



**משולחנה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה)**

אריה רפפורט, רו"ח - יו"ר

**תמצית נושאים ועניינים שעלו לדיון במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם בתקופה**

**מ- 1/2021 ועד 3/2021**

**הרחבה בנושאים אלה ואחרים – ראה ב"לקט" - תמצית החלטות והבהרות הוועדה**

**שמופיע במרשתת הלשכה**

**תוכן עניינים**

<u>עמוד</u>	
1	<b>א. כללי</b> רישום רואה חשבון ברשויות המס
1-2	<b>ב. אי-תלות</b>
1	1. ניהול חשבונות ללקוח ושירותים נוספים
1	2. החזקת מניות של חברה פרטית בנאמנות לטובת הבעלים
2	3. ניהול חשבונות וביקורת ע"י רו"ח יחיד (sole practitioner)
2	4. ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות
2-3	<b>ג. חילופי רו"ח</b>
2	1. רישום חבר כמייצג ברשויות המס ללקוחות ביקורת – מחייב הסכמת רוה"ח המוחלף
3	2. החובה לפנות לרוה"ח המוחלף גם אם הוא בנבצרות
3	3. התנגדות לחילופין בשל הטענה כי הליך מינויו של החבר המוחלף אינו חוקי – אינה קבילה
3	<b>ד. כלל 15</b>
3	1. השכרת חדר לבעל מקצוע חופשי אחר במשרד רוה"ח
3-4	<b>ה. סודיות</b>
3	1. הסמכות למסור מסמכים ומידע מטעם חברה
3	2. מה רוה"ח המבקר רשאי למסור
3	3. איסור מסירת מסמכים/מידע לבן/בת זוג שאיננו/ה "בן הזוג הרשום" בהתייחס לדוחות אישיים
4	<b>ו. עכבון מסמכים</b>
4	1. זכות לעיכוב מסמכי לקוח ע"י החבר – אינה חד משמעית
5-7	<b>ז. פרסום ופרסומת</b>
5	1. קידום ממומן בגוגל – מותר
5	2. קידום ממומן ברשתות חברתיות (כגון: פייסבוק ואינסטגרם) – אסור
5	3. הכנת סרטוני הדרכה חינוכיים ביוטיוב ללא פרסום (ולא בתשלום) – מותר, בהסתייגות
5	4. קידום של סרטונים ביוטיוב תמורת תשלום – מותר
5	5. משלוח ברכות ימי הולדת ופרחים – מותר – רק ללקוחות הפירמה
5-6	6. דוגמאות לדברי שבח עצמיים האסורים על פי כלל 17
6-7	7. פרסום באמצעים דיגיטליים – מותר עפ"י הנחיות מועצת רו"ח בהבהרתה מתאריך 15.2.2021
7	8. פרסום באתר הבית של קיבוץ – אסור
7	9. פרסום באמצעות חברת "מסלול ירוק בע"מ" המפרסמת עסקים בקיבוצים ומושבים שיתופיים בתמורה להטבה שאותם עסקים מעניקים לכלל לקוחותיהם
7	<b>ח. רו"ח שכיר בתאגיד – חתימה על מסמך: "נאמן למקור"</b>



## משולחנה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה)

אריה רפפורט, רו"ח - יו"ר

### תמצית נושאים ועניינים שעלו לדיון במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם בתקופה מ- 1/2021 ועד 3/2021

מידי רבעון מביאה הוועדה תמצית נושאים ועניינים עקרוניים שעלו לדיון בוועדה והמענה שניתן להם. נושאים ועניינים עקרוניים אלה מתייחסים לפניות פרטניות ועל כן, אינם משקפים בהכרח מצב עובדתי אחר. עם זאת, מענה לנושאים שעלו בישיבות הוועדה יכול לשמש כקו מנחה לחברים ומכאן חשיבות הפרסום.

עם זאת, מודגש כי בכל מקרה של חוסר בהירות או בעת קיומן של נסיבות אחרות, הגם שדומות למקרים המוצגים בתמצית זאת, יש לפנות לוועדה, כנדרש בכלל 18 א' לכללי ההתנהגות המקצועית, על מנת לקבל את עמדת הוועדה בנסיבות הקונקרטיות.

