעות לוועדה (בדואר רגיל, בדואר אלקטרוני, דרך אתר הלשכה וכיוצ"ב);
- 1.2 מתן מספר זיהוי לכל פנייה לוועדה;
- 1.3 הפניית הפנייה ליו"ר הוועדה;
- 1.4 קיום מעקב רישומי אחר הטיפול בפנייה;
- 1.5 פנייה שלא טופלה או שעניינה טרם הסתיים תוך פרק זמן סביר - של 15 ימי עסקים - תובא לידיעת היו"ר.

2. הטיפול הראשוני בפניות ע"י יו"ר הוועדה:

עם קבלת הפניות ממזכירות הוועדה, פועל היו"ר, כלהלן:

- 2.1 בפנייה שהיא בקשה להדרכה לגבי דרך ההתנהגות המקצועית - היו"ר נותן מענה לפונה תוך יידוע הפונה כי המענה הוא על דעתו האישית של היו"ר וכי היו"ר יביא את תשובתו לאישור מליאת הוועדה בישיבתה הקרובה. הייתה דעת הוועדה שונה משל דעת היו"ר, מיידע היו"ר את הפונה על כך;
- 2.2 בתלונה כנגד חבר - כאשר קיימת לדעת היו"ר עילה לקיומה של עבירה על כללי ההתנהגות המקצועית, פונה היו"ר לנילון ומבקש את התייחסותו לתלונה; התייחסות הנילון נדרשת תוך 10 ימי עבודה.
- 2.3 בקשת הבהרה לפנייה/תלונה מהפונה - כשהפנייה הראשונית אינה בהירה דייה וחסר מידע לצורך הבנת הסוגייה, פונה היו"ר בבקשת הבהרה מהפונה. פניית היו"ר יכולה להיות בשיחה טלפונית או בכתב, או באמצעות מזכירות הוועדה;
- 2.4 הפניית הטיפול בפנייה לגורם אחר בלשכה - כאשר לדעת היו"ר הנשא אינו בתחום טיפולה של הוועדה - מעביר היו"ר את הפנייה, באמצעות מזכירות הוועדה, לאותו גורם בלשכה שלדעתו הפנייה צריכה להידון שם;

נוהל עבודת הוועדה - המשך

2.5 העברה לדיון של הפניות/תלונות במליאת הוועדה וקבלת החלטה בעניינן
כל הפניות והתלונות אשר הוגשו ללשכה, עולות לדיון בפני מליאת הוועדה בישיבתה הקרובה, למעט
אלו אשר לדעת היו"ר הטיפול הראשוני בהן, טרם הסתיים על ידו.

3. הכנת התיקים לקראת ישיבת הוועדה והפצתם לחברי הוועדה:

מזכירות הוועדה תדאג לרכז את כל החומר הרלוונטי אשר אושר ע"י היו"ר להעברה לדיון/אישור במליאת
ישיבת הוועדה ותכין זימון לחברים תוך פירוט סדר היום לישיבה והכנת התיק לישיבה. בתיק הישיבה ייכלל
כל החומר הרלוונטי כשהוא ערוך בהתאם לסדר היום שנקבע. החומר בתיק יסודר כך שבין כל נושא ונושא
יהיה חוצץ. ובכל נושא יתויק תחילה המסמך בעל התאריך המאוחר ביותר וכך בסדר יורד.

סדר הכנת תיק הישיבה נעשה על ידי מזכירות הוועדה, כדלהלן:

- 3.1 הכנת טיוטת הודעה לזימון ישיבת הוועדה;
- 3.2 העברת טיוטת נוסח הזימון לאישור יו"ר הוועדה;
- 3.3 הפצת הזימון לישיבת הוועדה לחבריה, לא יאוחר משבוע ימים לפני מועד כינוס הישיבה המיועדת;
- 3.4 הכנת המסמכים ועריכתם בתיק הישיבה בהתאם לסדר היום לקראת הפצתם לחברי הוועדה;
- 3.5 הגשת תיק הישיבה ליו"ר הוועדה לאישור;
- 3.6 הפצת תיק הישיבה לחברי הוועדה לא יאוחר משבוע לפני מועד הישיבה;
- 3.7 פניות/תלונות שהגיעו למזכירות הוועדה בין מועד משלוח תיק הישיבה לחברים לבין מועד הישיבה -
אם לדעת היו"ר יש בהן את כל המידע והמסמכים הרלוונטיים כדי לקיים דיון בהן - מועברים לחברים
במיייל אם הזמן מאפשר זאת או לפני תחילת הישיבה עצמה, לדיון באותה הישיבה על מנת שלא
לעכב תשובות לחברים.

4. ישיבות הוועדה:

- 4.1 כינוס מליאת הוועדה:
 - 4.1.1 מועדי ישיבות מליאת הוועדה נקבעים לכל שנת לוח, מראש;
 - 4.1.2 משלוח הזמנה לכינוס הוועדה הכוללת סדר יום;
 - 4.1.3 זימון אורחים לנושאים מסוימים שעל סדר היום;
 - 4.1.4 דחייה/ביטול ישיבה;
 - 4.1.5 לא יזמנו ולא ישתתפו בישיבות הוועדה מגיש תלונה כנגד חברו או הנילון עצמו או ב"כ של
כל אחד מאלה.

4.2 קביעת סדר היום לישיבות הוועדה:

סדר היום נקבע על ידי היו"ר, לאחר שהובאו לידיעתו כל הפניות/תלונות שהגיעו למזכירות הוועדה.
סדר הקדימויות שעל פיו נקבע סדר היום הוא כלהלן:

- (1) אישור פרוטוקול הישיבה שקדמה;
- (2) עדכון היו"ר לגבי מידע שהגיע לידי וראוי שיהא בפני החברים;
- (3) דיון בפניית נשיא הלשכה או מזכיר הכבוד, ככול שיש כאלו;
- (4) דיון בפניות חברים שהיו"ר לא נתן לגביהן תשובות;
- (5) אישור תשובות היו"ר לפניות החברים;
- (6) דיון בתלונות מכל גורם שהוא;
- (7) דיון בנושאים עקרוניים כלליים הנוגעים לפירוש כללי ההתנהגות;
- (8) שונות.

נוהל עבודת הוועדה - המשך

5. **ניהול ישיבת הוועדה - באחריות יו"ר הוועדה (או יו"ר הישיבה בהעדרו):**
האחריות לניהול ישיבת מליאת הוועדה מוטלת על יו"ר הוועדה. בהיעדרו של יו"ר הוועדה מנהל את הישיבה מ"מ היו"ר. אם מ"מ יו"ר הוועדה אינו יכול לנהל את הישיבה, יועבר ניהול הישיבה לידי סגן היו"ר שאינו המ"מ. ואם גם סגן היו"ר שאינו המ"מ אינו יכול לנהל את הישיבה - מטיל היו"ר את ניהול הישיבה על חבר ועדה שהיו"ר רואה לנכון, בנסיבות העניין.

ניהול ישיבת מליאת הוועדה יהיה עפ"י המפורט להלן:

- 5.1 עמידה בזמני תחילת הישיבה וסיומה;
- 5.2 ניהול הישיבה עפ"י סדר היום שנקבע;
- 5.3 שינוי מסדר היום ו/או הוספת נושא שהדיון בו נתבקש - בשל נסיבות מיוחדות;
- 5.4 הצגת כל נושא שעל סדר היום והתייחסות החברים;
- 5.5 קבלת החלטות על נושאים אשר בסדר היום, לאחר דיון;
- 5.6 מינוי ועדת משנה לבדיקת עומק של תלונה, ככל שנדרש;
- 5.7 דחיית החלטה /העברה לדיון נוסף/הרחבת בדיקה.

6. פרוטוקול הישיבה:

6.1 טיטת פרוטוקול הישיבה נערכת ע"י המזכיר המקצועי ומועברת לאישור היו"ר. לאחר אישור היו"ר מופצת טיטת הפרוטוקול לידי החברים על ידי מזכירות הוועדה. בנוסף, נכללת טיטת הפרוטוקול בתיק הישיבה העוקבת המועבר לחברים.

6.2 פרוטוקול הישיבה הקודמת מאושר במליאת הישיבה העוקבת ונחתם ע"י היו"ר והמזכיר המקצועי. פרוטוקול חתום כאמור מהווה את הראיה לאישורו על ידי הוועדה. פרוטוקול ישיבה כולל פירוט של כל הנושאים אשר עלו לדיון והחלטות הוועדה שהתקבלו.

6.3 פרוטוקול הישיבה כולל, בין היתר, את אלה:

- 6.3.1 מס' הישיבה ותאריכה;
- 6.3.2 מועד קיום הישיבה ומיקומה;
- 6.3.3 רשימת החברים שנכחו בישיבה;
- 6.3.4 רשימת החברים שנעדרו מהישיבה ואם הודיעו על סיבת ההיעדרות, אף היא תירשם;
- 6.3.5 רשימת המשתתפים האחרים בישיבה, כגון: המזכיר המקצועי ומוזמנים נוספים;
- 6.3.6 סדר היום של הישיבה;
- 6.3.7 מועדי הישיבות הבאות;
- 6.3.8 רשימת (תוכן) הנושאים שבפרוטוקול;
- 6.3.9 אישור פרוטוקול הישיבה הקודמת;
- 6.3.10 דיווחי היו"ר;
- 6.3.11 פרוט הפניות שטופלו על ידי היו"ר;
- 6.3.12 מעקב אחר טיפול בוועדות משנה;
- 6.3.13 דיון בנושאים עקרוניים שעל סדר היום;
- 6.3.14 דיון בפניות ותלונות חברים לפי סדר היום;
- 6.3.15 נספחים:
 - 6.3.15.1 דוח מעקב על השתתפות החברים בישיבות הוועדה בשנה השוטפת והשנה הקודמת;
 - 6.3.15.2 טיטת הבהרה/הנחיות/תדריכים שעומדים על סדר היום;
 - 6.3.15.3 העתקי תשובות היו"ר לפניות נראה סעיף 6.11 לעיל;
- 6.3.16 עמדות של חברים בוועדה והחלטותיה הכלולות בפרוטוקול ללא פירוט של הדובר או של המצביעים בעד או נגד;

נוהל עבודת הוועדה - המשך

7. ניגודי עניין:

- 7.1 היעדרות חברים משיבת ועדה בה נדון עניין מסוים הנוגע אליהם: כאשר, להערכת היו"ר, הדיון בעניין המסוים הנוגע לחבר הוועדה צפוי להיות עיקר הדיון בישיבה - מתבקש החבר להיעדר מהישיבה. היעדרות כזאת לא תיכלל במניין ההיעדרויות משיבות הוועדה.
- 7.2 היעדרות חברים מדיון בנושא מסוים בישיבת הוועדה שיש להם בו עניין אישי: כאשר, להערכת היו"ר, הדיון בנושא המסוים שיש לחבר הוועדה בו עניין אישי לא יהיה עיקר הדיון בישיבת הוועדה, ישתתף החבר בישיבת הוועדה אולם בהגיע הוועדה לדון באותו עניין מסוים שיש לחבר בו עניין אישי לא יהא החבר נוכח בדיון באותו עניין מסוים בלבד.

פרק 1. סודיות

1. חובת סודיות המוטלת על חברי הוועדה;

1.1 על חברי הוועדה מוטלת חובת סודיות לגבי כל מידע שהגיע לידיעתם בקשר לחברותם בוועדה. חובת סודיות זו נסוגה באותם מקרים ונסיבות שהחליט על כך הוועד המרכזי.

1.2 חבר חדש שמצטרף לוועדה חותם על הצהרת סודיות.

2. חשיפת הפרוטוקולים לעיון מי שאינו חבר הוועדה.

הפרוטוקולים של הוועדה כוללים את פרטי הצדדים/הנושא הנדון/התלונה ופרטים משלימים אשר עלו בישיבה בנושאים שנדונו. בהתאם, המידע בהם הינו סודי וחשיפתו אסורה. פרוטוקולי הוועדה אינם מועברים לידיהם של אלה שאינם חברי הוועדה. יו"ר הוועדה, בנסיבות מיוחדות ובאופן אשר שומר על צנעת הפרט של החברים וזכויותיהם של צדדים שלישיים הנוגעים בדבר, רשאי להתיר חשיפה של חלקים מפרוטוקול הוועדה.

* * *

נוהל עבודת הוועדה - המשך

נספח

נוהל עבודת מזכירות הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה)

תפקידי מזכירות הוועדה:

- משמשת כ"משרד אחורי" לכל פעילות הוועדה.
- עורכת רישום ומעקב שיטתי אחר הפניות והתלונות המופנות לוועדה והמענה להן.
- קבלה ותייעוד של הפניות והתלונות בענייני הוועדה והפנייתן ליו"ר הוועדה לטיפול ו/או לקבלת הנחיות ממנו להמשך טיפול בהן.
- הכנת תיק הוועדה עפ"י הנחיית היו"ר לצורך הפצה לחברים לקראת ישיבת הוועדה.
- השתתפות בישיבת הוועדה לשם מענה מנהלתי הקשור לדיוני הוועדה וכן כדי להכין את מסגרת פרוטוקול הישיבה לרבות רישום החברים הנוכחים בישיבה, הנעדרים ממנה וכן עדכון הטבלה הסטטיסטית על נוכחות החברים בישיבות הוועדה.
- מסייעת במתן מענה מנהלתי לכל פעילות הוועדה.

קבלת פניות ותלונות:

- פניות ותלונות המופנות לוועדה מתקבלות באמצעי הדיוור המגוונים בלשכה: דואר, מייל, פקס, אתר הלשכה, פייסבוק הלשכה והעברה מוועדה אחרת בלשכה.
- כל פניה/תלונה המתקבלת בלשכה-מועברת למזכירות הלשכה לשם רישומה בספר הדואר של הלשכה ובמערכת הניהול CRM של הלשכה.
- הרישום במערכת הניהול נעשה תחת מחיצה 0405 אשר הינה ייעודית לוועדה.
- לאחר רישומה, מועברת התלונה בדוא"ל למזכירות הוועדה (ככל שהפניה מגיעה בקובץ אלקטרוני מועברת הפניה בדוא"ל וככל שמגיעה במסמך נייר, נסרקת והמשך הטיפול בה הינו כקובץ אלקטרוני).
- מזכירות הוועדה מבצעת רישום שיטתי של כל פניה או תלונה ומעניקה לה מספר זיהוי כמספר רץ בכל שנה. מספר הזיהוי מורכב מהאות "פ" לסימון שפניה זאת מטופלת על ידי הוועדה (האות "פ" משמעה האות הראשונה במילה "פירוש") וכן מספר סידורי רץ והשנה בה נתקבלה הפניה/תלונה.
- לדוגמה פ - 1/21, כאשר והמספר הראשון משמעו המספר הסידורי העולה של הפניה/התלונה והמספר השני משמעו סיומת שתי הספרות האחרונות של השנה הקלנדרית בה הוגשה הפניה/תלונה.
- המזכירות בודקת, כשלב ראשון, אם נשוא הפניה/תלונה ("הנילון") הינו חבר לשכה.
- אם הנילון אינו חבר לשכה - יש להביא זאת לידיעת יו"ר הוועדה להחלטה בדבר גניזת הפניה/תלונה ודבר התשובה לפונה ככל שנדרש.
- אם הפונה/מתלונן והנילון הינם חברי לשכה, ממשיכה המזכירות בטיפול כמפורט להלן.
- הפניה/תלונה נשלחת בדוא"ל ליו"ר הוועדה ולמזכיר המקצועי של הוועדה.
- מקור המסמך, ככל שקיים מתויק במזכירות הוועדה ככל שידרש להמשך התייחסות לו.

נוהל עבודת הוועדה - המשך

נספח - נוהל עבודת מזכירות הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) - המשך

ניהול ומעקב פניות/תלונות:

- ניהול ומעקב אחר פניות/תלונות מתבצע באופן ממוחשב על ידי עדכון בטבלת Excel ייעודית, וכן עותק פיזי המתויק במזכירות הוועדה.
- דוח המעקב המוקם בטבלת ה-Excel כולל את כל הפניות/תלונות אשר נתקבלו בוועדה מעת קבלתן ועד לסגירתן ע"י מתן מענה או טיפול ספציפי של הוועדה.
- הדוח מועבר בסמוך לאחר כל ישיבה ליו"ר הוועדה לצורכי פיקוח ובקרה.
- החל משנת 2021, הפניות והתלונות מתועדות באופן ממוחשב בתיקיות לפי שנים קלנדריות. לכל שנה קלנדרית נפתחות תיקיות משנה, לפי נושאים. בכל תיק משנה יכול שיצורף אליו, ככל שיידרש, תיק המשנה משנה/ים קודמת/ות.
- כל פניה/תלונה נשמרת בתיקייה נפרדת הכוללת את כל המסמכים הקשורים אליה.
- אחת לחודש מבוצע גיבוי חיצוני לתיק הוועדה.

