



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- 7/2021 ועד 12/2021
הרחבה בנושאים אלה ואחרים - ראה ב"לקט" - תמצית החלטות והבהרות הוועדה הנמצא במרשתת הלשכה

תוכן עניינים

עמוד

- א. כללי**
1. הלשכה מנועה מלטפל בנושאים המתבררים בערכאות, בבורריות או אצל רגולטורים 1
- ב. אי-תלות**
1. חבר העובד כשכיר במשרד יועץ מס אינו רשאי לבקר דוחות כספיים של לקוחות המשרד 1
 2. עריכת דוכ"ס של חברה פרטית המאוחדת עם הדוכ"ס של חברה ציבורית 2
 3. התנדבות בעמותה 2
 4. איסור עריכת ביקורת על דוכ"ס למי שהכין את הנה"ח של המבוקר – לאותה השנה 2
 5. עבודת רו"ח כסוכן ביטוח 3
 6. חוות דעת מומחה ל"בן משפחה" בהליך התדיינות בבימ"ש או בהליך של בוררות, וכיו"ב 3
 7. חוב בגין שכ"ט משנים קודמות 3
- ג. חילופי רו"ח**
1. שיתוף פעולה בין החברים בעת החילופין ביניהם 4
 1.1 שיתוף פעולה
 1.2 היעדר שיתוף פעולה
 1.3 גביית שכר בעבור איתור מסמך משנים קודמות השייך לקוח לשעבר
2. רישום חבר כמייצג משני ברשויות המס בשעה שחבר אחר מכהן כרוה"ח המבקר 4
- ד. חתימת רואה חשבון ע"ג מסמכים במסגרת של שותפות**
- 4
- ה. עכבון מסמכים**
1. זכות עכבון – פסיקה עדכנית בביהמ"ש השלום 5
- ו. פרסום ופרסומת**
1. פרסום ברשתות חברתיות 5
- ז. ציון התואר המקצועי "רו"ח" לצד שם החבר**
- 5
- ח. רכישת נכס מניב והכנסות שלא מראיית חשבון בחברת רואי חשבון**
- 5
- ט. שם הפירמה**
1. משמעות המונח "שם הפירמה" של חבר 5



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- 7/2021 ועד 12/2021

מידי רבעון מביאה הוועדה תמצית נושאים ועניינים עקרוניים שעלו לדיון בוועדה והמענה שניתן להם. בשל מיעוט ישיבות הוועדה אל מול ריבוי תשובות היו"ר לשאלות חברים ברבעון השלישי, מובאת להלן תמצית הנושאים והעניינים העקרוניים שעלו לדיון במחצית השנייה של שנת 2021. 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

1. הלשכה מנועה מלטפל בנושאים המתבררים בערכאות, בבורריות או אצל רגולטורים

לשכת רואי חשבון אינה מטפלת בתלונות כנגד רואי חשבון אשר בירור נושא התלונה או כל היבט אחר שלה מתנהל בבתי משפט או שנמצאות בהליך של בוררות או שמתבררות אצל רגולטורים רלוונטיים.

ב. אי-תלות

1. חבר העובד כשכיר במשרד יועץ מס אינו רשאי לבקר דוחות כספיים של לקוחות המשרד

ההתקשרות לביצוע עבודת ביקורת והתשלום בגינה - צריכה להיעשות באופן ישיר בין רואה החשבון לבין הלקוח. בהתאם, ככל שההתקשרות למתן שירותי הביקורת של הגוף המבוקר לא תהא באופן ישיר עם רואה החשבון, הרי שהוא נמצא במצב של היעדר "אי תלות" – מצב המהווה עבירה על החוק, התקנות וכללי ההתנהגות המקצועית.



על רואה החשבון המבקר לקבל את שכרו אך ורק מהלקוח המבוקר ובמישרין ולא באמצעות גורם "מתווך" אחר.

לפיכך, חבר העובד כשכיר במשרד יועץ המס אינו רשאי לכהן כרואה חשבון מבקר החותם על חוות דעת של דוחות כספיים של לקוחות המשרד בו הוא עובד כשכיר.

2. עריכת דוכ"ס של חברה פרטית המאוחדת עם הדוכ"ס של חברה ציבורית

בהבהרת רשות ניירות ערך מס' 18-105 משנת 2010 – רשות ניירות ערך רואה מצב בו רוה"ח המבקר של חברה מדווחת העורך את דוחותיה הכספיים של החברה – כפגיעה באי תלותו – דבר שגורם לדוחות הכספיים של החברה המדווחת להיחשב כדוחות שלא בוקרו כדין, על כל המשתמע מכך. בהתאם, גם אם רואה החשבון המבקר של חברה פרטית עורך את דוחותיה הכספיים ודוחות כספיים אלה מאוחדים עם דוחותיה הכספיים של החברה המדווחת – רואים בדוחותיה הכספיים של החברה הפרטית המאוחדת כדוחות שלא בוקרו כדין, על כל המשתמע מכך. לפיכך, על רואה החשבון המבקר של החברה המדווחת להתייחס לכך בהתאם להוראות תקני הביקורת המקובלים ולמבחן המהותיות בדוחותיה הכספיים המאוחדים של החברה המדווחת.