להלן תמצית החלטות הוועדה בנושאים אשר עלו על סדר יומה, בתקופה הנ"ל  
לפי סדר א"ב

#### א. כללי

##### רישום רואה חשבון ברשויות המס

רואה חשבון המעוניין לעסוק בראיית חשבון (וגם בעיסוקים נלווים) חייב להירשם בקטגוריית "ראיית חשבון" ברשויות המס. עם זאת, לא קיימת מניעה להירשם ב"עוסק מורשה" נפרד לכל תחום פעילות.

#### ב. אי-תלות

##### 1. ניהול חשבונות ללקוח ושירותים נוספים

חבר רשאי לתת שירותי הנהלת חשבונות ללקוח שהוא חברה פרטית ובנוסף לערוך בעבורו: הפקת תעודות משלוח ללקוחותיו בטרם יציאת המשלוח, התחשבנות מול לקוחותיו והפקת חשבוניות בהתאם לתעודות המשלוח. אך זאת, בכפוף לכך שרואה החשבון המטפל בביקורת הדוחות הכספיים של החברה אינו קשור לפעולות אלו וכן, כי אין בפעולות אלו משום קבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח.

##### 2. החזקת מניות של חברה פרטית בנאמנות לטובת הבעלים

חבר רשאי לשמש כנאמן המחזיק במניות חברה המבוקרת על ידו כל עוד החזקה היא טכנית בלבד שאין עימה קבלת החלטות ניהוליות מטעם החברה או לגביה. על החבר לוודא כי רישום נאמנות זה נעשה למטרה לגיטימית.



### 3. ניהול חשבונות וביקורת ע"י רו"ח יחיד (sole practitioner)

רואה חשבון מבקר יחיד המוגדר כ- sole practitioner, משמע – רואה חשבון שאין לו עוזרים, מנוע מלבקר ישות שהוא מנהל את החשבונות שלה.

### 4. ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות

**המקרה:** רו"ח מכהן כמנהל כספים בעמותה והינו גם בעל זכות חתימה בה. העמותה עוסקת גם בתמיכה בעמותות אחרות. אחת העמותות הנתמכות פנתה אליו על מנת שישמש בה (בעמותה הנתמכת) כרואה החשבון המבקר שלה. אותה עמותה נתמכת, בהיקף של 30% ממחזור השנתי, ע"י העמותה התומכת.

**ההחלטה:** בנסיבות אלה, בהן רוה"ח - מנהל הכספים בעמותה התומכת הוא גם זה שחותם על המחאות התמיכה לעמותה האחרת (יחד עם מורשי חתימה נוספים), רואים זאת כ"קשר כלכלי או קשר עסקי...". לפיכך, חל איסור על רוה"ח לקבל את המינוי בנסיבות בהן הקשר הכלכלי או הקשר העסקי הינו **מהותי**.

רק במקרה שבו התמיכה בעמותה אינה מהותית לעמותה הנתמכת, הרי שאין מניעה למינויו כרואה החשבון המבקר של אותה עמותה נתמכת.

יחד עם זאת, ראוי רואה החשבון לבחון את עצמו, בהיבט של היעדר ניגוד עניינים ו- "אי תלות" גם בהקשר התודעתי הרחב של State of mind. קרי, על רואה החשבון המבקר לבחון את עצמו ולהיות בטוח שאכן הוא נמצא במצב של היעדר ניגוד עניינים עם תפקידו כמנהל כספים בעמותה, כמתואר לעיל.

בשולי העניין יצוין כי על-פי עקרון השקיפות ולמעשה לפי הוראות כלל 2 א' לכללי ההתנהגות המקצועית, ככל שחבר מתבקש להתמנות לרוה"ח המבקר של גוף הנתמך בהיקף כלשהו על ידי מעסיקתו-העמותה התומכת, הוא מחויב ליידע את מעסיקתו (ואף לקבל הסכמתה, מראש), טרם קבלת המינוי.

## ג. חילופי רו"ח

### 1. רישום חבר כמייצג ברשויות המס ללקוחות ביקורת – מחייב הסכמת רוה"ח המוחלף

רישום חבר כמייצג ברשויות המס ללקוחות ביקורת נכנס לתחום "ראיית חשבון", פעולה המחייבת פנייה מראש לרואה החשבון המכהן על מנת לברר באם קיימת מניעה מבחינתו לכך שרואה החשבון החדש יקבל על עצמו את המינוי. הדבר נכון גם אם החבר המוחלף מבקש להירשם כמייצג לצורכי הדיווח השוטף בלבד ולא בעבור ייצוג הלקוח כרואה חשבון מבקר שלו.