טיפול בפרוטוקולים של ישיבות הוועדה:

רישום מסגרת הפרוטוקול:

- מזכירות הוועדה משתתפת בישיבות הוועדה ומכינה את מסגרת הפרוטוקול הכוללת את רישום הנוכחים בישיבה, הנעדרים מהישיבה וכן דואגת לעדכן את טבלת המעקב הסטטיסטי על נוכחות החברים בישיבות הוועדה.
- מסגרת הפרוטוקול מועברת למזכיר המקצועי בתום הישיבה [במייל].
- לאחר אישור הפרוטוקול על ידי יו"ר הוועדה מופץ הפרוטוקול ע"י מזכירות הוועדה לכל חבריה בצרוף הזמנה להתייחס לנוסח המוגש ככל שימצאו לנכון.

הפצת חומר להתייחסות חברי הוועדה:

- לבקשת היו"ר מפיצה מזכירות הוועדה לתגובות חברי הוועדה טיוטות של הבהרות, תדריכים וכיוצ"ב וזאת לשם קידום הטיפול בהן.
- לבקשת היו"ר מפיצה המזכירות הוועדה לחברי ועדה מסוימים, כהנחיית היו"ר, פניות/תלונות/ טיוטת תשובות/טיוטת הבהרות וכיוצ"ב להתייחסותם, טרם הפצת תשובות פורמליות או העלאתן בפני מליאת הוועדה.

קליטה ושליפה של נתונים הקשורים בפניות ותלונות :

- באחריות מזכירות הוועדה לתעד ולשמור את כל הפניות והתלונות הקשורות בנושאי הטיפול של הוועדה במערכת ה CRM של הלשכה במחיצה 0405.
- שמירת הפניות והתלונות הינה לפי שנים ולפי מספר הפניה כאמור לעיל.
- שמירת המסמכים נעשית באופן שניתן לשלוף את המסמכים תוך איתורן על פי שם הפונה או שם הנילון שבכל פניה.
- לבקשת היו"ר תמציא מזכירות הוועדה, פניות/ תלונות או מסמכים הקשורים בחברים.

פרק 2

אי - תלות

אי-תלות

תוכן הפרק

עמוד	
25	א. כלל 4 לכללי ההתנהגות המקצועית
33-25	ב. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008
40-34	ג. החלטות הוועדה
34	2.1 אי תלות: ההגדרה המהותית של "אי-תלות" - היא המחייבת. הדוגמאות משמשות רק לעזר
34	2.2 אי תלות: תחולה על כל גוף מבוקר
34	2.3 דמי תיווך לחבר - עבור הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר - תמורת עמלה
35-34	2.4 החזקה בניירות ערך של מבוקר:
	2.4.1 חבר מנוע מלבקר חברה שהיא בבעלותו של אחד משותפי הפירמה
	2.4.2 אביו של בעל חברה פרטית רשאי לבצע ביקורת בחברה בהתקיים שני תנאים:
	2.4.3 הפקדת כספים בקופת גמל המנוהלת ע"י חברה מנהלת
35	2.5 החזקת ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים [לפי סעיף 102 לפקודת מ"ה]
	2.5.1 עמדת רשות ניירות ערך
	2.5.2 עמדת הוועדה
35	2.6 החלטות ניהוליות:
	2.6.1 ניהול חשבונות - ללא קבלת החלטות ניהוליות
	2.6.2 עריכת התאמות בנקים ע"י רואה החשבון המבקר - פוגעת באי-תלות
	2.6.3 סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות
36	2.7 העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח
36	2.8 זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת
36	2.9 חשבון שכ"ט המופנה לאחר
36	2.10 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי
38-36	2.11 טיפול בהמחאות ריקות, חתומות מראש - הניתנות לרואה החשבון על ידי מקבל שירות ממנו
38	2.12 מחלוקת בין שותפים
38	2.13 מנהל עיזבון
38	2.14 נאמנות - חבר כנותן שירותי נאמנות ללקוח מבוקר
39	2.15 ניגודי עניינים
	2.15.1 ייעוץ פנסיוני ללקוח ביקורת
	2.15.2 סיוע בהגשת תביעה של מבוקר כנגד צד שלישי בגין נזקים שנגרמו למבוקר
	2.15.3 רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של סיעה בבחירות לרשויות מקומיות בה הוא חבר
	2.15.4 פירוק וכינוס
	2.15.5 רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של מוסד אקדמי בו הוא משמש כמרצה מן החוץ (ממ"ח)
40-39	2.16 עבודה בשותפות עם/אצל יועץ מס
40	2.17 עיסוק אחר
40	2.18 עיסוקים נלווים
40	2.19 רו"ח מבקר של עמותה
40;	2.20 רו"ח מבקר של חברה המשמש כמנהל/עובד שכיר בחברה אחות

אי-תלות

א. כלל 4 לכללי ההתנהגות המקצועית

חבר העוסק בראיית חשבון יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.

ב. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 10, 11 ו-17 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, בהתייעצות עם לשכת רואי חשבון בישראל ומועצת רואי חשבון, ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

הגדרות:

- בתקנות אלה -
 - "ביקורת" - כמשמעותה בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973;
 - "במישרין או בעקיפין" - לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר או של תאגיד רואי החשבון;
 - "בן משפחה" - צאצא, בן זוג, אח, הורה, ובן זוגו של כל אחד מאלה;
 - "בן משפחה מדרגה ראשונה" - צאצא, אח, בן זוג והורה;
 - "בן משפחה מדרגה שנייה" - בן זוג של משפחה מדרגה ראשונה;
 - "בעל עניין", ו"החזקה" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן - חוק ניירות ערך);
 - "חברה פרטית" - כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - חוק החברות), ולמעט חברה לתועלת הציבור כמשמעותה באותו חוק;
 - "חברה ציבורית" - כמשמעותה בחוק החברות, ולרבות חברה שהיא תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך;
 - "נושא משרה", "נייר ערך" - כמשמעותם בחוק החברות;
 - "לקוח" - המבוקר ומי ששולט במבוקר;
 - "מבוקר" - מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו; נערכו לו דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים - גם מי שמאוחד באותם דוחות מאוחדים;
 - "משרד רואי חשבון" - רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו של תאגיד רואי החשבון;
 - "עובד בכיר", אם הוא מועסק על ידי רואה חשבון המבקר - עובד המדורג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה;

תקנות אי-תלות - המשך

"עיסוק אחר" - עיסוק שאינו בביקורת ואינו סקירת דוחות;

"קרוב" - בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם;

"רואה חשבון מבקר" - רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי החשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי החשבון האמור, ולרבות רואי החשבון המועסקים בברית פיקוח כמשמעותה בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות; והכל למעט מי שפועל מחוץ לישראל דרך קבע;

"רואה חשבון מטפל" - רואה חשבון האחראי מטעם משרד רואי החשבון לערוך ביקורת במבוקר מסוים וכן צוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר;

"שליטה" - כמשמעותה בחוק ניירות ערך, ולעניין הגדרות "משרד רואי חשבון" ו"במישרין או בעקיפין" וכן תקנות 2(ב) ו-5(ב) - לרבות חזקה שהמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובידו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בו - שולט בתאגיד, וכן חזקה כי תאגיד שבו הרוב המכריע של שותפים או בעלי מניות הם שותפים או בעלי מניות בתאגיד רואי החשבון - נשלט על ידי תאגיד רואי החשבון;

"תאגיד בנקאי" - כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981;

"תאגיד רואי חשבון" - חברת רואי חשבון או שותפות רואי חשבון;

"תקופת הביקורת" - התקופה השוטפת שלגביה נערכת הביקורת, לרבות פרק הזמן עד למועד שבו ניתנת חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

נסיבות של ניגוד עניינים אפשרי או פגיעה באי-תלות

2. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם במסגרת ביקורת שהוא עורך, עליו להתייחס לעניינים שיש לו או לעובד בכיר שהוא מעסיק ושיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר, עניין אישי לרבות עניין כלכלי בהם או לחוות דעת או הערכת שווי, כולה או חלקה, ולרבות מסקנותיה או ממצאיה שנתן רואה החשבון המבקר או עובד בכיר כאמור במסגרת עיסוק אחר, במישרין או בעקיפין; ואולם לא יראו חזקה כאמור באחד מאלה:

(1) בדיקת נאותות שנעשתה לגבי המבוקר לצורך רכישתו לפני מינויו לרואה חשבון מבקר של המבוקר או בדיקת נאותות לצורך רכישת פעילות בעבור המבוקר או לצורך רכישת אמצעי שליטה בתאגיד על ידי המבוקר שנעשתה קודם לרכישה כאמור, ובלבד שאין בבדיקת הנאותות משום הערכת שווי;

(2) חוות דעת הנדרשת לצורכי מס, אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל ואינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי, ולעניין רואה חשבון מבקר של חברה פרטית - אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל או שאינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי.

תקנות אי-תלות - המשך

- (ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם התקיים, במישרין או בעקיפין, אחד מאלה:
- (1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר בונוס או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח, (להלן - הכנסה מותנית), אך למעט הכנסה מותנית שנתקבלה מבעל השליטה במבוקר בעד שירותים שניתנו לו, שאינה נוגעת בדרך ישירה או עקיפה לפעולת הביקורת, ואין לה השפעה עליה, ואשר היקפה בשנת הביקורת אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה;
 - (2) הוא קיבל מהלקוח מתנות, אירוח, או הטבה אחרת משמעותיים;
 - (3) סך כל ההכנסות מאותו לקוח עולה על 25% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר, במישרין או בעקיפין, ואם הוא מועסק, חבר, שותף או בעל מניה בתאגיד רואי חשבון - מסך כל ההכנסות של תאגיד רואי החשבון ושל תאגידים שבשליטתו; לעניין פסקה זו תהא זו הגנה טובה אם האמור בה התקיים במהלך שלוש השנים הראשונות להיווסדו של משרד רואי החשבון, ובלבד שסך כל ההכנסות מאותו לקוח לא עלה על 33% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר כאמור בפסקה זו;
 - (4) קיום חוב משמעותי של שכר טרחה מהמבוקר כלפי רואה החשבון המבקר שחלף מועד פירעונו, למעט אם מצוי המבוקר בהליכי פירוק, בהקפאת הליכים או בהליכי כינוס של נכסיו או של עיקר נכסיו לפי דיני החברות;
 - (5) הוא התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר, במישרין או בעקיפין;
 - (6) הוא, קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק, שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר - קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתם, קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי עם הלקוח, לרבות עם נושאי משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו, בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע; לעניין פסקה זו, "קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי" - לרבות עסקה חד פעמית מהותית ולרבות קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שירות-מקבל שירות, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצא באלה, וכן מתן הלוואות ללקוח או קבלת הלוואות מהלקוח; ואולם לא יראו כקשר כאמור הלוואה לרואה חשבון מבקר מתאגיד בנקאי בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל, שאינה מהותית לתאגיד הבנקאי, רכישה או השכרה של נכס, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, שלא כדי לסחור בהם, בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר, ובלבד שהמדובר בעסקה שגרתית שאינה מהותית ללקוח ואשר על פי טיבה, אופייה ותנאיה מיועדת לציבור הרחב או לציבור הלקוחות - שאינו משום רואי החשבון - שהוא בעל מאפיינים מיוחדים, או קבלת שכר מהלקוח;
 - (7) הוא, קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק, מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו או שהם בעלי עניין בלקוח או שהוא או קרובו הם בעלי עניין בתאגיד שבשליטת הלקוח, שלא אוחד בדוחות הכספיים של המבוקר; ואולם האמור לא יחול על קרובו של רואה החשבון המבקר שהוא בעל עניין בהיותו דירקטור או מנהל כללי של תאגיד בשליטת הלקוח שלא אוחד בדוחות הכספיים של המבוקר;

תקנות אי-תלות - המשך

- (8) בן משפחתו שאינו קרובו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 10% ומעלה בלקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי החזקת ניירות ערך של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון המבקר שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;
- (9) לרואה החשבון המבקר קשר עסקי או כלכלי בעל אופי מהותי ומתמשך עם מתחרה עסקי מובהק של המבוקר, שאינו התקשרות לקבלת מוצר או שירות במהלך העסקים הרגיל בתנאי שוק או בתנאים המוצעים לציבור לקוחות - שאינו משרד רואי החשבון - שהוא בעל מאפיינים מיוחדים.
- (10) רואה החשבון המטפל או מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת המבוקר, לרבות דיונים בין השותפים במשרד רואי החשבון, הוא עובד או מועסק או היה עובד של אותו לקוח או מועסק באופן אחר על ידי הלקוח, והתקיימו במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, יחסי עובד מעביד בין הלקוח ובין רואה החשבון האמור; ואולם האמור לא יחול לגבי מי שהיה עובד או הועסק באופן אחר בידי מי ששולט במבוקר בשנה שקדמה לתקופת הביקורת, ושאינו רואה החשבון המטפל;
- (11) אדם במשרד רואי החשבון או בן משפחתו או קרובו של רואה החשבון המטפל הוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, דרך קבע, במהלך תקופת הביקורת; במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי בן משפחה מדרגה שנייה שאינו קרוב, שהוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;
- (12) כהונה של אדם ממשרד רואי החשבון כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח, וכן כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לעיל לגבי כהונה כנושא משרד בלקוח של:
- (א) בן משפחתו שאינו קרובו של רואה החשבון המבקר, שאינו רואה החשבון המטפל;
- (ב) בן משפחתו מדרגה שנייה שאינו קרובו, של רואה החשבון המטפל.
- ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;
- (13) רואה החשבון המטפל ניהל, במהלך תקופת הביקורת, משא ומתן עם הלקוח, בנוגע להעסקתו על ידי הלקוח שלא במסגרת משרד רואי החשבון;
- (14) אדם ממשרד רואי החשבון או קרובו או בן משפחתו מדרגה ראשונה של רואה החשבון המבקר, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח;
- (15) במועד מתן חוות הדעת בביקורת קיים, בין רואה החשבון המבקר ובין הלקוח, סכסוך משפטי מתמשך או סכסוך משפטי שהוגשה בעניינו תובענה לבית המשפט.

תקנות אי-תלות - המשך

עיסוקים מיוחדים

3. בלי לגרוע מכלליות האמור בתקנה 2, חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם הוא עסק או עוסק במהלך תקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, במישרין או בעקיפין, בעיסוק אחר או בפעולה כמפורט להלן:

(1) עריכת דין כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, בעבור הלקוח, למעט פעולות שהותרו לרואה חשבון על פי דין;

(2) אדם ממשרד רואי החשבון משמש מפרק, כונס נכסים, מנהל עיזבון או נאמן של הלקוח, למעט נאמנות שבה מבצע הנאמן הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות ניהוליות;

(3) רואה החשבון המבקר מונה לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח, ובכלל זה, בסכסוכים בין בעלי המניות בין בעלי המניות בלקוח; ואולם האמור לא יחול על רואה חשבון מבקר המיישב סכסוך בין בעלי המניות בלקוח מכוח הוראה בתקנון החברה אשר נקבעה לפני יום 1 בינואר 2008, ובלבד שהפעולה אינה מקימה חזקה בדבר הימצאות רואה חשבון מבקר בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, מכוח הוראה אחרת בתקנות אלה.

(4) מתן חוות דעת מומחה בענייני המבוקר במסגרת הליך משפטי, לרבות בוררות או גישור, למעט אם הוא מעיד על נתונים שידועים לו אגב עריכת הביקורת או תפקידו כרואה חשבון מבקר או אם רואה החשבון המבקר אינו רשאי על פי דין לסרב ליתן את חוות הדעת האמורה;

(5) מתן חוות דעת על דוח כספי של הלקוח, כאשר הדוח כולל פרטים המבוססים על חוות דעת של מי ממשרד רואי החשבון באחד או יותר מאלה:

- (א) הערכת השווי הכלכלי לרבות השווי ההוגן של התחייבויות או של נכסים, לרבות שמאות רכב ושמאות מקרקעין, למעט הערכה המשמשת מגור רחב של משתמשים;
- (ב) קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות;
- (ג) הערכת מצבם בפועל של נכסים;
- (ד) הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חיי העסק;
- (ה) שירותי אקטואריה;

והכל, למעט חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שעניינה תוכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד;

(6) הערכת שווי של המבוקר, זולת אם לא נערכה בעבור המבוקר, ומתקיימים בה כל אלה במצטבר:

- (א) היא נערכה לפני תקופת הביקורת;
- (ב) היא נערכה בעבור מי שלא היה בעל השליטה במבוקר, בעת עריכתה;
- (ג) היא לא נערכה על ידי רואה החשבון המטפל אלא אם כן ערך אותה לפני יום 1 בינואר 2008;

(7) אדם ממשרד רואה החשבון משמש מבקר פנימי של הלקוח או עוסק בביקורת פנימית של הלקוח מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח;

(8) כהונה של רואה החשבון המבקר כמזכיר החברה או כממלא תפקידים של מזכיר חברה אף אם תוארו שונה, במבוקר, שהוא חברה ציבורית;

תקנות אי-תלות - המשך

- (9) תכנון או יישום של מערכות מידע במבוקר, שאין להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדוחות הכספיים;
- (10) מתן שירותים פיננסיים ללקוח הנוגעים למכירת ניירות ערך של הלקוח ובכלל זה חתמות;
- (11) עיסוק שוטף בעבור המבוקר, כיועץ השקעות או עיסוק בעבורו כמנהל תיקי השקעות; לעניין זה, "יועץ השקעות" ו"מנהל תיקי השקעות" - כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק ביועץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995;
- (12) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה ציבורית או בעבור מבוקר שהוא עמותה או חברה לתועלת הציבור שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון שקלים חדשים או יותר; לעניין פסקה זו ופסקה (13) - "עמותה" - כמשמעותה בחוק העמותות, התש"ם-1980; "מחזור" - כהגדרתו בתוספת השנייה לאותו חוק;
- (13) עיסוק בידי רואה החשבון המטפל בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה פרטית, עמותה או חברה לתועלת הציבור, שלא מתקיים לגביה אחד מן התנאים האמורים בפסקה (12); למען הסר ספק,
- האמור לא יחול על עיסוק בהנהלת חשבונות על ידי עובד במשרד רואי החשבון שאינו חלק מצוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר.