ועוד זאת. המצב לא משתנה אם רוה"ח המבקר של החברה הפרטית עורך את דוחותיה הכספיים של החברה הפרטית באמצעות חברה לשירותים לווים שבבעלותו. מבחינת איסור העריכה ע"י רוה"ח המבקר – חד הוא.

3. התנדבות בעמותה

חבר העובד כשכיר בתחום כלשהוא רשאי לכהן בהתנדבות כרואה החשבון המבקר של עמותה ובלבד:

- (1) החבר משלם את האגרה במועצת רואי חשבון.
- (2) החבר הינו בלתי תלוי בעמותה.

ועוד זאת. בעת שהחבר אינו מקבל כל שכר טרחה – הוא אינו נדרש להירשם כ"עוסק מורשה".

4. איסור עריכת ביקורת על דוכ"ס למי שהכין את הנה"ח של המבוקר – לאותה השנה

היה ובשנה מסוימת ביצע חבר את עבודת הנהלת החשבונות באופן אישי ולא ע"י אדם אחר – הוא מנוע מלבצע את הביקורת עליה, לגבי אותה שנה, ולחתום על חוות הדעת המבקר, מאחר והוא נמצא במצב של ניגוד עניינים [תקנה 3(13) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח – 2008]. הדברים אמורים אך ורק לביצוע הנה"ח והביקורת עליה באותה השנה. אם החבר אינו מבצע בעצמו את הנה"ח בשנים שלאחר מכן – אין מניעה כי הוא יערוך את הביקורת בשנים הבאות.

5. עבודת רו"ח כסוכן ביטוח

אין מניעה שחבר יעסוק בראיית חשבון וגם כסוכן ביטוח, ובלבד ששירותיו כסוכן ביטוח לא יינתנו ללקוחות הביקורת בפירמה שלו.
אין גם כל מניעה שהחבר יבצע את פעילותו כסוכן ביטוח בפירמה שלו ולרבות גם במסגרת ישות משפטית נפרדת כגון כעצמאי או במסגרת חברה לשירותים נלווים.

6. חוות דעת מומחה ל"בן משפחה" בהליך התדיינות בבימ"ש או בהליך של בוררות, וכיו"ב

מתן חוות דעת מקצועית [כגון: חוות דעת מומחה] על נתונים כספיים (ואפילו על דוחות כספיים, כלשהם) שאינה ביקורת של דוחות כספיים של הלקוח – המבוקר שמטרתה מתן דוח רואה חשבון מבקר לבעלי מניות החברה, אינה מחייבת את רואה החשבון בעמידה בדרישות "אי תלות".

דרישת קיומה של "אי התלות" נועדה לוודא, עבור כל משתמשי הדוחות הכספיים המבוקרים (לרבות משתמשים שהם צדדים שלישיים בלתי ידועים), כי חוות הדעת על הדוחות הכספיים נעשית בידי רואה חשבון מבקר בלתי תלוי במבוקר.

לעומת זאת, מומחה מטעם מזמין העבודה בהליך של התדיינות בבימ"ש או בהליך של בוררות, וכיו"ב, לעולם נחשב כבעל זיקה למזמין העבודה. חזקה זאת קיימת לגבי כל מומחה מטעם צד כלשהו אף אם אינו "קרוב" או "בן משפחה" של אותו צד. בהתאם, נבחנת כל חוות דעת המוגשת על ידי צד להליך בביקורתיות, הן על ידי הצד שכנגד והן על ידי המוטב בדין (שופט או בורר).

כל חוות דעת כנ"ל, כפופה לחקירת המומחה וכמובן לשיקול דעתו של המוטב בדין.

כמו כן, תשומת הלב שהמוטב בדין, רשאי למנות מומחה מטעמו.
מומחה מטעם המוטב בדין, חייב להיות ללא כל זיקה לצדדים, לבאי כוחם וגם לא למוטב עצמו.

מכאן ניתן גם ללמוד, כי החובה של מומחה להיות ללא זיקה, קיימת רק אצל מומחה מטעם המוטב בדין ולא על מומחה מטעם מי מהצדדים.

7. חוב בגין שכ"ט משנים קודמות

קיום חוב מהותי משנים קודמות בגין שכ"ט בעבור עבודת ביקורת עלול להביא את רואה החשבון המבקר של חברה פרטית לכדי פגיעה באי תלותו במבוקר. עם זאת, גובה שכה"ט אשר עלול להביא לכדי כך הוא עניין הנתון לשיקול דעת של רואה החשבון המבקר בבחינת state of mind. [בחברה ציבורית, קיומו של חוב בגין שכ"ט שהגיע מועד תשלומו והוא טרם נפרע מהווה פגיעה באי תלות המבקר].