למען הסר ספק, רישום חבר כמייצג ברשויות המס ללקוחות **שאינם** לקוחות ביקורת אינה מחייבת הסכמת החבר המוחלף אך מן הראוי הוא כי החבר המוחלף יידע את חברו המוחלף על כך.



## 2. החובה לפנות לרוה"ח המוחלף גם אם הוא בנבצרות

גם אם חבר נמצא בנבצרות, מכל סיבה שהיא, על החבר המחליף לפנות אליו בכתב, כמקובל עפ"י כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית כדי לברר אם קיימת מניעה מצידו שהחבר המחליף יקבל על עצמו את המינוי.

## 3. התנגדות לחילופין בשל הטענה כי הליך מינויו של החבר המחליף אינו חוקי – אינה קבילה

עמותה/חברה רשאית להחליף, בכל עת, את רואה החשבון המבקר שלה. הליך בלתי תקין של המינוי / החלפת רואה החשבון המבקר, אינו כלול בסיבות אשר על פיהם רשאי רואה החשבון המבקר המוחלף להביע התנגדות או מתן הודעה לרואה החשבון המחליף את מניעותו מלכהן כרואה החשבון המחליף. לפיכך, אין להתנגדותו של רואה החשבון המוחלף, בנימוק זה כל תוקף, בהיבט כללי ההתנהגות המקצועית.

לא מיותר הוא לציין כי חשוב ביותר שרוה"ח המחליף ימונה כדון, בהחלטה של האסיפה הכללית.

## ד. כלל 15

### 1. השכרת חדר לבעל מקצוע חופשי אחר במשרד רוה"ח

השכרת חדר לבעל מקצוע חופשי אחר במשרד רואי חשבון מותרת גם אם ישנה כניסה אחת לשני המשרדים: משרד רואי החשבון ומשרדו של בעל המקצוע החופשי האחר – ואין הדבר מהווה פגיעה בכללי ההתנהגות המקצועית. זאת, כל עוד העיסוק של בעל מקצוע החופשי האחר אינו "עלול לפגוע בכבוד המקצוע", כפי שנקבע בכלל 15 מכללי ההתנהגות, הקובע לאמור:

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

כמו כן, השילוט על דלת הכניסה למשרד רואי החשבון יכול לכלול גם את זה של שוכר החדר.

## ה. סודיות

### 1. הסמכות למסור מסמכים ומידע מטעם חברה

כל פניה לקבלת מסמכים או מידע אודות החברה, מכל סוג שהוא, צריכה להיות מופנית להנהלת החברה ולדירקטוריון באשר הם הסמכות הבלעדית בחברה לאישור מסירת מידע בקשר עם החברה.



**2. מה רואה"ח המבקר רשאי למסור**

ככל שהנהלת החברה או הדירקטוריון ינחו את רואה החשבון, רשאי הוא לכבד את הבקשה ולהמציא כל מסמך כמבוקש.

**3. איסור מסירת מסמכים/מידע לבן/בת זוג שאינו/ה "בן הזוג הרשום" בהתייחס לדוחות אישיים**

**3.1** חבר מנוע מלמסור מסמכים/מידע באשר לנתונים מתוך הדוחות האישיים של בן/בת הזוג שאינו/ה "בן הזוג הרשום" ללא הסכמת "בן הזוג הרשום".

**3.2** אין מניעה למסור לבן הזוג שאינו "בן הזוג הרשום" את המסמכים/מידע הרלוונטיים לגביו/ה בלבד גם ללא הסכמת "בן הזוג הרשום". במקרה כזה על החבר למנוע כל חשיפה של נתוני "בן הזוג הרשום", כגון: ע"י השחרת המידע וכיו"ב.

**3.3** עם זאת, ראוי כי רואה החשבון יפנה לצד שכנגד לשם קבלת אישורו למתן כל הנתונים המבוקשים.

**1. עכבון מסמכים**

**1. זכות לעיכוב מסמכי לקוח ע"י החבר – אינה חד משמעית**

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 העיכובן העומדת לרואה החשבון על ידי בתי המשפט - אינה ודאית.