נסיבות המצריכות גילוי

4. (א) בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, ומהוראות תקנות 2 ו-3 -
- (1) רואה חשבון מבקר שעוסק במישרין או בעקיפין בעיסוק אחר ולא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים או דוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, יינתן לכך גילוי בדוח שלו שנכללת בו חוות דעתו על הדוחות הכספיים של המבוקר; לעניין זה, "עיסוק אחר" - אחד מאלה:
- (א) ניהול חשבונות בעבור הלקוח;
- (ב) מתן הערכות שווי לתאגיד הכלול בדוחות המאוחדים, אם החזקותיו של המבוקר בתאגיד האמור מהוות 25% או יותר מההון העצמי של המבוקר;
- (ג) מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת;
- (2) גילוי כאמור בפסקה (1) יינתן גם לאלה:
- (א) החזקת ניירות ערך בלקוח בשיעור של 5% ומעלה, על ידי בן משפחה של רואה חשבון מבקר זולת אם רואה החשבון המבקר לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך;
- (ב) היות בן משפחתו של רואה החשבון המטפל שאינו קרובו עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח אם התקיים האמור בתקנה 2(11) סיפה;
- (ג) כהונה של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו, כנושא משרה בלקוח, אם התקיים האמור בתקנה 2(12) סיפה;

תקנות אי-תלות - המשך

(ב) גילוי כאמור בתקנת משנה (א) יינתן גם ליחס בין הכנסותיו של רואה חשבון מבקר מביקורת, לרבות ביקורת התאמת דוחות כספיים לצורכי מס המתחייבת מהוראות הדין, לבין כלל ההכנסות של רואה החשבון המבקר מאותו לקוח, שהתקבלו בגין ביקורת או בגין עיסוקים אחרים שבהם עסק רואה החשבון במהלך השנה שלגביה נערכה הביקורת הכל במישרין או בעקיפין, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח או שהעיסוק האחר היחיד שבו עסק רואה החשבון המבקר הוא ניהול חשבונות בעבר הלקוח; לעניין זה יראו עיסוק בהנהלת חשבונות כעיסוק יחיד אף אם רואה החשבון המבקר נתן שירותים אחרים בהיקף זניח.

מומחים ויועצים שאינם רואי חשבון

5. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחה שרואה החשבון המטפל עושה שימוש בעבודתו במסגרת עבודת הביקורת, נסיבות המהוות הפרה של תקני הביקורת המקובלים והנהגים לעניין שימוש בעבודת מומחה על ידי רואה חשבון מבקר או שלא מתקיימות לגבי אותו מומחה הדרישות הנכללות בתקני הביקורת האמורים.

(ב) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחים שאינם רואי חשבון המועסקים דרך שגרה על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו, בתקופת ההעסקה של אותם מומחים, נסיבות שאם היו מתקיימות במשרד רואי החשבון היו מקימות חזקה לפי הוראות תקנות אלה; לעניין תקנת משנה זו יראו בהעסקה במשך תקופה של שלושה חודשים בשנה לפחות ובהיקף של מחצית או יותר משעות התעסוקה החודשיות בתקופה האמורה, העסקה דרך שגרה.

מיוזג של הלקוח עם תאגיד אחר או רכישת שליטה

6. (א) אירע במהלך תקופת הביקורת מיוזג בין הלקוח לבין תאגיד אחר, או שנרכשה במהלך תקופת הביקורת שליטה על ידי הלקוח בתאגיד אחר, לא יראו בפעולה שביצע רואה החשבון המבקר, ערב המיוזג או הרכישה, בתאגיד האחר, נסיבה המקימה חזקה מהחזקות הקבועות בתקנות אלה ובלבד שרואה החשבון המבקר חדל, לאחר המיוזג או הרכישה, לבצע את הפעולה המקימה את החזקה וכן שניתן לכך גילוי בדרך האמורה בתקנה 4.

(ב) בתקנה זו, "תאגיד אחר" - תאגיד שאיננו מבוקר בידי רואה החשבון המבוקר ערב המיוזג או הרכישה.

המדינה בלקוח

7. בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, היה המבוקר או בעל השליטה במבוקר המדינה, משרד ממשלתי או יחידת סמך, לא יראו כנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה:

(1) קשרים או יחסים של רואה החשבון המבקר עם המדינה, או שכר, הכנסות או הטבות שקיבל מהמדינה, אם אינם קשורים קשר ישיר לפעילותו של המבוקר, לפיקוח על המבוקר או להסדרת פעילותו;

(2) קשר מקצועי, בתמורה או שלא בתמורה, בין רואה החשבון המבקר לבין גורם מקצועי במדינה שתפקידו לפקח על המבוקר או להסדיר את פעילותו, אם הקשר המקצועי נדרש לצורך ביצוע תפקידו של אותו גורם לפי דין;

תקנות אי-תלות - המשך

(3) העסקה של קרוב או בן משפחה של רואה החשבון המבקר על ידי המדינה ובלבד שאין לו במסגרת אותו תפקיד השפעה על פעילות המבוקר, על הפיקוח על המבוקר או על הסדרת פעילותו של המבוקר.

חובה לנקוט אמצעים סבירים

8. רואה חשבון מבקר ינקוט אמצעים סבירים כדי למנוע הימצאות בניגוד עניינים או פגיעה באי-תלותו במבוקר.

התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע

9. פעולה של רואה חשבון מבקר בניגוד להוראות תקנות אלה, שאינה בגדר זוטי דברים, היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.

העדר מודעות

10. בפעולה של רואה חשבון בניגוד לתקנות אלה לא יראו הפרה של הוראותיהן אם רואה החשבון לא היה מודע לטיב המעשה או לקיום הנסיבות המהוות את ההפרה; לעניין תקנה זאת יראו רואה חשבון כמודע אף אם חשד ונמנע מלברר.

רואה חשבון מבקר של חברת חו"ל או חברה כפולה

11. תהא זו הגנה טובה לרואה חשבון מבקר של חברה ציבורית שהיא חברת חו"ל או חברה כפולה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה באנגליה או בארצות הברית, אם פעל בתום לב על פי הדין הזר החל עליו לעניין אי-תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה חשבון מבקר.

חזקה הניתנת לסתירה

12. למען הסר ספק, מקום שבתקנות אלה קבועה חזקה היא ניתנת לסתירה, ובכלל זה רשאי רואה חשבון העומד לדין משמעתי בשל הפרת הוראות התקנות להוכיח שלא התקיימה החזקה.

סקירת דוחות ביניים

13. האמור בתקנות אלה לעניין עריכת ביקורת יחול גם על סקירת דוחות ביניים בידי רואה החשבון המבקר.

שמירת הוראות

14. תקנות אלה באות להוסיף על כל דין והוראות שניתנו או שנקבעו לפי דין.

תקנות אי-תלות - המשך

תחולה ותחילה

15. (א) תקנות אלה לא יחולו לגבי תקופת ביקורת שתחילתה במהלך שנת 2008, אף אם חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לגבי אותה תקופת ביקורת ניתנה לאחר יום 31 בדצמבר 2008, אלא אם כן הנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה נוצרו לראשונה לאחר היום האמור.

(ב) תחילתן של תקנות אלה ביום ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009) והן יחולו על תקופות הביקורת שתחילתן ביום האמור או לאחריו.

דניאל פרידמן, שר המשפטים

כ"ו באדר א' התשס"ח (3 במרס 2008)

אי-תלות - המשך

ג. החלטות הוועדה

- 2.1 **אי תלות: ההגדרה המהותית של "אי-תלות" - היא המחייבת. הדוגמאות משמשות רק לעזר**
- 2.1.1 תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח - 2008 (להלן - "תקנות אי התלות") קובעות את עקרונות אי-התלות וניגוד העניינים תוך הסתייעות בדוגמאות. הדוגמאות אינן משקפות את כלל המצבים האפשריים, אך הן מסייעות להבין ולפרש את מטרת העקרונות. פרשנות תקנות אי התלות, כמו גם פרשנות כללי ההתנהגות המקצועית, מתבססת על התובנה של ההוראות בהן אף אם לא הובאה בתקנות אי התלות דוגמה מפורשת. הוזהר למקרה הנידון.
- 2.1.2 **"אי תלות"** הינו מצב של תודעה מתמדת (state of mind) אשר רואה חשבון מחויב בו בעת מתן שירותי ביקורת למבוקר. בהתאם, כל מצב של תלות או הימצאות במצב של ניגוד עניינים שולל את יכולתו של רואה החשבון לבצע פעולת ביקורת ולחתום על חוות דעת על דוח כספי או כל מסמך מבוקר אחר.
- 2.2 **אי תלות: תחולה על כל גוף מבוקר**
- ככלל, הוראות תקנות אי התלות חלות על רואה חשבון המבקר כל גוף מבוקר באשר הוא. זאת, בנוסף להוראות קונקרטיות, מכוח דין או הוראה רגולטורית, החלות על רואה חשבון המבקר גוף מבוקר המסוים כגון: "תאגיד מדווח", "חברות ממשלתיות", "עמותות", "חל"צ [חברה לתועלת הציבור] וכד'.
- 2.3 **דמי תיווך לחבר - עבור הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר - תמורת עמלה**
- 2.3.1 כללי ההתנהגות המקצועית, אינם כוללים הגבלה על קבלת תמורה בשל הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר, כגון: עו"ד, סוכן ביטוח וכיוצ"ב.
- 2.3.2 עם זאת, כבכל החלטה בקשר עם לקוח, חייב החבר לבחון שפעולתו אינה פוגעת במידת היושר וההגינות שלו כלפי הלקוח ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב. כך למשל, חייב החבר לבחון אם התמורה המתקבלת על ידו אינה משפיעה על עצם ההחלטה להמליץ/להפנות את הלקוח לנותן השירות האחר. ברור כי ככל שהתמורה הינה צנועה בהיקפה ביחס למקובל הרי שאין מניעה שהחבר ימליץ/יפנה את הלקוח לנותן השירות האחר. לא מיותר הוא להוסיף כי אם מדובר בהמלצה/הפניה של לקוח מבוקר, שיקול הדעת של החבר בעניין כאמור חייב להיות מעמיק על מנת שלא תיפגע אי תלותו במבוקר.
- 2.4 **החזקה בניירות ערך של מבוקר:**
- 2.4.1 **חבר מנוע מלבקר חברה שהיא בבעלותו של אחד משותפי הפירמה.**
- 2.4.2 **אביו של בעל חברה פרטית רשאי לבצע ביקורת בחברה בהתקיים שני תנאים:**
- 2.4.2.1 הבן אינו במעמד "קרוב" כהגדרתו בתקנות אי התלות [קרי, אינו נתמך כלכלית ע"י האב או תומך כלכלית באב]
- 2.4.2.2 כל בעלי המניות הסכימו בכתב לכך והדבר קיבל גילוי בביאורים לדוחות החברה.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

2.4.3 הפקדת כספים בקופת גמל המנוהלת ע"י חברה מנהלת

חבר אינו רשאי להפקיד כספים בקופת גמל המנוהלת ע"י חברה מנהלת כאשר הוא נמנה על צוות הביקורת של החברה המנוהלת.

2.5 החזקת ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים [לפי סעיף 102 לפקודת מ"ה]

2.5.1 עמדת רשות ניירות ערך

רשות ניירות ערך אינה רואה כפגיעה באי התלות מקרה שבו רואה החשבון המבקר מחזיק ניירות ערך של המבוקר בנאמנות עבור עובדי התאגיד המבוקר. זאת, כאשר החזקת ניירות הערך אינה כוללת קבלת החלטות עבור בעלי הזכויות במניות כמו למשל במסגרת הסדר להבטחת חסימה כשלא כלולה בה חובת הגנה על אינטרסים של העובדים בעלי ניירות הערך, ואולם, כאשר לנאמן זכות הצבעה מכוח ניירות ערך אלה, אזי יש בכך משום פגיעה באי-התלות.

2.5.2 עמדת הוועדה

עמדת הוועדה תואמת לזו של רשות ניירות ערך.

2.6 החלטות ניהוליות

2.6.1 ניהול חשבונות - ללא קבלת החלטות ניהוליות

גם אם מותר, בתנאים מסוימים, עפ"י תקנות האי תלות לנהל את חשבונותיו של לקוח ביקורת הרי שבכל מקרה לא יכלול ניהול חשבונות כזה קבלת החלטות ניהוליות כגון, השלמת רישום שיקים החתומים בלנקו ע"י הלקוח ומסירתם לספקים, למעט שיקים המיועדים לרשויות המס והמשורטטים כך מראש ע"י הלקוח. בכל מקרה יודגש כי חל איסור על מי שמנהל את החשבונות בפועל להיות חבר בצוות הביקורת של הלקוח.

2.6.2 עריכת התאמות בנקים ע"י רואה החשבון המבקר - פוגעת באי-תלות

חבר שעונה להגדרת sole practitioner [עוסק יחיד שאין לו עוזרים] אינו רשאי לשמש כרואה החשבון המבקר של לקוח ביקורת כשהוא משמש גם כמנהל החשבונות שלו. הדבר נכון גם אם החבר מבצע את התאמות הבנקים בלבד, כששאר פקודות היומן נוצרות אוטומטית מקליטת מסמכים שעובדי הלקוח האחרים קולטים למערכת המידע - זאת באשר הדבר נחשב כחלק מהנה"ח של הלקוח.

2.6.3 סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות

חבר רשאי לסייע ללקוחו במילוי טופסי בקשות לצדדים שלישיים, כל עוד הוא אינו מקבל החלטות ניהוליות בעבור הלקוח בכך.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

- 2.7 העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח**
- חבר רשאי להעסיק משפטנים או בעלי מקצוע אחרים כעובדים שכירים במשרדו, שלהם יש גם פרקטיקה פרטית משלהם, לצורך סיוע בידי החבר בעניינים משפטיים או מקצועיים אחרים הנגזרים מפעילותו המקצועית של החבר כגון, חוות דעת בענייני מיסים, וכיוצ"ב.
- 2.8 זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת**
- 2.8.1 חבר אינו רשאי להיות בעל זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת.
- 2.8.2 חבר אינו רשאי להיות בעל זכות חתימה בחשבון נאמנות של הלקוח, למעט חשבונות נאמנות שחתימתו של החבר בהם היא טכנית בלבד שאין עימה הפעלת שיקול דעת.
- 2.9 חשבון שכ"ט המופנה לאחר**
- חבר יקבל את שכר הטרחה בעבור שירותי ביקורת במישרין מלקוחו ולא מגורם שלישי אחר. קבלת שכ"ט שלא במישרין מהלקוח פוגעת בזיקה שצריכה להתקיים בין הצדדים להתקשרות לביצוע הביקורת שהיעדרה מצביע על פגיעה באי תלותו של החבר. הדברים אינם מתייחסים להתקשרות לביצוע ביקורת ברשויות מקומיות כאשר משרד הפנים הוא מזמין העבודה, הוא הקובע את גובה שכר הטרחה והוא אף הגורם המשלם את שכרו של חבר.
- 2.10 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי**
- 2.10.1 מותר לבעל תפקיד בחברה עסקית לחתום על מכתבי אותה חברה בציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" ובלבד שיציין ליד שמו ותוארו המקצועי גם את תפקידו בחברה. זאת, בכדי למנוע את הטעיית הקורא, שעלול לחשוב כי החותם הינו רואה חשבון חיצוני - בלתי תלוי.
- 2.10.2 חל איסור על רו"ח שכיר לחתום, כבעל תפקיד בגוף עסקי, על מסמך בו דרושה חתימת "רואה חשבון" במשמעות של רואה חשבון בלתי תלוי. חתימה כאמור הנדרשת ע"י צד שלישי, כגון רשויות ומוסדות למיניהם, רשאי לתיתה רק רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. חתימה של רו"ח השכיר בגוף עסקי על מסמכים כאמור עלולה להטעות את מקבל המסמך היוצא מהנחת העבודה כי החותם הינו רואה חשבון בלתי תלוי.
- 2.11 טיפול בהמחאות ריקות, חתומות מראש - הניתנות לרואה החשבון על ידי מקבל שירות ממנו**
- הוועד המרכזי פרסם את החלטת הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) בנושא זה כדלהלן:
- טיפול בהמחאות ריקות, חתומות מראש - הניתנים לרואה החשבון על ידי מקבל שרות ממנו.