ג. חילופי רו"ח**1. שיתוף פעולה בין החברים בעת החילופין ביניהם****1.1 שיתוף פעולה**

במקרה של חילופי רואי חשבון, על החבר המוחלף לשתף פעולה עם החבר המחליף אף בטרם פנה אליו החבר המחליף באופן פורמלי כדי לקבל הסכמתו לחילופין. שיתוף פעולה אפשרי יהיה בדרך של העברת מסמכים ומידע לגבי הלקוחות, ללא קשר אם יש לחבר המוחלף מניעה לחילופין, ואלו לחבר המחליף להניח כי שיתוף הפעולה מצד החבר המוחלף מהווה הסכמה מצידו לחילופין ולפיכך החבר המחליף פטור ממילוי הוראות כלל 16 [פניה בכתב לחבר המוחלף כדי לברר אם יש לו מניעות לחילופין וכיו"ב].

1.2 היעדר שיתוף פעולה

כאשר אין לחבר המוחלף כל מניעות לחילופין והוא אינו משתף פעולה עם החבר המחליף ו/או עם הלקוח – עליו להביא בחשבון כי הלקוח עלול לתבוע אותו על נזקים שנגרמים לו כתוצאה מאי שיתוף הפעולה, כגון: אי העברת מידע או מסמכים וכיו"ב.

1.3 גביית שכר בעבור איתור מסמך משנים קודמות השייך לקוח לשעבר

חבר רשאי לדרוש שכר בעבור הטרחה למצוא מסמך משנים קודמות השייך ללקוח לשעבר.

2. רישום חבר כמייצג משני ברשויות המס בשעה שחבר אחר מכהן כרו"ח המבקר

ראוי (ואף חשוב) ליידע [להבדיל מלקבל רשות] את רואה החשבון המבקר על רישום החבר האחר כמייצג משני לאותו הלקוח.

ד. חתימת רואה חשבון ע"ג מסמכים במסגרת של שותפות

(1) זכויות חתימה בשם השותפות, נקבעות על ידי מוסדות השותפות (למעשה ככל גוף משפטי אחר).

(2) כמקובל בעולם העסקים בכלל ובחשיבות יתר בחתימה של "אישור" או "חוות דעת", חתימה בשם הגוף החותם כוללת את חותמת הגוף הנ"ל או שמה המודפס מראש, ביחד עם חתימה של בעל זכות חתימה (אחד או יותר - בהתאם לסמכויות אשר נקבעו על ידי השותפות).

(3) כך גם ראוי ששותפות של רואי חשבון בישראל תפעל.

ה. עכבון מסמכים**1. זכות עכבון – פסיקה עדכנית בביהמ"ש השלום**

חבר הציע ללקוח כמה חלופות לקבלת מסמכים המעוכבים על ידו בשל חוב שכר טרחה המגיע לו, לטענתו [כגון: בוררות, ערבויות לפירעון החוב וכיו"ב]. הלקוח סירב ובחר לתבוע את החבר בבימ"ש על כך. תביעת הלקוח נדחתה, וביהמ"ש קבע שהתובע נדרש להפקיד שיק פיקדון בידי בית המשפט ואיפשר לחבר להגיש תביעה בבית משפט לתביעות קטנות בתוך 60 ימים.

תשומת לב החברים כי ראוי שהחבר יציע חלופות סבירות ללקוח על מנת לאפשר את שחרור המסמכים (מבלי לפגוע בזכויותיו של הלקוח לעניין הכספי). פעולה כזאת יכולה לסייע לבתי המשפט לכבד את זכות העיכבון של רואה החשבון.

ו. פרסום ופרסומת**1. פרסום ברשתות חברתיות**

קידום דף עסקי של חבר ברשתות החברתיות תמורת תשלום – הינו **אסור**.

2. ציון התואר המקצועי "רו"ח" לצד שם החבר

הלשכה מעודדת את חבריה להוסיף ליד שמם את התואר המקצועי "רו"ח" בכל פעילות ציבורית, פוליטית, חברתית, פרטית.

ח. רכישת נכס מניב והכנסות שלא מראיית חשבון בחברת רואי חשבון

חברת רואי חשבון רשאית לרכוש נכס מניב ולהשכיר אותו, ובנוסף מותר לחברת רואי חשבון לעסוק גם בתחום העיסוקים הנלווים אך לא בעיסוקים אחרים.

ט. שם הפירמה**1. משמעות המונח "שם הפירמה" של חבר**

שם פירמה של חבר חייב לכלול את שם המשפחה של החבר **עם או בלי** שמו הפרטי. העיקרון המנחה בנושא זה הוא מניעת הטעיה.