יצוין כי גיבויים של מערכת הנהלת החשבונות ומשכורות כמו גם מסמכי המקור מהם הופקו רישומי הנהלת החשבונות הינם רכוש הלקוח, ולפיכך, ככל שהלקוח שילם בעדם, במסגרת תשלומיו עבור שירותי הנהלת החשבונות, על החבר להחזירם ללקוח ולא לעכבם. עם זאת, על החבר לשקול בזהירות את עיכובם בגין חוב כספי אחר שאינו קשור בשירותי הנהלת החשבונות.

יובהר כי התנהגות מוסרית ואתית ראויה, בהתאם לכלל 2א' לכללי ההתנהגות המקצועית, מחייבת את החבר, הניצב בפני דילמה זאת, לפעול בדרך של התנהגות בהגינות ובתום לב ולהביא בשיקוליו את איזון האינטרסים של שני הצדדים. קרי, לאפשר מניעת נזק ללקוח או צמצומו, כנובע מעיכוב מסמכי לעומת התועלת שתצמח לחבר מעיכוב המסמכים בידיו.

מובן שהחבר רשאי להביא בשיקוליו גם את אפשרות הלקוח לצמצם את ניזוקו 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.



הרחבה בעניין ראה ב"לקט" – החלטות והבהרות הלשכה המופיע במרשתת הלשכה.

## ז. פרסום ופרסומת

### 1. קידום ממומן בגוגל – מותר

### 2. קידום ממומן ברשתות חברתיות (כגון: פייסבוק ואינסטגרם) – אסור

כללי ההתנהגות המקצועית התייחסו לאתר האינטרנט של החבר בלבד, ולא לדף הפייסבוק/אינסטגרם שלו. אמנם כשהותקנו/עודכנו הכללים בעניין זה הפייסבוק/אינסטגרם היה "בחיתוליו" ולכן לא הייתה התייחסות לכך בכללים. מכל מקום, ניתן לראות בדף הפייסבוק/אינסטגרם של החבר חלופה לאתר האינטרנט שלו ולפיכך הפרסום בו מותר כבאתר האינטרנט של החבר – תוך מגבלת ההיתר לפרסום כמובא בכלל 17.

עם זאת, בעניין קידום הדף העסקי בפייסבוק/אינסטגרם – הרי שהוא אסור וזאת משום שקידום כזה למעשה הינו יזום על ידי החבר תמורת תשלום ונשלח בו זמנית לכל דפי הפייסבוק/אינסטגרם אשר החבר קשור בהם לעניין זה. כלומר, החברים ברשת החברתית הזו מקבלים אל דפי הפייסבוק/אינסטגרם שלהם את הקידום שנעשה על ידי החבר מבלי שביקשו זאת. פעולה זאת הינה פרסום ישיר לקהל מסוים אשר אינו מותר על פי כלל 17.

הדבר שונה בהשוואה לקידום אתר האינטרנט בגוגל – שם אין איסור וזאת משום שכל שנעשה הוא קידום מיקום אתר האינטרנט של החבר על ידי גוגל לעומת אתרים אחרים [דבר הכרוך בתשלום] אך אין בו דחיפה יזומה של פרסומת לקהל מסוים.

### 3. הכנת סרטוני הדרכה חינוכיים ביוטיוב ללא פרסום (ולא בתשלום) – מותר, בהסתייגות

הכנת סרטוני הדרכה חינוכיים והפצתם ביוטיוב מותרת אך כפופה להוראות כלל 17 – איסור פרסום. משמע - את שמותר לפרסם עפ"י כלל 17 אפשר לכלול בסרטונים אלה הכוללים, מלבד ההדרכה, מידע עובדתי על דרכי התקשרות עם המשרד, שנות ותק, מומחיות וכיו"ב.

### 4. קידום של סרטונים ביוטיוב תמורת תשלום – מותר

### 5. משלוח ברכות ימי הולדת ופרחים – מותר – רק ללקוחות הפירמה

### 6. דוגמאות לדברי שבח עצמיים האסורים על פי כלל 17:

6.1. "... איתנו תחסוך בזמן ותקבל תמונת מצב ... און לייך".