מבוא

אל הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) הגיעו פניות חברים המבקשים הבהרות והנחיות כיצד עליהם לנהוג בהמחאות ריקות או מלאות חלקית של לקוחותיהם הנמסרות להם כשהן חתומות מראש על ידי הלקוחות.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

בנוסף לכך, הובא לידיעת הלשכה, כי בפני מועצת רואי החשבון נדונו מספר תלונות כנגד רואי חשבון אשר עשו שימוש בהמחאות של לקוחות, לטובת תשלום שכר טרחתם, ללא הסכמה מראש, בכתב, על גובה התשלום ומועדו כמו גם על השימוש בהמחאות, לטובת תשלומים לצדדים שלישיים עבור רואה החשבון.

עיקר הבעיה המקצועית

במשרדי חברים רבים שכיחה התופעה שלקוחותיהם מבקשים, מטעמי נוחות, להפקיד בידיהם המחאות ריקות לצורך ביצוע תשלומים לרשויות המס ולעיתים אף לצורך ביצוע התשלומים לרואה החשבון עבור שכר טרחתו. מצב זה מטיל אחריות כבדה על רואה החשבון, הן לשמירת ההמחאות מפני שימוש לא ראוי ומפני במצב של גניבה.

ממקרים שאירעו, לרבות כאלו שהובאו בפני מועצת רואי החשבון, עולה כי, במספר מקרים, חברים לא הקפידו על כללים ונהלי עבודה ראויים לעניין זה. יישום כללים ונהלי עבודה ראויים, מקבע את אופן השימוש בהמחאות של הלקוחות, מצמצם את הסיכון בשימוש בלתי ראוי בהם ביחד עם כיבוד האחריות הרובצת על רואי החשבון בקשר עם מתן השירות. כמו כן, יישום נהלי עבודה ראויים מונע ויכוחים בעתיד עם הלקוח או אי בהירות בקשר עם פעולות שנעשו.

הבהרה

בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - כללי ההתנהגות המקצועית) החלים על החברים בלשכה, מעמדו של החבר מחייב שמירה על רמה מקצועית ומוסרית גבוהה כמו גם מחויבותו לטפח ולשמר יחסי אמון עם מקבלי השירות ממנו.

על החבר, אשר מתבקש על ידי לקוחו לקבל לידי המחאות ריקות חתומות מראש, לשם ביצוע תשלומים בעבור הלקוח, להקפיד על כללים ונהלי עבודה, כדלהלן:

- א. לוודא שכל המחאה החתומה מראש, ללא ציון סכום כתוב מראש, המתקבלת בידי מידי הלקוח, תהא מופנית מראש למוסד או לגוף אליו יועדה ההמחאה. זאת, למעט אם נכתב על גבי ההמחאות, מראש, שהן מוגבלות לתשלום לרשויות במדינה בלבד.
- ב. מקרים המתאימים, אף תאריך התשלום ראוי שיהא כתוב מראש על גבי ההמחאה.
- ג. לוודא שההמחאה הנמסרת לו תהיה "משורטטת" מראש ולא תהיה ניתנת להסבה.
- ד. להחתים את הלקוח, מראש, על מסמך הסכמה, המבהיר כי הלקוח מודע לכך שההמחאות נמסרות לחבר לשמירה עד למועד התשלום ולמילויין בהתאם להנחיות (אשר ראוי שיכללו במסמך הנ"ל) וכי האחריות על פעולה זאת נותרת בידי הלקוח, הן בקשר עם הימצאות ההמחאות בידי החבר לשם מתן ההנחיה הספציפית למילויין והן לכיבוד ההמחאות על ידי הבנק. (מן הראוי שמסמך זה יעבור את עיונו של עורך הדין של החבר)
- ה. לשמור את ההמחאות הנ"ל בכספת או מקום בטוח אחר כמתבקש מהיות נכס זה בעל סיכון גבוה.
- ו. לדאוג כי פוליסת הביטוח של החבר כוללת כיסוי הולם לנזקי גניבה או שימוש בלתי ראוי אפשריים.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

הוראות מיוחדות לגבי תשלומים עבור רואה החשבון

- ז. לא ייגבה שכר טרחה באמצעות המחאות שנמסרו למילוי לרואה החשבון, אלא בהסכמה מראש, בכתב, עם הלקוח. לעניין זה תשומת הלב מופנית גם לתקן הביקורת 91 על תיקונו בתקן 122.
- ח. המחאה הנמסרת על ידי הלקוח לרואה החשבון, המיועדת לכיסוי שכר טרחתו, תהא מפורטת ומופנית מראש על שם רואה החשבון תוך ציון הסכום והתאריך.
- ט. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, מובהר ומודגש שאין להשתמש בהמחאה של הלקוח לתשלום שכר טרחה עבור רואה החשבון בדרך של תשלום לצד שלישי (לדוגמה - שהמחאת הלקוח תשמש לתשלום רואה החשבון לצד שלישי כגון רשות מס או הוצאות משרד וכיוצא באלה).

2.12 מחלוקת בין שותפים

- 2.12.1 חבר רשאי לייצג מתחרים עסקיים או שני צדדים שהיו בעבר שותפים ומתקיימות עתה ביניהם תביעות והתדיינות משפטיות - ובלבד שהחבר יעשה כל מאמץ כדי להבטיח שהוא יהיה חופשי מכל מעורבות העלולה להעמיד אותו במצב של ניגוד עניינים.
- 2.12.2 כשקיימת מחלוקת בין שותפים/בעלי מניות/מנהלים בחברה, על החבר להימנע ממתן תצהיר לצד כלשהו מהניצים באופן אישי כנגד רעהו. זאת, משום שהחבר מייצג את הישות/החברה ולא את השותף/בעל המניות בישות באופן אישי. עם זאת, מאליו מובן כי אם יהא על החבר למסור עדות בערכאה משפטית - יהא עליו לעשות כן.

2.13 מנהל עיזבון

- חבר מנוע מלשמש בו זמנית גם רו"ח מבקר של לקוחו וגם מנהל עיזבונו באשר שכמנהל עיזבון הוא מקבל החלטות ניהוליות בעבור הלקוח.

2.14 נאמנות - חבר כנותן שירותי נאמנות ללקוח מבוקר

- 2.14.1 חבר רשאי לתת שירות של נאמנות ללקוח מבוקר, ובלבד שאין בשירותי הנאמנות כל חובה לקבלת החלטות ניהוליות על ידו באשר לנכסי הנאמנות. דהיינו, רק נאמנות בה ההחלטה לגבי כספי הנאמנות נקבעת על ידי אחרים שאינם החבר, אינה מביאה למצב של חשש לניגוד עניינים ובהתאם, מותרת.
- 2.14.2 עם זאת, אין מניעה לחבר לבצע תשלום עבור תושב חוץ לרשות המיסים בישראל, מכספים שיעברו אליו מלקוח בחו"ל. על החבר להיות ער במקרה כזה לחובתו בהיבט של "הוכר את הלקוח" בהתאם לתיקון 13 לחוק איסור הלבנת הון.

¹ הבהרה זו מופיעה בנוסחה המקורי. לא הותאמו מספרי התקנים למספריהם לאחר ארגון מחדש סקודיפיקציה). להלן שמו המעודכן של תקן ביקורת 91 לאחר ארגון מחדש: תקן ביקורת (ישראל) 210 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים".

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

2.15 ניגודי עניינים

2.15.1 ייעוץ פנסיוני ללקוח ביקורת

2.15.1.1 חבר אינו רשאי לתת ייעוץ פנסיוני ללקוח מבוקר. זאת, מאחר שייעוץ מסוג זה עלול ליצור ניגודי עניינים או חשש לפגיעה באי-תלות.

2.15.1.2 לגבי לקוח שאינו מבוקר - חבר רשאי לתת ייעוץ פנסיוני ללקוחו.

2.15.2 סיוע בהגשת תביעה של מבוקר כנגד צד שלישי בגין נזקים שנגרמו למבוקר

חבר רשאי להמציא למבוקר, לצורך תביעה משפטית, אישור/דוח או חוות דעת בגין נזקים שנגרמו למבוקר - ובלבד שהמידע הגיע לידיעתו מתוקף תפקידו כרואה החשבון המבקר של החברה וכתוצאה מעבודת הביקורת שערך.

2.15.3 רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של סיעה בבחירות לרשויות מקומיות בה הוא חבר

חבר אינו רשאי לבקר את חשבוניתיה של סיעה - אם הוא משתייך לרשימה שהתמודדה בבחירות לרשויות המקומיות (אף אם לא נתמנה כחבר מועצה מטעמה).

2.15.4 פירוק וכינוס

2.15.4.1 חבר רשאי לקבל מינוי כמפרק של חברה בפירוק מרצון גם אם היה קודם לכן רוה"ח המבקר שלה.

2.15.4.2 מינויו של חבר ככונס מטעם ביהמ"ש וגם כמומחה מטעם ביהמ"ש לאותו כינוס אינו מהווה ניגוד עניינים.

2.15.5 רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של מוסד אקדמי בו הוא משמש כמרצה מן החוץ (ממ"ח)

חבר אינו רשאי לשמש כמורה מן החוץ במוסד אקדמי בו הוא משמש גם כרוה"ח המבקר שלו. פעולה זאת עלולה ליצור חשש לניגוד עניינים או פגיעה באי תלות.

2.16 עבודה בשותפות עם/אצל יועץ מס

2.16.1 חבר יפעל בראיית חשבון אך ורק במסגרת הפירמה לראיית חשבון שלו. ההתקשרות בין החבר לבין הלקוח חייבת להיות ישירה. זאת, על מנת לקיים את הזיקה הישירה בין הלקוח המבוקר לבין רואה החשבון המבקר ולשם מניעת ניגוד עניינים. לפיכך, על החבר לקבל גם את שכר טרחתו אך ורק ישירות מהלקוח ולא באמצעות צד שלישי - מתווך - כלשהוא כגון, יועץ מס.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

2.16.2 חבר אינו רשאי לשתף כל אדם שאינו רואה חשבון בהכנסותיו מראיית חשבון. משכך, החבר אינו רשאי לקיים שותפות ב"ראיית חשבון" עם מי שאינו רו"ח - וכל שותפות או שיתוף פעולה בין חבר ליועץ מס בו יועץ המס הוא ה"ממנה" את החבר לשמש כרו"ח מבקר והוא "המשלם" את שכרו - הינן עדות להיעדר אי תלות בין החבר ללקוחו המבוקר. קל וחומר שחבר אינו יכול לכהן כרואה חשבון מבקר של חברה הנמצאת בטיפולו של יועץ מס, במעמדו כשכיר במשרדו של יועץ מס ופועל מטעמו. [ראה גם סעי' 6.1 בפרק 6 "חילופי רו"ח" לעיל]

2.17 עיסוק אחר

חבר העוסק בראיית חשבון ושירותים נלווים רשאי לעסוק עם לקוחותיו, שאינם לקוחות ביקורת, בעיסוקים אחרים, ובלבד שבשילוט של משרדו ועל גבי נייר המכתבים שלו, לא יופיע מידע על שירות ועיסוק אחר, זולת עיסוקו כרואה חשבון, ויישמרו יתר ההוראות שנקבעו בכללי ההתנהגות המקצועית ובתקנות.

2.18 עיסוקים נלווים

ערכת תורים מזומנים בחברה פרטית אינה פוגעת באי-תלות

חבר רשאי לסייע למבוקר שאינו "תאגיד מדווח" בהכנת דוח תורים מזומנים או בהכנת תקציב ובלבד שהדבר אינו כרוך בקבלת החלטות ניהוליות בעבור המבוקר.

2.19 רו"ח מבקר של עמותה

2.19.1 חבר אינו רשאי לבקר עמותה (ישיבה) [גם בהתנדבות] בה מכהן אחיו ("בן משפחה" שאינו "קרוב") כראש הישיבה [כנושא משרה בתאגיד].

2.19.2 חבר אינו רשאי לבקר עמותה בה בת זוגו [ולפיכך מוגדרת כ"קרוב"] היא מנה"ח של העמותה באשר בתפקידה זה היא מקבלת החלטות ניהוליות בשם העמותה.

2.19.3 בנסיבות בהן החבר הוא בנו של מייסד עמותה ו/או חבר בהנהלתה [גם אם בהתנדבות] - מנוע הבן מלשמש כרוה"ח המבקר של העמותה. זאת, עקב "עניין אישי" שיש לו או לפחות נראה בעיני המתבונן החיצוני כי יש לבן עניין אישי בעמותה (אי תלות נראית).

2.19.4 חבר רשאי לייצג עמותה בפני משרד הפנים, כל עוד מדובר בייצוג שאין בו משום קבלת החלטות בשם העמותה או מתן חוות דעת אשר החבר יידרש לה במסגרת ביקורת של הדוחות הכספיים.

2.20 רו"ח מבקר של חברה המשמש כמנהל/עובד שכיר בחברה אחות

עובד/מנהל בחברה (חברה א) מנוע מלכהן כרואה חשבון מבקר בחברה אחות שלה או חברה בה לבעל השליטה בחברה א' יש השפעה מהותית (חברה ב'). השליטה של בעל שליטה כאמור מציבה את החבר בפני מצב של ניגוד עניינים - שהרי אם החבר הינו עובד/מנהל בחברה א' הרי שמטבע הדברים הוא סר למרותו של בעל השליטה וככזה הוא נמצא בניגוד עניינים. עת הוא אמור להיות בלתי תלוי בחברה האחות (חברה ב') שם הוא אמור לשמש כרו"ח מבקר שלה. מכאן שאין החבר יכול לשמש בשני התפקידים הן בחברה א' והן בחברה ב', בעת ובעונה אחת.

- - -

פרק 3

השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון"

השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון"

תוכן הפרק

ע מ ו ד

- 43 א. תדריך הלשכה בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון" (*)
- 43 ב. החלטות הוועדה
- 43 3.1 ציון תארים נוספים לצד התואר המקצועי "רואה חשבון"
- 43 3.2 איסור ציון שם מקצוע/התעסקות ליד התואר המקצועי "רואה חשבון"
- 43 3.3 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"
- 43 3.4 ציון התואר המקצועי בכתיבת תוכנה, פרסום ספר, מאמר מקצועי וכיוצ"ב

(*) הוכן ע"י הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית ומתפרסם בהתאם להחלטת הוועד המרכזי מיום 8.12.86.

השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון"

א. תדריך הלשכה בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה - חשבון" (*)

בתדריך הלשכה האמור נקבע: "בשל קיומם של כללי ההתנהגות מקצועית האוסרים פרסומת (כלל 17 רבתי לכללי ההתנהגות המקצועית) והצורך להבהיר ברבים את השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון", מובהר בזה:

פרסום התואר המקצועי "רואה חשבון", לצד שמו של חבר, ללא ציון שם הפירמה או כתובת משרדו, או פרטים על עיסוקו בראיית חשבון, מותר בהקשר **לפעילות מקצועית, ציבורית, פוליטית, יצירתית, פרטית, חברתית וכיוצא באלה.**"

ב. החלטות הוועדה

3.1 ציון תארים נוספים לצד התואר המקצועי "רואה חשבון"

3.1.1 חבר רשאי לציין ליד התואר המקצועי "רואה חשבון" רק תואר אקדמי או תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, בין אם הוא שותף בפירמה ובין אם הוא עובד בה.

3.1.2 ציון תארים שדין אחר מסדיר את השימוש בהם, כגון "עורך דין", יהיה כך שלא יובן מציון התואר כי המשרד נותן שירותים מקצועיים גם בתחומים אלה.

3.2 איסור ציון שם מקצוע/התעסקות ליד התואר המקצועי "רואה חשבון"

כותרת ה"לוגו" בנייר המכתבים של חבר אשר רשם בנוסף לתוארו המקצועי "רואה חשבון" גם "ייעוץ כלכלי", הינה בניגוד לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה.

3.3 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"

בלוגו הפירמה - למתן שירותי ראיית חשבון - יש להבדיל בין השותפים לבין עובדים שהינם רואי חשבון (ואפשר שהם בעלי תארים נוספים).

ראוי כי בדף לוגו של הפירמה תהא הפרדה בין רשימת השותפים, לבין רשימת העובדים, בדרך של קו מפריד או שורה ריקה. זאת, על מנת להבהיר את המעמד השונה, בפני הציבור.

3.4 ציון התואר המקצועי בכתיבת תוכנה, פרסום ספר, מאמר מקצועי וכיוצ"ב

חבר רשאי להוסיף ליד שמו את התואר המקצועי "רואה חשבון" ע"ג ספר מקצועי שהוא מפרסם, תוכנה שהוא מפיץ או פרסום מאמר מקצועי וכיוצ"ב. פרסום שמו ותוארו המקצועי של החבר נועד לשם הבהרת הרמה המקצועית.