6.2. "אנו מציעים שירות בלעדי ... בקליק באפליקציה, ככה לא תפספס... , ככה לא תהיה מופתע..."

6.3. "...וכל זה מבלי להתפשר .... על שירות אישי ומקצועי ... של משרד מהמובילים בארץ."

7. **פרסום באמצעים דיגיטליים – מותר עפ"י הנחיות מועצת רו"ח בהבהרתה מתאריך 15.2.2021**

"בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965 (להלן: "התקנות") במסגרת ההגדרה "אמצעי תקשורת אלקטרוניים – למעט אתר האינטרנט של רואה החשבון", המועצה רואה לנכון להבהיר כי פרשנותה למונח "אתר האינטרנט של רואה החשבון" כוללת כיום גם דפי בית, עמודי פרופיל ודפי משתמש ייעודיים ברשתות חברתיות אינטרנטיות בהן חבר רואה החשבון או משרדו.

זאת, ככל שהכניסה לעמוד ברשת חברתית כאמור מותנית בחיפוש יזום מצד משתמשי רשת האינטרנט, למטרת התקשורת עם רואה החשבון או ברור מידע על אודותיו, ובמידה והעמוד אינו מקושר באופן ישיר לתכנים פרטיים והוא נועד למטרות מקצועיות בלבד. כל האמור, מבלי לגרוע מיתר החובות החלות על פרסומת לרואי חשבון בהתאם לתקנות.

המועצה מבקשת להזכיר כי כל פרסומת לרואי חשבון באמצעים אלקטרוניים אשר אינם עומדים בתנאים שלעיל היא אסורה, בהתאם להוראת תקנה 2(ג) לתקנות.

מהאמור בהבהרת המועצה עולה כי חלה הרחבה לפירוש המונח "אתר האינטרנט של רואה החשבון" והוא כולל עתה גם "דפי בית", "עמודי פרופיל" ו"דפי משתמש ייעודיים ברשתות חברתיות אינטרנטיות בהן חבר רואה החשבון או משרדו".

באשר לתוכן הפרסום הבהירה המועצה:

"בנוסף, המועצה תבקש להבהיר כי במסגרת הפרטים אשר רואה חשבון רשאי לכלול במסגרת פרסומת מותרת, בהתאם להוראת תקנה 2(ב) לתקנות, ומבלי לגרוע מהאמור בה, רשאי רואה החשבון לציין גם את הפרטים הבאים:

- ספרים, מאמרים, עבודות מחקר ותוכנות מחשב בתחום המקצועי שחיבר רואה החשבון;

- משרות הוראה שבהן שימש או משמש רואה החשבון;

- חברות של רואה החשבון בארגונים מקצועיים בארץ או מחוץ לישראל;



- כל תפקיד נוסף שממלא או שמילא רואה החשבון, לרבות בשירות הצבאי או בשירות לאומי, ולמעט תפקיד ציבורי שהוא ממלא כיום על פי דין;
  - פעילות התנדבותית של רואה החשבון;
  - מלל חופשי שעניינו הצעת שירותי ראיית חשבון ושירותים נלווים על ידי רואה החשבון שאינו כולל התייחסות לשכר הטרחה [ההדגשה אינה במקור].  
ולמען הסר ספק – ציון בפרסום על הנחות בשכר טרחה – אסור לחלוטין.
8. פרסום באתר הבית של קיבוץ - אסור
9. פרסום באמצעות חברת "מסלול ירוק בע"מ" המפרסמת עסקים בקיבוצים ומושבים שיתופיים בתמורה להטבה שאותם עסקים מעניקים לכלל לקוחותיהם:
- 9.1 ככל שמדובר בפרסום כמו ב"דפי זהב" [ללא תוכן מסחרי שיווקי] – הדבר מותר וככל שהפרסום בעל אופי מסחרי שיווקי – הדבר אסור.
- 9.2 ובאשר למתן ההטבה על ידי החבר – אסור על פי כלל 13.ב. לכללי ההתנהגות המקצועית.
- ח. רו"ח שכיר בתאגיד - חתימה על מסמך: "נאמן למקור"
- חבר המועסק כשכיר בתאגיד רשאי לחתום על מסמכים של התאגיד "נאמן למקור" ובלבד שיצוין ליד החתימה התפקיד אותו ממלא החבר בתאגיד.