- - -

(*) הוכן ע"י הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית ומתפרסם בהתאם להחלטת הוועד המרכזי מיום 8.12.86.

פרק 4

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה

תוכן הפרק

ע מ ו ד

46	א. כלל 2 לכללי ההתנהגות המקצועית
46	ב. החלטות הוועדה
46	4.1 אי מילוי פסק דין של בית הדין לערעורים של הלשכה
46	4.2 אי תשלום שכר בורר מטעם הלשכה
47-46	4.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה
47	4.4 חילופי רו"ח בעסוקים נלווים
47	4.5 לשון הרע
47	4.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד [ראה גם פרק 8, להלן]

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה

א. כלל 2 לכללי ההתנהגות המקצועית

2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.
- ב. חבר יקפיד על רמתם המקצועית הגבוהה ועל מהימנותם של כל המסמכים היוצאים מתחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר.
- ג. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה, והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם.
- ד. (1) חבר חייב להזדקק לבוררות בכל עניין שהוועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להזדקק לבוררות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושיו"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להזדקק לבוררות.
- (2) חבר רשאי לערער בפני נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו על חיובו כאמור לעיל. החלטתו של נשיא הלשכה בעניין זה תהיה סופית.
- (3) בוררות כאמור תהיה בפני בורר יחיד אלא אם כן הוסכם ע"י הצדדים אחרת.
- (4) בהעדר הסכמה בין הצדדים, ייקבעו הבורר או הבוררים ע"י נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו.
- (5) אי חתימה של חבר על הסכם בוררות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודו של הלשכה ומוסדותיה.
- (6) מתקיים הליך משפטי בעניין כאמור בסעיף (1) לעיל, לא יחולו סעיפים (1) - (5) דלעיל.

ב. החלטות הוועדה

- 4.1 אי מילוי פסק דין של בית הדין לערעורים של הלשכה
- חבר המסרב למלא אחר פסק של בית דין הלשכה או בית הדין לערעורים - עובר על כלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית ויש מקום להעמידו לדין בשל סירובו זה.
- 4.2 אי תשלום שכר בורר מטעם הלשכה
- חבר אינו רשאי לטרב לשלם את שכר הבורר שעניינו מתברר בבוררות - ללא קשר לביקורת שיש לחבר כלפי הבורר. סירוב לשלם את שכר הבורר מהווה הפרה של כלל ג' מכללי ההתנהגות המקצועית.
- 4.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה
- 4.3.1 על חבר לענות בזמן סביר [15 ימי עסקים] לפניית חברו או לפניית מוסד ממוסדות הלשכה אליו. חבר שלא עונה בזמן סביר - מפר בכך, לכאורה, את הוראות כלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית (ראה גם פרק 6 להלן).

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה - החלטות הוועדה - המשך

4.3.2 אי מענה של חבר לפניית חברו במקרה של חילופין - אינו מהווה הפרה של הוראות כלל ג' באשר הימנעות ממענה כאמור תוך זמן סביר הינה דרך תגובה אפשרית לפי כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית.

4.4 חילופי רו"ח בעסוקים נלווים

הגם שכלל 16 אינו חל במקרה של חילופין בעסוקים נלווים בין חברים, הרי שבהתאם לרוח הוראות כלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית על החבר המחליף לסייע בכך שחוב הקוח ייפרע. [ראה גם פרק 6 "חילופי רו"ח" סעיף 6.5.1 להלן].

4.5 לשון הרע

הוועדה אינה דנה בתלונות על הפרת חוקי המדינה ובכללם חוק איסור לשון הרע [ראה גם פרק 1 לעיל: נוהל עבודת הוועדה סעיף ג 6].

4.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד [ראה גם פרק 8 להלן]

חבר אינו רשאי להיות מיוצג על ידי עורך דין שאינו חבר לשכה בבירור תלונה נגדו בלשכה.

- - -

פרק 5

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

תוכן הפרק

ע מ ד

50

החלטות הוועדה

50

5.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

החלטות הווערה

5.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

מובאת להלן התייחסותו של עו"ד גיורא עמיר, מיום 13.9.94, לעניין גורם "ההתיישנות" בהגשת תביעה נגד חבר:

נוכח שתיקתו של חוק רואי חשבון לעניין התיישנות העבירות המשמעותיות הכלולות בו, מתבססת התייחסותנו לנושא זה על ההלכה הפסוקה של בית המשפט העליון.

ב- ע"א 18/84, כרמי נ' פרקליט המדינה (פד"י מ"ד(1) 353), בדונו בהליכים משמעותיים לפי ס' 75 לחוק לשכת עורכי הדין, נזקק בית המשפט העליון לסוגיית התיישנות עבירות משמעותיות בכלל, ועבירות לפי חוק לשכת עוה"ד בפרט.

את שתיקת המחוקק לעניין ההתיישנות בחוקים שונים הקובעים עבירות משמעותיות מקצועיות ובכלל זה גם חוק רואי חשבון - פירש ביהמ"ש כך:

"משנמנע, איפוא, המחוקק במחשבה תחילה מלקבוע הוראות התיישנות בחוק לשכת עוה"ד, אין לנו אלא רצונו המפורש, ושתיקתו יש לראותה כשלילת מוסד ההתיישנות בתחום העבירות המשמעותיות שבחוק לשכת עוה"ד".

בין נימוקיו מונה ביהמ"ש העליון את הטעם הבא:

"לעניין עבירות משמעותיות מקצועיות, חלוף העיתים אין בו כדי להפוך עורך-דין שסרח או רופא שסרח להיות ראוי לשמש במקצוע עריכת הדין או הרפואה, גם אם הזמן שחלף מעת ביצוע העבירה המשמעותית הוא רב וארוך".

מן המקובץ דלעיל עולה, כי אין דיני ההתיישנות חלים לעניין עבירות משמעותיות לפי חוק רואי חשבון, ואת שאמר בית המשפט העליון לגבי עורכי-דין ורופאים, ניתן ויש ליישם לגבי בעלי מקצועות חופשיים, עליהם חלה משמעת מקצועית, כולם.

- - -

פרק 6

חילופי רו"ח

חילופי רו"ח

תוכן הפרק

ע מ ו ד

53	א. כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית
54-53	ב. תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר
56-55	ג. זמן סביר
62-56	ד. החלטות הוועדה
56	6.1 העדר הגנה או סיוע לחבר, בהקשר ליישום כלל 16 במקרה בו החבר מקבל שכ"ט לא ישירות מהלקוח אלא באמצעות גורם שלישי
56	6.2 איתור זהות מייצג
56	6.3 בורות
57	6.4 דמי היערכות
57	6.5 הבטחת שכ"ט
57	6.6 הוצאה לפועל - כהליך משפטי
57	6.7 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים
58-57	6.8 הסכמת החבר המוחלף
59-58	6.9 הפיכת לקוח עצמאי לחברה בע"מ או הקמת חברה חדשה תחת החברה הקודמת
59	6.10 התניית חילופי רו"ח באישור ההנהלה על העדר תביעות נגד חבר
59	6.11 התפטרות מההתקשרות עם הלקוח - אינה הבעת הסכמה לחילופי רו"ח מבקר
59	6.12 חברות ממשלתיות - לעומת - רשויות מקומיות
59	6.13 חובותיו המקצועיות של חבר שהוחלף להוציא חוות דעת חדשה
59	6.14 ייעוץ/שירות חד פעמי
60	6.15 כינוס ופירוק
60	6.16 כתב הסכמה לחילופין (כתב "שחרור")
60	6.17 מבקרים משותפים (JOINT AUDITORS)
60	6.18 מכרזים המביאים לחילופי רו"ח
61	6.19 מעורבות הלשכה במקרה של חבר שנפטר
61	6.20 פרישה של חבר מטיפול בלקוח או הפסקת מתן שירות ללקוח עקב סגירת המשרד
61	6.21 נימוק סביר
61	6.22 סירוב החבר לחילופין בשל קיומו של חוב כספי מחייב את החבר להודיע ללקוחו על החוב
61	6.23 פקיד ברית פיקוח
62	6.24 פרישת שותף (הון)
62	6.25 רישום חבר כמייצג לקוח
62	6.26 שירות של "ראיית חשבון" הינו שירות מתמשך ולא חד-פעמי
62	6.27 שיתוף פעולה בין חברים
62	6.28 תביעות ממוניות בין חברים
62	6.29 תביעת לקוח על נזק כספי כתוצאה מאי מתן הסכמה לרואה החשבון המחליף לקבלת המינוי כרואה חשבון מבקר תחתיו

חילופי רו"ח

א. כלל 16 להתנהגות המקצועית

חבר לא ייתן שירות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר, דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר. כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו עניין תביעות או דרישות כספיות מוצדקות מאת הלקוח שעדיין לא נתמלאו, כל עוד לא הוחל בהליכים משפטיים (כולל בוררות) לשם מימוש התביעה/הדרישה. נתן חבר שירות מקצועי ונפטר או חדל מלמלא תפקידו מכל סיבה אחרת, תהיה לנשיא הלשכה או למי שנתמנה על ידיו לשם זה, הרשות לסרב מתן ההסכמה במקומו.

ב. תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר

הוועד המרכזי בישיבתו מיום 26.1.1994 אישר פרסום התדריך כדלהלן:

1. כאשר מציעים לרואה חשבון (להלן - "רו"ח החדש") לקבל מינוי כרואה חשבון של אדם או תאגיד, ייתן הסכמתו רק לאחר שווידא שאין התנגדות מוצדקת למינויו ע"י רואה החשבון הקודם (להלן - "רו"ח הקודם").

ואלו דרכי ההתנהגות המחייבים במקרים של חילופי רואי חשבון:

(א) על רו"ח החדש לפנות בכתב לרו"ח הקודם ולהודיע לו על ההצעה שקיבל בדבר המינוי. רו"ח הקודם רשאי להתנגד וכהתנגדות מוצדקת להעברת המינוי ייחשבו הנימוקים הבאים:

1. רצונו של הלקוח להחליף רואה חשבון משום שרו"ח הקודם לא הסכים להיענות לדרישות הלקוח הנובעות ממגבלות כללי החשבונאות, תקני הביקורת ונהליה או מחוק מדינה.
2. דרישות הלקוח להוריד את שכר הטרחה מתחת לסביר ולמקובל במקצוע.
3. חוב בגין שכר טרחה לרו"ח הקודם.

(ב) התנגד רו"ח הקודם לחילופין בגין נימוק 1 (א) מן הנימוקים המנויים לעיל, יהיה עליו לשלוח העתק ממכתב ההתנגדות לוועדה האזורית ליחסי חברים בסניף בו נמצא משרדו של רו"ח הקודם.

תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר - המשך

הוועדה האזורית ליחסי חברים תמנה מבין חבריה ועדה אד-הוק בת שלושה חברים לבירור נימוקי ההתנגדות לחילופין.

רו"ח החדש יוכל להעניק שירותים ללקוח רק לאחר שהוועדה אד-הוק התירה לו זאת בכתב. (*)

(*) **הערה:** תדריך הלשכה אושר לפרסום ע"י הוועד המרכזי בישיבתו מחודש ינואר 1994, כפי שנקבע בתדריך דלעיל. האמור בקשר למינוי ועדה אד-הוק ע"י הוועדה המחוזית ליחסי חברים מתייחס אך ורק למצב בו קיבל החבר המוחלף את הסכמת לקוחו לחשוף בפני הוועדה אד-הוק את פרטי המקרה, כי אם החבר לא מקבל את הסכמת לקוחו, חלה עליו במקרה זה החלטה משלימה של הוועד המרכזי - באותו עניין - מחודש אפריל 1994 ולפיה: "חבר שמוצע להחליפו, לא יכול להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן עליו לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן, שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה." נראה גם פרק 9 "סודיות, להלן]

(ג) נפטר רו"ח או נמנע ממנו לעבוד מסיבות בריאות או נעדר דרך קבע ממשרדו או לא ניתן כלל לאיתור, חייב רו"ח החדש, טרם קבלו את המינוי, לבוא בדברים עם נציגו של נשיא לשכת רואי חשבון בישראל לשם הסדר כספי נאות לטובת רו"ח הקודם או שאיריו, לפי המקרה.

2. רו"ח הקודם חייב לענות בהקדם האפשרי לפניית רו"ח החדש אליו בדבר קבלת המינוי. לא ענה במשך חמישה עשר ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו בדואר רשום או עפ"י אישור מסירה (**), תיחשב שתקנתו כאי התנגדות למינוי ורו"ח החדש יוכל אז להתחיל לפעול.

3. היה הלקוח מבוקר ע"י שני רואי חשבון (JOINT AUDIT) ולאחר מכן החליט לוותר על מינוי של אחד מרואי החשבון ולהסתפק ברואה חשבון אחד, במקרה זה יחול כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית בדבר חילופי רואי חשבון וכן תדריך זה.

4. הותנו חילופי רואי חשבון בקיום בורות עפ"י כלל 2.ד. מכללי ההתנהגות המקצועית או הוחל בהליך בורות לפי כלל 16 מאותם הכללים והנושא הינו כספי, ייתן רו"ח הקודם הסכמתו לרו"ח החדש להתחיל לפעול עד תום שבעה ימים מיום שהלקוח חתם על הסכם הבוררות. לא נתן הסכמתו כאמור, יראו כאילו ניתנה ההסכמה ביום השמיני.

5. יחסי חברים במקצוע והגנה הדדית מפני הכשלה אפשרית מחייבים בדרך כלל את רו"ח הקודם לשתף פעולה עם רו"ח החדש בדרך של מתן מידע והסברים ושחרור חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילום ע"י רו"ח החדש, תמורת תשלום סביר.

6. מבלי לפגוע בכלליות האמור בסעיף 3 של חוזר הלשכה 39/66, מיום 11.8.66, נראה לוועד המרכזי כמתאים שהמקרים הראויים להגנת הלשכה על זכויותיו של רו"ח הקודם יתייחסו לשכר עבור עבודה שנעשתה בפועל ולהוצאות בהן עמד ואשר טרם קיבל תמורתם.

(**) **הערה:** אין המדובר רק במקרה של "דואר רשום" או עפ"י "אישור מסירה" אלא גם לכל דרך בה הועבר המידע לחבר המוחלף כגון: בהודעת מייל, פקס וכד'.

תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר - המשך

ג. זמן סביר

הלשכה פרסמה בשנת 1994 את התדריך שבנדון הבא להנחות את החברים בדבר יישום הוראות כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, בעניין חילופי רו"ח.

זכור, תכלית הכלל הינה קביעת נורמה של התנהגות חברית - אתית בין החברים, בינם לבין עצמם בשעת התרחשות אחד העניינים הרגישים בחיי החברים, חילופי תיקים ביניהם, תוך תשומת לב ללקוח העומד בתווך בין השניים וחשוף לפגיעות בשל כך.

הכלל, והתדריך שבא בעקבותיו מנסים להשתית אירוע רגיש וטעון זה על נורמה אתית לפיה על החבר המחליף להתייחס במלוא הכבוד וההערכה לחברו המוחלף מצד אחד, כשעל החבר המוחלף להשתדל ולעזור לחברו המחליף מצד שני.

כך לדוגמה, על החבר המחליף לפנות לחברו, בטרם יתחיל במתן שירותיו המקצועיים ללקוח ויבקש הסכמתו לחילופין, וכך גם על החבר המוחלף לענות בהקדם האפשרי לפנייה זו.

כלל 16 קבע כהאי לישנה: "חבר לא ייתן שירות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר...."

תדריך הלשכה בנדון בא ומבהיר את משמעות המלים: "תוך זמן סביר...."

התדריך קובע (בסעיף 2): "רו"ח הקודם חייב לענות בהקדם האפשרי לפניית רו"ח החדש אליו בדבר קבלת המינוי. לא ענה במשך 15 ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו בדואר רשום או עפ"י אישור מסירה תיחשב שתקתו כאי התנגדות למינויו ורו"ח החדש יוכל אז להתחיל לפעול".

נשאלת השאלה ממתי מתחיל מניין 15 ימי העסקים?

כבר הדגשנו לעיל שהלשכה בתדריכה זה נתנה את הדעת גם למניעת הפגיעה בלקוח או להקטנתה לממדים מזעריים ולפיכך קבעה במפורש את פרק הזמן שבו הלקוח עלול להמתין ולהיות במצב שימנע ממנו טיפול מקצועי.

יחד עם זאת, עלינו גם לזכור את עצם האירוע הטעון והרגיש בין החברים, כאמור לעיל.

כל זה מביא אותנו לדון בשאלת תחילת מניין 15 ימי העסקים.

התדריך, בסעיף 2 שבו קובע כי על רו"ח המוחלף לענות לפניית רו"ח המחליף בהקדם האפשרי, אך מאחר ועניין זה הוא סובייקטיבי ניסתה הלשכה לגדר את סיום מועד ההמתנה בקובעה:

לא ענה במשך 15 ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו -

מצב דברים זה עלול להביא חברים (כפי שאכן קורה) להמתין בדיוק (!) עד מועד סיום 15 ימי העסקים ומשלא נתקבלה תשובה עד אז מתחילים מיד בעבודה.

תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר - המשך

ברצוננו להבהיר כי מניין 15 ימי העסקים הוא קביעת מסגרת וגדר לפרק הזמן שעל החבר המחליף להמתין אך אין הדעת סובלת ואין זה עולה בקנה אחד עם הנחיות יתר כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה להמתין בדיוק לסיום 15 ימי העסקים מבלי לפנות קודם לכן לחבר המוחלף, לתזכר אותו ולהתריע בפניו בשל כך.

כבר מצאנו בכלל 2 כי:

"א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל רמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.
ב. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו....."

ולכן, תדריך הלשכה שבנדון אינו עומד בפני עצמו. הוא מרכיב אחד ממכלול כללי ההתנהגות המקצועית הקובעים את נורמת ההתנהגות האתית של החברים, בינם לבין עצמם ובינם לבין האחרים.

ד. החלטות הוועדה

6.1 העדר הגנה או סיוע לחבר, בהקשר ליישום כלל 16 במקרה בו החבר מקבל שכ"ט לא ישירות מהלקוח אלא באמצעות גורם שלישי

חבר העובד עם יועץ מס באופן כזה שיועץ המס מספק לו את עבודות הביקורת בגין לקוחותיו של יועץ המס כשההתחשבות הכספית אל מול הלקוחות היא בין יועץ המס ללקוחות בעוד החבר מקבל את שכר טרחתו מיועץ המס ואליו הוא מפנה את חשבוניות המס - לא יקבל הגנה מכוח כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית. העדר הקשר הנורמטיבי הישיר בין החבר ללקוחותיו - אלא בתיווכו של יועץ המס - שומט את ההגנה שמעניק כלל 16 לחבר - רואה החשבון היוצא- המתלונן - ולפיכך אין בסיס לתלונה מצידו כנגד חברו הבא להחליפו. מערכת היחסים בין החבר לבין יועץ המס - היא הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית החל מהפרת כלל האי-תלות, דרך כלל 7 [איסור שותפות - להלכה או למעשה - עם מי שאינו חבר] וכלה בכלל 14 [איסור שיתוף בהכנסות מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון]. [ראה גם סעי' 2.16 בפרק 2 לעיל]

6.2 איתור זהות מייצג

אין ללשכה סמכות וכלים לפנות לרשויות המס כדי לברר זהותו של מייצג.

6.3 בוררות

6.3.1 בכל הקשור בהליכי בוררות: המונח "הוחל" משמעו - שנחתם הסכם בוררות.

6.3.2 מרגע שנחתם הסכם בוררות, נפסק הקשר בין החבר המוחלף לבין החברה ולפיכך חבר אחר רשאי להתמנות כרו"ח המבקר.

6.3.3 החבר המחליף מנוע מהתערבות כלשהי בשם הלקוח או בעבורו בטרם יקבל את הסכמת החבר המוחלף לחילופין. בכלל החלטה זו כלולים לדוגמה פניה ללשכה, בשם הלקוח, לקיים הליך בוררות בין הלקוח לחבר המוחלף, וכיוצ"ב.

6.3.4 בכל מקרה שבו מתקיים הליך משפטי (וכן גם בוררות), בין אם ההליך המשפטי נובע בשל תביעתו של החבר את החוב המגיע לו ובין אם התביעה היא מצד הלקוח, הרי שכלל 16 אינו חל בנסיבות אלה והחבר המחליף רשאי לתת שירותי ראיית חשבון ללקוח גם אם החבר המוחלף טוען לקיומו של חוב.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

6.4 דמי היערכות

המקרים הראויים להגנת הלשכה על זכויותיו של החבר המוחלף מתייחסים לשכר עבור עבודה שנעשתה בפועל ולא על "מחשבה" או "היערכות לביצוע עבודה" אלא אם היערכות זאת לוותה בעבודה מעשית, אמיתית בפועל. זאת, ללא קשר או זיקה למועד קבלת ההודעה על סיום השירות.

6.5 הבטחת שכ"ט

6.5.1 חבר הנותן הסכמתו לחילופין לא יוכל לחזור בו גם אם הלקוח לא עמד בהתחייבויותיו הכספיות כלפי החבר המוחלף. מובן כי התנהגות אתית (כלל ג2) מחייבת את החבר המחליף לסייע בכך שחוב הלקוח ייפרע.

6.5.2 אין כל חובה על חבר מחליף לשלם לחבר המוחלף תשלום כלשהוא בגין החילופין. על החבר המוחלף להגיש חשבון ללקוח על העבודה שבוצעה על ידו.

6.6 הוצאה לפועל - כהליך משפטי

פניה להוצל"פ כמוה כהתחלת הליך משפטי כמשמעותו בכלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית. לפיכך, לא עומדת לחבר המוחלף הזכות לטעון לחוב הכספי כנימוק סביר להתנגדותו לחילופין.

6.7 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים

6.7.1 לעניין כלל 16 [חילופי רו"ח] בלבד - תהיה למונח "שירות מקצועי" המשמעות הבאה:

ראיית חשבון (ביקורת לשם מתן חוות דעת ושירותים שיוחדו בדין גם לרואי חשבון).

כך לדוגמה, יכלול מתן שירותי ביקורת פנימית בהגדרת המונח "שירות מקצועי" באשר סעי' 3 לחוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב - 1992, קבע מי רשאי לעסוק בביקורת פנימית ולפיו גם רואי חשבון, בנוסף לבעלי מקצוע אחרים (כגון עו"ד), המורשים לעסוק בביקורת פנימית.

6.7.2 למונח "שירות מקצועי", בכל יתר הכללים, תהיה המשמעות של ראיית חשבון ועיסוקים נלווים.

6.7.3 מאחר ופורש ע"י הוועדה כי כלל 16 לא חל על שירותים נלווים שנותן החבר ללקוחו - הרי שלעניין עיסוקים נלווים - על החבר המחליף לפנות לחברו המוחלף וליידעו על החילופין [להבדיל מלקבל הסכמתו] וזאת, מתוקף הוראות כלל ג2 לכללי ההתנהגות המקצועית הקובע לאמור: "חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו... והוא יימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם".

6.8 הסכמת החבר המוחלף

6.8.1 קבלת הסכמה לחילופין מרואה חשבון מוחלף שאינו חבר לשכה:

6.8.1.1 כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה אינו חל במקרה בו חבר בא להחליף רואה חשבון שאינו חבר לשכה בתיקי ביקורת.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

- 6.8.1.2 על החבר המחליף, לפנות לרואה החשבון המכהן בהתאם להוראות תקנה א.1(12) ל"תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965. [תקנה זאת קובעת כי מתן שירות ללקוחו של רואה חשבון אחר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, וללא הסכמת האחר, זולת אם סירב לתת הסכמתו ללא נימוק סביר; כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מרואה החשבון המסרב לנהוג בניגוד לחובתו כרואה חשבון, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל במקצוע].
- 6.8.2 בכל מקרה בו מוצע לחבר מינוי בגוף שהיה מבוקר ע"י חבר אחר, על החבר המחליף לפנות לחבר המוחלף לפני שיסכים לקבל את המינוי, גם אם הוצג בפניו מכתב התפטרות של החבר המוחלף או מסמך אחר המעיד על הסכמת החבר המוחלף לסיום תפקידו.
- 6.8.3 חבר מוחלף הנותן הסכמתו לחילופין מנוע מלהתנות את הסכמתו בתנאים כלשהם.
- 6.8.4 חוב כספי שהוסדר באמצעות המחאות דחיות, אינו חוב כספי לעניין כלל 16. בהתאם, לא ניתן להתנות הסכמה לחילופין בפירעון המחאות דחיות שמסר הלקוח לחבר המוחלף (או בכל תנאי אחר). משמע - אם ההמחאות ו/או אמצעי התשלום האחרים שנמסרו לחבר המוחלף לא ייפרעו, על החבר המוחלף לנהוג ככל בעל חוב כדי להיפרע ממוסר אמצעי התשלום אך אין לזה נפקות באשר לביטול ההסכמה לחילופין בדיעבד.
- 6.8.5 חבר מנוע מלפנות ביוזמתו ולהציע את שירותיו לגופים ציבוריים. הדבר אינו עולה בקנה אחד עם כללי ההתנהגות המקצועית באשר בכל גוף ציבורי ישנו חבר הממלא תפקיד של רואה חשבון מבקר ולפיכך, אין להציע מועמדות לגופים ציבוריים אלא במענה לפניית הגופים הציבוריים, ולא להיפרך.
- 6.8.6 חבר (שהינו גם שכיר וגם עצמאי) העובד כשכיר אצל מעבידו רו"ח מבקר ומוצע לו לקבל מינוי כרואה חשבון מבקר אצל לקוח של מעבידו, ללא קשר להשלכות הנובעות מדיני העבודה, על החבר לפנות אל רואה החשבון שקדם - מעבידו - ולברר אם קיימת מניעה מבחינתו לקבל את המינוי.
- 6.8.7 כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית חל בכל מצב של חילופי רו"ח בתיקי ביקורת. כך גם במקרה בו החבר המחליף, שעבד כשכיר אצל החבר המוחלף וככזה הוא הפנה לקוחות למשרדו של החבר המוחלף ועתה מבקש החבר המחליף לקבל לידי את הטיפול באותם לקוחות. קרי, גם במקרה זה, על העובד לשעבר לפנות לחבר המוחלף כדי לקבל הסכמתו לחילופין.

6.9 הפיכת לקוח עצמאי לחברה בע"מ או הקמת חברה חדשה תחת החברה הקודמת

- 6.9.1 חבר אינו רשאי להתנות את התחלת עבודתו של חבר אחר בחברה חדשה, אשר בה לא מונה כרואה חשבון מבקר, כאשר הבעלים פעלו קודם לכן כעצמאיים ולהם חוב כספי כלפיו. זאת, משום שמדובר כאן בשתי ישויות משפטיות נפרדות. עם זאת, יחסי חברות תקינים בין רואי החשבון (כלל ג') מחייבים את החבר שמונה ע"י החברה לשמש כרו"ח המבקר שלה להשתדל אצל החברה - לפרוע את החוב לחבר אשר נתן להם שירותים כעצמאיים.
- 6.9.2 האמור לעיל חל גם אם חברה חדשה הוקמה על הפלטפורמה העסקית של החברה הקודמת שפורקה.
- 6.9.3 מעבר מרו"ח אחד למשנהו כאשר הלקוח המבוקר משנה את מעמדו המשפטי והופך ללקוח לא מבוקר ולאחר מכן חוזר לפעול במעמדו המשפטי הראשוני כלקוח מבוקר

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

6.9.3.1 חבר המקבל פנייה מלקוח ביקורת לכהן כרואה חשבון מבקר שלו, עליו לברר אם הלקוח בעבורו פעל באמצעות אותה ישות מבוקרת, גם אם, בין הזמנים, הלקוח הפסיק את פעילותה של הישות המבוקרת ופעל כעצמאי לא מבוקר ועתה חזר לפעול באמצעות אותה הישות המבוקרת, כגון: חברה שבעליה הפסיקו את פעילותה ובחרו לפעול כעצמאיים (לא מבוקרים) ולאחר מכן חזרו לפעול באמצעות אותה ישות מבוקרת. במקרה כזה חל כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית - ועל החבר החדש לפנות לחבר שקדם כדי לקבל הסכמתו למינוי.

6.9.3.2 בכל מקרה בו מוצע לחבר מינוי בגוף שהיה מבוקר [בעבר הקרוב או הרחוק] ע"י חבר אחר, על החבר החדש לפנות לחבר שקדם לפני שיביע הסכמתו לקבלת המינוי.

6.10 התניית חילופי רו"ח באישור ההנהלה על העדר תביעות נגד חבר

אין לחבר המוחלף זכות להתנות את הסכמתו לחילופין בחתימת הנהלת החברה כלפיו כי אין לה תביעות וכיוצ"ב נגדו.

6.11 התפטרות מההתקשרות עם הלקוח - אינה הבעת הסכמה לחילופי רו"ח מבקר

חבר המבקש להפסיק לתת שירות ללקוח החייב לו כספים, גם כאשר אין מחלוקת על החוב, אין בהתפטרותו משום מתן הרשאה לכתחילה לחבר המחליף להתמנות כרואה חשבון מבקר של הלקוח אלא לאחר שהאחרון פונה לחבר המוחלף כדי לקבל הסכמתו לחילופין.

6.12 חברות ממשלתיות - לעומת - רשויות מקומיות

6.12.1 הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית חלים על כל ישות מבוקרת בישראל, בכל מקרה של חילופי רואי חשבון, ואינו מוציא מהכלל מינוי על ידי חברה ממשלתית.

6.12.2 האמור לעיל, אינו חל על חילופי רו"ח ברשויות מקומיות, באשר המינוי הינו מטעם משרד הפנים, על פי נהליו לעניין מינוי רואי חשבון ברשויות המקומיות.

6.13 חובותיו המקצועיות של חבר שהוחלף להוציא חוות דעת חדשה

חבר אינו חייב להוציא חוות דעת חדשה על דוחות כספיים שעליהם הוא חיווה דעתו בעבר [כגון במסגרת תסקיף על פי חוק ניירות ערך], לאחר שהוחלף כרו"ח מבקר. כנ"ל גם לגבי מתן דוח סקירה על דוחות כספיים ביניים.

6.14 ייעוץ/שירות חד פעמי

כאשר חבר נותן ייעוץ חד פעמי ללקוח של חברו - עליו ליידע את חברו, אלא אם כן מבקש הלקוח ממנו להימנע מכך. אך כאשר מדובר במתן ייעוץ מתמשך - חובה על החבר נותן השירות לפנות לחברו וליידעו על כך, גם אם מסרב הלקוח.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

6.15 כינוס ופירוק

- 6.15.1 מתן שירותי ראיית חשבון לנאמן בגין חברה אשר נמצאת בהליך של פירוק:
- א. חברה בפירוק הינה **במעמד משפטי** השונה משל חברה כפי שהייתה ערב כניסתה להליכי פירוק.
ב. חוב החברה לרואה החשבון המבקר הקודם יוסדר בהליך הפירוק.
ג. כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית, אינו חל על רואה חשבון המתמנה על ידי הנאמן.
ד. בהתאם, רשאי רו"ח מבקר המתמנה ע"י הנאמן לקבל עבודה מקצועית בביקורת מטעם הנאמן ללא פנייה לרוה"ח הקודם כדי לקבל הסכמתו.
ה. עם זאת, כמשתמע מכלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית, ראוי כי החבר המתמנה ע"י הנאמן יידע את רואה החשבון המבקר על כך.
- 6.15.2 כונס נכסים רשאי למנות רואה חשבון כדי שיפעל מטעמו זאת אף ללא פניה לחבר הקודם שמונה ע"י בעלי המניות. מאליו ברור, כי אם כונס הנכסים יחדל לפעול והחברה תמשיך להתקיים, מינויו של רוה"ח של הכונס פג.
- 6.15.3 מינוי מפרק לתאגיד מעביר את הפעילות הפורמלית של התאגיד לידי ולרבות הפסקת הפעילות של התאגיד. בהתאם, הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית, אינן חלות על התאגיד.
- 6.15.4 הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית אינן חלות במקרה של הקפאת הליכים, כינוס ופירוק, משמע - חבר המשמש כרוה"ח המבקר של חברה שנקלעה לפירוק אינו יכול לדרוש מחבר אחר שמונה ע"י המפרק שלא לתת שירותים מקצועיים למפרק כל עוד לא פורעת החברה את חובה כלפיו.
- 6.15.5 כמשתמע מכלל ג', ראוי כי החבר המשמש כרוה"ח המבקר של החברה יסייע בידי החבר שמונה ע"י כונס הנכסים/מפרק ואם זה כרוך בביטול זמן עבודה הוא רשאי אף לדרוש ולקבל תמורה.

6.16 כתב הסכמה לחילופין (כתב "שחרור")

- 6.16.1 חבר שמינויו לא חודש או שהתפטר מתפקידו, לא ייתן לגוף המבוקר כתב "שחרור" ולפיו אין לו מניעה למינויו של רואה חשבון אחר כלשהו. עם זאת, הוא רשאי לתת אישור שאין לו תביעות כספיות מהלקוח.
- 6.16.2 חבר לא ייתן מכתב הסכמה לחילופין ללקוח המופנה "לכל מאן דבעי" אלא כתשובה לפניית חברו המחליף. החבר המחליף מנוע מלפעול על סמך מכתב הסכמה "לכל מאן דבעי".

6.17 מבקרים משותפים (JOINT AUDITORS)

- גוף מבוקר אשר אינו מחדש מינוי של חלק מרוה"ח המבקרים המשותפים שלו, יש לראות מקרה זה כחילופי רו"ח מבקרים ועל החבר הממשיך, לנהוג כאילו מונה מינוי חדש ולכן, בין השאר, עליו לפנות לחברו שמינויו לא חודש, כדי לקבל הסכמתו לכך.

6.18 מכרזים המביאים לחילופי רו"ח

- גם במכרזים למתן שירותים מקצועיים שאינם "ראיית חשבון", מן הראוי שהחבר שזכה במכרז והחליף למעשה, חבר אחר - יידע את חברו המוחלף - להבדיל מלקבל הסכמה - כדי לקיים התנהלות בין-חברית נאותה כמתבקש מהוראות כלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

6.19 מעורבות הלשכה במקרה של חבר שנפטר

מעורבות הלשכה, מכוח הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית, באה כדי לתת סעד לעיזובו של חבר שנפטר כאשר אין המשכיות למשרדו. לעומת זאת, מנועה הלשכה מלהתערב במעבר תיקי לקוחות שהיו בטיפולו של חבר שנפטר בנסיבות בהן קיימת המשכיות למשרד, בהסכמת היורשים.

6.20 פרישה של חבר מטיפול בלקוח או הפסקת מתן שירות ללקוח עקב סגירת המשרד

כאשר פונה אדם אל חבר ומציע לו מינוי כרו"ח מבקר בטענה שרוה"ח המבקר הקודם עזב אותו או פרש ממשרדו מבלי שיהיה רואה חשבון אחר במשרד, על החבר החדש לפנות אל חברו שקדם בכתב [כגון: במכתב בדואר רשום המכותב אל כתובתו האחרונה הידועה לו או בכל דרך מקובלת אחרת (כגון: במייל)] לגבי חילופי רואי חשבון כמקובל. אם החבר החדש לא יקבל תשובה תוך פרק זמן סביר, יראו את החבר שקדם כפורש והחבר החדש יוכל לקבל את המינוי.

6.21 נימוק סביר

6.21.1 הנימוק של פיטורי רו"ח מבקר שלא בהתאם להוראות החוק - אינו נמנה על אחד משלושת הנימוקים הסבירים המוגדרים בכלל 16 [קיום חוב מוצדק; דרישת הלקוח להפחית את השכר למטה מהסביר והמקובל; דרישת הלקוח לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית] - ולפיכך אינו מהווה עילה לסירוב לחילופין.

6.21.2 הנימוק של חבר להתנגדותו לחילופין בשל אי-מתן הזדמנות להופיע בפני האסיפה הכללית של בעלי המניות של החברה על מנת להשמיע את עמדתו בנדון - אינה נמנית על אחד משלושת הנימוקים הסבירים המוגדרים בכלל 16 - ולפיכך אינו מהווה עילה לסירוב לחילופין.

6.21.3 הבעייתיות במקרה של התנגדות חבר לחילופין בשל נימוק מקצועי

הוועד המרכזי אישר לפרסום בחודש אפריל 1994 - את החלטתו בנושא שנדון לפניו, כלהלן: "חבר שמוצע להחליפו לא יוכל להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן עליו לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן, שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה". [ראה גם הערה לפרק ב' סע' 1 (ב) לעיל].

6.22 סירוב החבר לחילופין בשל קיומו של חוב כספי מחייב את החבר להודיע ללקוחו על החוב

חבר המסרב לתת הסכמתו לחבר אחר כדי שהחבר האחר יתמנה כרואה חשבון מבקר תחתיו בנימוק שיש לו תביעות או דרישות כספיות מאת הלקוח צריך באותה העת להודיע ללקוח את הסכום המגיע לו.

6.23 פקיד ברית פיקוח

הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית אינן חלות במקרה של חילופין כאשר הגוף המבקר הינו "ברית פיקוח" כאשר ברית פיקוח אינה חברה בלשכה. עם זאת, ראוי כי החבר המחליף יידע את ברית פיקוח על החילופין.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

6.24 פרישת שותף (הון)

במקרה של פרישת שותף (הון) מהשותפות - חלים הוראות כלל 16 על כל לקוח שהשותף הפורש מבקש להתמנות כרואה חשבון מבקר שלו.

6.25 רישום חבר כמייצג לקוח

רישום חבר כמייצג ברשות המיסים מהווה התחלתו של מתן שירות מקצועי ללקוח ולפיכך חייב החבר לפנות לחבר המוחלף כדי לקבל הסכמתו לחילופין בטרם יירשם כמייצג.

6.26 שירות של "ראיית חשבון" הינו שירות מתמשך ולא חד-פעמי

יש לראות את השירות של "ראיית חשבון" כשירות מתמשך ולא שירות תקופתי - משמע, פירוש האמור בכלל 16: "בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו..." אינו מצטמצם רק למקרה הקונקרטי שבו החבר האחר טיפל אלא גם לעניין מתמשך וכל עוד החבר הקודם משמש בתפקידו, גם אם הוא טרם נתן את השירותים בפועל, רואים בו כמי "שהחל לטפל בו" - ולפיכך אין החבר החדש יכול לקבל מינוי ללא בירור וקבלת הסכמה מהחבר הקודם, גם אם הביקורת לשנה מסוימת טרם החלה.

6.27 שיתוף פעולה בין חברים

ראוי שחבר מחליף יסייע לחבר המוחלף כמתבקש מהוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית. סעי' 5 לתדריך הלשכה בדבר "תדריך לרואה חשבון בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר" קובע לאמור: "יחסי חברים במקצוע והגנה הדדית מפני הכשלה אפשרית מחייבים בדרך כלל את רו"ח הקודם לשותף פעולה עם רו"ח החדש....."

6.28 תביעות ממוניות בין חברים

תביעות ממוניות בין חברים - נידונות בבית הדין בלשכה בהתאם לסימן ג' סעיף 2 לתקנות בית הדין - ואינן מסוג הנושאים שהוועדה מטפלת בהן.

6.29 תביעת לקוח על נזק כספי כתוצאה מאי מתן הסכמה לרואה החשבון המחליף לקבלת המינוי כרואה חשבון מבקר תחתיו

כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית מתיר לחבר לסרב לחילופין בשל נימוק סביר. עם זאת, החבר לוקח על עצמו את הסיכון להיתבע ע"י הלקוח בשל נזקים שייגרמו לו בשל העיכוב בחילופין. על כן, ממליצה הוועדה לחבר לבצע הערכת סיכונים, לרבות לקבלת ייעוץ משפטי בנדון, בטרם יפעל באופן אשר מעכב את החילופין.

- - -

פרק 7

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר

תוכן הפרק

ע מ ו ד

- א. כלל 8 לכללי ההתנהגות המקצועית 65
- ב. כלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית 65
- ג. החלטות הוועדה 66-65
- 7.1 חתימת רואה החשבון העצמאי 65
- 7.1.1 דרך חתימתו של רואה חשבון
- 7.1.2 אופן חתימת רוה"ח
- 7.2 חתימת רואה החשבון השכיר 66
- 7.2.1 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי [ראה גם פרק 2 סעי' 4.10]
- 7.2.2 חתימת רו"ח שכיר על מסמכים המחייבים חתימת רו"ח - במשרד רואי חשבון

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר

א. כלל 8 לכללי ההתנהגות המקצועית

- א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "ושות" או בלעדיו.
- ב. לצורך הדיון המשמעותי יראו כל שותף בפירמה כאחראי לכאורה לכל פעולה של הפירמה ולכל חתימה שניתנה בשם הפירמה וחובת הראיה כי שותף פלוני אינו אחראי אישית חלה עליו.

ב. כלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית

- א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון; לעניין כלל זה המונח "שמו": לרבות שם הפירמה שלו כאמור בכלל 8 לעיל.
- ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפיסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.

ג. החלטות הוועדה

7.1 חתימת רואה החשבון העצמאי

7.1.1 דרך חתימתו של רואה חשבון

- שאלה:** • מהי דרך חתימתו של רואה חשבון על חוות דעת מקצועית ומכתבים שגורתיים?
- האם יש הבדל באחריות של השותף החותם ושל המשרד כולו?

תשובה: מתבססת על חוות דעתו של פרופ' י' גרוס, עו"ד, מיום 20.8.1976 הנוגעת לשאלות שהועלו, כלהלן:
".... נראה לי כי אין מניעה שרואי חשבון ימשיכו לחתום בשם הפירמה בדרך שנהגו לחתום עשרות שנים בארץ ובחור"ל. מינוי רואה חשבון הוא בדרך כלל מינוי לפירמה על המוניטין והמסורת הקשורים בעבודת הפירמה. העבודה נעשית בצוותים ולכן טבעי הוא שהפירמה תחתום על דוח המבקרים. אין בכך כדי להסיר מהאחריות האזרחית או המקצועית לרואה החשבון אשר הוסמך לחתום בשם הפירמה, אדרבה, יש בכך כדי להרחיב את מעגל האחריות של השותפים וכתוצאה מכך להביא את השותפים בפירמה לידי משנה זהירות גם בבחירת השותפים וגם בדרך ובאופן של אמצעי פיקוח ובקרה פנימיים בתוך הפירמה עצמה. ..."

7.1.2 אופן חתימת רוה"ח

על חוות דעת רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מבוקרים של גופים מבוקרים ישראליים רשאי חבר לחתום רק "רואה חשבון" כהגדרתו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955.

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר - החלטות הוועדה - המשך

7.2 חתימת רואה החשבון השכיר

7.2.1 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי [ראה גם פרק 2 סעי' 4.10]

7.2.1.1 מותר לבעל תפקיד בחברה עסקית לחתום על מכתבי אותה חברה בציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" ובלבד שיציין ליד שמו ותוארו המקצועי גם את תפקידו בחברה. זאת, בכדי למנוע את הטעיית הקורא, שעלול לחשוב כי החותם הינו רואה חשבון חיצוני - בלתי תלוי.

7.2.1.2 חל איסור על רו"ח שכיר לחתום, כבעל תפקיד בגוף עסקי, על מסמך בו דרושה חתימת "רואה חשבון" במשמעות של רואה חשבון בלתי תלוי. חתימה כאמור הנדרשת ע"י צד שלישי, כגון רשויות ומוסדות למיניהם, רשאי לתיתה רק רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. חתימה של רו"ח השכיר בגוף עסקי על מסמכים כאמור עלולה להטעות את מקבל המסמך היוצא מהנחת העבודה כי החותם הינו רואה חשבון בלתי תלוי.

7.2.2 חתימת רו"ח שכיר על מסמכים המחייבים חתימת רו"ח - במשרד רואי חשבון

מתן הרשאה לרואה חשבון שכיר בפירמת רואי חשבון לחתום בשם הפירמה - כעולה מהוראות כלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית - מותרת רק בעת דחק כאשר אין לחבר - רואה חשבון מבקר - אפשרות לחתום בעצמו, כגון: בשל נסיבות של שירות מילואים ממושך, שהייה בחו"ל וכיוצ"ב. כמו כן, אף בעת דחק כאמור ראוי שיהא ברור (לשם מניעת הטעייה של מקבל המסמך) שהחתימה היא חתימה "בשם הפירמה", תוך הציון "ב/" ליד חתימת החותם, כדי להדגיש כי מי שחתם, חתם בשם הפירמה ולא באופן אינדיבידואלי.

למען הסר ספק יובהר כי חתימה, כדרך שיגרה, על ידי רו"ח שכירים בפירמה, עלולה להביא לכדי הטעיית צדדים שלישיים באשר אלה יוצאים מהנחה כי החותם על מסמך הטעון חתימה של רואה חשבון - הוא רואה חשבון המבקר הבלתי תלוי (רואה החשבון העצמאי או שותף) ולא שכיר מטעמו.

- - -

פרק 8

ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה

ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה

תוכן הפרק

ע מ ד

68 החלטות הוועדה

68 8.1 ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה [ראה גם פרק 4 "התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה" סע' 4.6, לעיל]

* * *

החלטות הוועדה

8.1 ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה [ראה גם פרק 4, סע' 4.6 לעיל]:

8.1.1 בסימן 2 לפרק ו' לתקנות בית הדין נקבע:
"רשאי בעל דין להעמיד לו טוען, בתנאי שלא יהיה טוען אלא חבר בלבד".

8.1.2 חבר אינו רשאי להיות מיוצג על ידי עורך דין שאינו חבר בבירור תלונה נגדו במוסדות הלשכה.

- - -

פרק 9

סודיות

סודיות

תוכן הפרק

עמוד

71	א. כלל 5 לכללי ההתנהגות המקצועית
75-71	ב. החלטות הוועדה
71	9.1 מי רשאי לשחרר חבר מחובת הסודיות
71	9.2 דרישת הלקוח מחבר לפעול בניגוד לחובתו המקצועית
71	9.3 האמצעי למסירת מידע לבעלי המניות
71	9.4 הטלת עיקול ע"י רו"ח ולטובתו שמקורו בחוב המגיע ללקוח
72	9.5 השמדת מסמכים/קבצי מחשב לפי דרישת לקוח
72	9.6 חשיפת דוח הלקוח בפני בית דין לתביעות קטנות כאמצעי לגביית שכ"ט המגיע מלקוח
73	9.7 מחלוקת בין בני זוג חשיפת מידע עסקי על אחד מבני הזוג בהליך פירוד
73	9.8 מכרזים - ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר
74-73	9.9 מסירת מידע/מסמכים אודות/של הלקוח
74	9.10 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות
74	9.11 עדות בית משפט
74	9.12 עדות במשטרה
74	9.13 עדות רו"ח שכיר בעניין לקוח של מעבידו לשעבר
75	9.14 עובד שעזב למקום חדש 9.14.1 חובת הסודיות על עובד שעזב 9.14.2 פירוט הניסיון ושמות לקוחות במשרד שעזב
75	9.15 פטירת לקוח - השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים
75	9.16 צו בית משפט - החובה להעברת מסמכים לצד ג'

סודיות

א. כלל 5 לכללי ההתנהגות המקצועית

5. א. חבר לא יגלה לאחר דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח ושיש לו קשר ענייני לשירות המקצועי הניתן לאותו לקוח, אלא אם כן הסכים הלקוח, או אם חייב החבר לגלותו על-פי דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו.
- ב. חבר ינקוט בצעדים סבירים כדי להבטיח שפקידיו והעובדים איתו ישמרו אף הם על החובה המוטלת עליו לפי פסקה א' מכלל זה.

ב. החלטות הוועדה

9.1 מי רשאי לשחרר חבר מחובת הסודיות

האורגן בחברה אשר מוסמך לשחרר את החבר מחובת הסודיות החלה עליו - הינו הדירקטוריון [במקרה המתאים - ההנהלה] - כלומר אלה הממונים על בקרת העל בחברה והעוסקים בענייניה הכספיים והעסקיים של החברה.

9.2 דרישת הלקוח מחבר לפעול בניגוד לחובתו המקצועית

הוועד המרכזי אישר לפרסום ב"ידיעון" הלשכה את החלטתו בנושא שבנדון ולפיה: "חבר שמוצע להחליפו, לא יוכל להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה, בהתאם לכלל 16 של כללי ההתנהגות המקצועית, מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן, על החבר לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה".

משמע - כדי שהחבר המוחלף לא יסתתר מאחורי טענה סתמית של נימוק מקצועי. אם לחבר המוחלף יש סיבות מקצועיות מוצדקות לדעתו להתנגדותו לחילופין, עליו לקבל הסכמת הלקוח כדי שיוכל לפרטן, שאילולא כן הוא לא יוכל לקבל את הגנת זכויותיו ע"י הלשכה [ראה גם פרק 6 "סודיות", סע' 6.1.3 (ב) וכן סע' 6.2.1.3 לעיל].

9.3 האמצעי למסירת מידע לבעלי המניות

בהתאם למגבלות חובת הסודיות החלה על חבר, הוא מנוע מלמסור לבעלי מניות מידע על המבוקר. דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים הוא האמצעי בו רואה החשבון המבקר מביע את עמדתו לגבי נאותות הדוחות הכספיים של החברה.

9.4 הטלת עיקול ע"י רו"ח ולטובתו שמקורו בחוב המגיע ללקוח

חבר רשאי לעשות שימוש במידע, שהגיע לידיעתו מתוקף תפקידו כרו"ח מבקר, על אודות כספים ונכסים של המבוקר ולפעול להטלת עיקול לצורך מימוש חובו שלו.

סודיות - החלטות הוועדה - המשך

9.5 השמרת מסמכים/קבצי מחשב לפי דרישת לקוח

חבר המתבקש ע"י לקוחו לשעבר למחוק מהמחשב של החבר את כל המידע והנתונים הקשורים אליו וכן להשמיד כל מסמך ומידע פיזי הקיים במשרדו והקשור בו, יפעל כדלהלן:

9.5.1 חובה על החבר לשמור בידו תיעוד הביקורת (ניירות העבודה) וכן כל מסמך אחר של צד ג' או של הלקוח אשר בידי החבר בקשר עם מתן דוח רואה חשבון מבקר או כל דוח או אישור אחר בעקבות ביקורת, וזאת לצורך אימות כל טענה אשר עלולה להיות מועלית בפניו, בעתיד, על ידי צד שלישי כלשהו/משתמש הדוח.

9.5.2 ככל שהחבר משאיר אצלו מסמך, תיעוד ביקורת (ניירות עבודה) או נתונים של הלקוח שהוכנו בעבורו, חלה על החבר חובת הסודיות.

9.5.3 ככל שמדובר במסמכים אחרים של הלקוח, שאינם קשורים בעבודת ביקורת (לרבות צילומים) ראוי שהחבר יחזיר ללקוחו את המסמכים/צילומים תוך קבלת מסמך החתום על ידי הלקוח המאשר שקיבל לידיו מסמכים אלו (וכן קבצי מחשב) כאשר אישור הלקוח יכלול הצהרה בדבר: (1) דרישת הלקוח לקבל לידיו את המסמכים (2) ידיעת הלקוח כי לאחר קבלת מסמכים אלו בידי, לא נותרו בידי החבר כל מסמך או עותק הימנו. בהקשר זה יצוין כי ראוי שהחבר יעתיק את כול קבצי המחשב אותם הוא נתבקש למחוק - ל- CD או דיסק און קי ולמסור את הקבצים המועתקים ללקוח תוך החתמתו על קבלתם, כאמור לעיל.

9.5.4 ככל שמדובר בהעתק דוח שנתי בו כלולה גם הכנסות בת הזוג של הלקוח, חובה על החבר לקבל גם את אישורה של בת הזוג לפעולה בנוגע למסמכים המתייחסים אליה.

9.6 חשיפת דוח הלקוח בפני בית דין לתביעות קטנות כאמצעי לגביית שכ"ט המגיע מלקוחו

9.6.1 חבר הפונה לבית דין לתביעות קטנות כדי לגבות חוב המגיע לו, לדעתו, מלקוחו:

9.6.1.1 חייב למצות כל דרך אפשרית לגביית החוב בטרם יפנה לבית הדין;

9.6.1.2 יחשוף בפני בית הדין רק את המידע המצומצם ההכרחי להעמיד את עילת התביעה. משמע - לשם הוכחת בדיקת טענתו של החבר לשכ"ט בפני בית הדין. בהתאם, לא יחשוף החבר את כל הדוח של לקוחו אלא רק סממנים המעידים כי הוא אכן הגיש את הדוח/דוחות לתעודתם;

9.6.1.3 חבר החושף את כול הדוח של לקוחו, הרי שהוא הפר, לכאורה, את חובת הסודיות.

9.6.2 מובאת להלן חו"ד של פרופ' י' גרוס:

"ניתן לבחון את תלונתו של הלקוח נגד רוח"ח על פי החריג לחובת הסודיות וכן על פי הסייגים לחריג כפי שנקבעו בפרשת עו"ד פלונית.

דהיינו, רשאי רואה החשבון להציג את המסמכים של לקוחו אולם יש לבחון האם דובר בנסיבות לפיהן נאלץ רוח"ח לתבוע את לקוחו לתשלום שכ"ט, לאחר שנקט בכל הצעדים האפשריים כדי לבוא על שכרו בטרם נחשף המידע ובלא שחשיפת המידע שימש לאיום, לחץ או השפעה פסולה לצורך השגת שכר. כמו כן, יש לבחון האם חשיפת המידע אכן הינה הכרחית לשם הגנת זכויותיו של רוח"ח לצורכי עילת התביעה ויש לברר האם נחשף כך המידע המצומצם ההכרחי להעמיד את עילת התביעה".

סודיות - החלטות הוועדה - המשך

9.7 מחלוקת בין בני זוג

חשיפת מידע עסקי על אחד מבני הזוג בהליך פירוד חבר מנוע מלתת לבן/בת הזוג שאינו בן הזוג הרשום, הנמצא בהליך פירוד, כול מסמך שנוגע לרכושו ו/או להכנסותיו של לבן/בת הזוג שאינו בן הזוג הרשום, אלא על פי הסכמת הצד השני או צו בית משפט.

9.8 מכרזים - ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר

חבר המשתתף במכרז למתן שירותים מקצועיים שאינם "ראיית חשבון" רשאי לציין את שמות החברות הציבוריות המדווחות שבטיפולו וסוג מתן השירות. לא כן כאשר מדובר בחברות פרטיות, כי אז עליו לקבל קודם לכן את הסכמת החברות לכך.

9.9 מסירת מידע/מסמכים אודות/של הלקוח

9.9.1 חבר מנוע מלמסור כל מידע או מסמך - לגורם כלשהו - שאינו דירקטוריון החברה - אלא אם קיבל היתר מיוחד לעניין זה בהחלטה של דירקטוריון החברה.

9.9.2 כאשר ישנם מספר דירקטורים בחברה - כל מסירת מידע או מסמך לגורם כלשהו - מחייבת החלטה של הדירקטוריון - שמשמעה - הסכמה של הדירקטוריון בהתאם לחוק (רוב רגיל) או בהתאם לתקנון החברה.

9.9.3 על החבר להפנות כל אדם: בעל מניות / דירקטור/ נושה/ כונס של נכס מנכסי החברה וכיוצ"ב אל דירקטוריון החברה [ובמקרים המתאימים להנהלת החברה] מאחר שרק הם מוסמכים למסור מידע או מסמכים הנוגעים לחברה.

9.9.4 אין למסור מידע/מסמכים של לקוח שנפטר לגורם כלשהו - אלא על סמך צו ירושה או צו קיום צוואה.

בשעה שלקוח נפטר - הרי שעד שיתקבל צו ירושה או צו קיום צוואה מאושר כדין - מנוע החבר מלמסור מידע אודות עסקי הלקוח שנפטר לגורם כלשהו. לכשיתקבל צו הירושה או צו קיום צוואה - יפעל החבר כפי שצו הירושה או צו קיום הצוואה מורה.

9.9.5 אין להעביר מסמכים של החברה או מידע על עיניני החברה לאחד משני בעלי המניות מבלי לקבל את הסכמת בעל המניות השני.

בעת סכסוך בין שני בעלי המניות שבחברה לא ניתן להעביר מידע ו/או מסמכים לאחד מבעלי המניות מבלי לקבל החלטת דירקטוריון לכך, מראש.

סודיות - החלטות הוועדה - המשך

9.9.6 איסור מסירת דוח כספי לבעל מניות

חבר מנוע מלמסור העתק מהדוחות הכספיים המבוקרים לבעל מניות בחברה.

קבלת מידע על החברה ופעולותיה הינה זכות המעוגנת בחוק בהתאם לאורגן המבקש את המידע.

בעל המידע הינה החברה והיא זאת המחויבת במתן המידע או דוח בגין פעולותיה.
כך גם לגבי בעל מניות המבקש עותק מהדוחות הכספיים.

רואה חשבון מבקר, מאשר את ממצאי הביקורת שלו בדוח רואה החשבון שלו, הנחתם לאחר שדירקטוריון החברה אישר את הדוחות הכספיים. אישור זה מתבטא בחתימתו על דוח המבקר. כל פעולה נוספת מצד רואה החשבון המבקר מחייבת הרשאה פרטנית מטעם הדירקטוריון.

9.10 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות

חבר רשאי לתת שירותי ביקורת ושירותים נלווים לחברות מתחרות.

9.11 עדות בית משפט

חבר המוזמן להעיד בבית משפט, יבהיר לבית המשפט כי חלה עליו חובת הסודיות, כמתבקש מכללי ההתנהגות המקצועית. בית המשפט רשאי להורות לחבר לגלות כל מידע שבידו.

9.12 עדות במשטרה

9.12.1 חבר חייב למסור עדות במשטרה כשהוא מתבקש לכך, גם ללא צו מבימ"ש, וזאת משום שהחוק בישראל אשר העניק חיסיון לקבוצת בעלי מקצוע חופשי (כמו רופאים, עו"ד ואחרים) - לא עשה כן לגבי רואי חשבון.

9.12.2 סע' 2(1) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות) קובע לאמור:
"2. חקירת עדים על-ידי קצין משטרה וכו'
קצין משטרה בדרגת מפקח ומעלה, או כל קצין אחר או סוג אחר של קצינים המורשים בכתב, בדרך כלל או במיוחד, על ידי שר המשפטים, לערוך חקירות על ביצוע עבירות, רשאי לחקור בעל-פה כל אדם המכיר, לפי הסברה, את עובדותיה ונסיבותיה של כל עבירה, שעליה חוקר אותו קצין-משטרה או אותו קצין מורשה אחר כנ"ל ורשאי לרשום בכתב כל הודעה, שמוסרה אדם הנחקר כך".

9.13 עדות רו"ח שכיר בעניין לקוח של מעבידו לשעבר

חבר אשר נתבקש ע"י ב"כ של לקוח בפירמת רו"ח בה עבד כשכיר להעיד מטעם התביעה כנגד הפירמה - מעבידו לשעבר - חייב בסודיות ומנוע מלתת חוות דעת או תצהיר ללקוח. אך ככל שיידרש להעיד, ובית המשפט יורה לו - חייב החבר לתת את עדותו בפניו.

סודיות - החלטות הוועדה - המשך

עובד שעזב למקום חדש 9.14

חובת הסודיות על עובד שעזב 9.14.1

עובד אשר עבד בפירמת רו"ח ועתה הוא עובד במקום אחר (לרבות במשרדי רשות המיסים) חב חובת סודיות בגין ידיעותיו הנובעות מתקופת עבודתו בפירמת רוה"ח. עבודתו הנוכחית במקום האחר אינה משחררת אותו מהחובה דלעיל והוא אינו רשאי לעשות שימוש במידע שהגיע אליו בכל נושא הקשור אל פירמת רוה"ח בה עבד ואל לקוחותיה.

פירוט הניסיון ושמות לקוחות במשרד שעזב 9.14.2

חבר רשאי לפרט את ניסיונו המקצועי ותחומי עיסוקו בפירמת רוה"ח בה עבד ובה רכש את הניסיון האמור - תוך ציון שם הפירמה - אך ללא ציון שמות הלקוחות שאינם תאגידיים מדווחים. האמור כפוף למגבלה שיכולה להיות לחבר, מכוח הסכם בינו לבין הפירמה לעניין זה.

פטירת לקוח - השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים 9.15

חבר חב בחובת הסודיות כלפי לקוחו שנפטר ועליו לפעול אך ורק ע"ס צו ירושה או צו קיום צוואה. ללא אחד מאלה, אין הוא רשאי למסור שום מידע או מסמך לאחר כלשהו.

צו בית משפט - החובה להעברת מסמכים לצד ג' 9.16

חבר חייב להעביר מסמכים על פי צו של בית המשפט. עם זאת, ייתכן ופרסום המידע המבוקש או חלקו עלול לגרום נזק לצד כלשהו (לרבות צד שאינו קשור בהליך בפני בית המשפט) ולפיכך, ראוי לאפשר את מסירת החומר במגבלות לעניין זה או לאפשר לחבר או לצד האחר לפנות לבית המשפט, מוציא הצו, בבקשה מתאימה.

- - -

פרק 10

עבודה על בסיס הצלחה

עבודה על בסיס הצלחה

תוכן הפרק

ע מ ו ד

- 78 א. כלל 13 לכללי ההתנהגות המקצועית
- 79 ב. תקנה 2(ב)(1) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים
ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר),
התשס"ח-2008
- 79 ג. חוק החברות, התשנ"ט - 1999 - סעיף 166:
איסור התניית שכר או מתן שיפוי
- 79 ד. החלטות הוועדה
- 79 10.1 שכר טרחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים מלקוחות שאינם לקוחות
ביקורת

עבודה על בסיס הצלחה

א. כלל 13 לכללי ההתנהגות המקצועית

א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שירותי ראיית חשבון או שירות אחר שיוחד על-פי דין לרואה חשבון, שכר לפי תוצאות השירות שנתן.

ב. חבר לא ייתן ולא יציע שירות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות. השכר הסביר והמקובל לגבי שירות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:

- (□) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שירות;
- (□) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שירות היא חיונית לצורך ביצועו;
- (□) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השירות ברמה מקצועית נאותה;
- (□) רמת האחראיות הכרוכה בביצוע השירות;
- (□) תקופת הביצוע של השירות.

בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ-2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השירות לגבי שירות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות.

ג. האמור בפסקה ב' לעיל לא יחול לגבי:

1. שירות מקצועי הניתן למוסד ציבורי, כל עוד ההפרש בין השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות לבין התמורה בפועל בגינו אינו עולה על סכום שיכול להיחשב כתרומה סבירה למוסד כזה, מבחינתו האישית של רואה החשבון נותן השירות או מבחינת הפירמה נותנת השירות, לפי העניין.

בפסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, בין אם הגוף הנדון מימש את זכותו לקבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לצרכי מס ובין אם בחר שלא לעשות כן.

2. שירות מקצועי שאינו כרוך במתן חוות דעת כלשהיא, הניתן במסגרת של קשר אישי.

ד. אין באמור בפסקאות ב' ו-ג' לעיל כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפסקה ג' לעיל) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.

עבודה על בסיס הצלחה - המשך

ב. תקנה 2(ב)(1) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008:

"... חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים אם התקיים ... :
(1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר, בונוס או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח...." (*)

ג. חוק החברות, התשנ"ט - 1999 - סעיף 166: איסור התניית שכר או מתן שיפוי:

"(א) חברה לא תתנה את תשלום שכר טרחתו של רואה חשבון מבקר בתנאים המגבילים את אופן ביצוע פעולת הביקורת (ביקורת לשם מתן חוות דעת, סעי' 154(א) לחוק החברות, ה.פ.) או הקושרים בין תוצאות ביקורת לבין שכר הטרחה."

ד. החלטות הוועדה

10.1 שכר טרחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים מלקוחות שאינם לקוחות ביקורת

חבר רשאי לדרוש קבלת שכ"ט מותנה בעבור עיסוקים נלווים מלקוחות שאינם לקוחות ביקורת.

- - -

(*) הבהרה: האמור מתייחס אך ורק בעבור פעולת ביקורת, כך שאין נפקות לעניין גביית שכר טרחה לפי תוצאות בעבור מתן שירות נלווה שאינו ניתן ללקוח ביקורת (ה.פ.).

פרק 11

עיכוב מסמכים של לקוח

עיכוב מסמכים של לקוח

תוכן הפרק

ע מ ד

82

החלטות הוועדה

82

11.1 זכות החבר לעיכוב מסמכי לקוח

82

11.2 עיכוב בהגשת דוח לרשות המיסים

82

11.3 המצאת מסמך לבעל מניות של חברה שנותרה חייבת כספים לחבר

עיכוב מסמכים של לקוח

החלטות הוועדה

11.1 זכות החבר לעיכוב מסמכי לקוח

לאור פסקי הדין הסותרים ובהיעדר פסק דין מחייב של בית המשפט העליון, קיימת עדיין אי הבהירות, משפטית, באשר לזכות רואה החשבון לעיכוב מסמכים של לקוחו שעה שהלקוח חייב לו כספים. לפיכך, ההכרה בזכות העיכוב העומדת לרואה החשבון על ידי בתי המשפט - אינה ודאית.

לדעת הוועדה, התנהגות מוסרית ואתית ראויה, בהתאם לכלל 2א' לכללים מחייבת את החבר, הניצב בפני דילמה בעניין זה, לעשות כל מאמץ אפשרי, במסגרת התנהגות בהגינות ובתום לב, להביא בשיקוליו את איזון האינטרסים של שני הצדדים. קרי, מניעת נזק ללקוח או צמצומו, כנובע מעיכוב מסמכיו לעומת התועלת שתצמח לחבר מעיכוב המסמכים. מובן שהחבר רשאי להביא בשיקוליו גם את אפשרות הלקוח לצמצם את נזקו בדרך של העמדת בטוחה לפירעון החוב ולעניין זה אף ראוי שהחבר יציע ללקוחו באופן פורמאלי את האפשרות של העמדת בטוחה כאמור.

במצב בו החבר, לאחר שפעל כאמור, הגיע למסקנה שאין בפניו כל דרך אחרת זולת הסעד העצמי של עיכוב מסמכי הלקוח, ישקול קבלת חוות דעת משפטית לפני נקיטת צעד זה.

11.2 עיכוב בהגשת דוח לרשות המיסים

חבר אינו רשאי לעכב הגשת דוחות של לקוחו לרשות המיסים מכול סיבה שהיא, לרבות קיום חוב כספי כלפיו. הדברים נכונים גם אם מדובר בעסק בחיסול. זאת, לאור מחויבות החבר, בהתאם לכלל 2 א' לכללי ההתנהגות המקצועית לשמור על רמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.

11.3 המצאת מסמך לבעל מניות של חברה שנתרה חייבת כספים לחבר

חבר המתבקש להמציא לבעל מניות בחברה - החייבת כספים לחבר - מסמכים מסוימים (כגון, טופס 106 של בעל המניות לצורך הגשת הדוח האישי שלו לרשויות המס) - רשאי למסור כמבוקש ובלבד:

11.3.1 שהחבר ינהג בהתאם לחובת הסודיות החלה עליו, לרבות כלפי החברה, משמע - החבר מנוע מלמסור כל מידע או מסמך בקשר לחברה, אלא בהסכמת האורגנים שלה - מנהליה.

11.3.2 שהחבר לא יעכב מסמך בידיו כאשר למסמך זה אין ערך משמעותי לחבר. מובן שבמקרה זה זכאי החבר לשכר בעד טרחתו בהמצאת עותק המסמך המבוקש.

- - -