

לשכת רואי חשבון בישראל

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות
(ועדת האתיקה)

לקט

תמצית החלטות והבהרות

בעריכת

פרופ' הרצל פטל, רו"ח
מזכיר מקצועי

מרס 2022
(אדר ב', תשפ"ב)

דבר נשיא הלשכה

לקט ההחלטות העקרוניות המובא במסמך חשוב זה הינו יישום הלכה למעשה של הקוד האתי של הלשכה אשר עליו עמלה הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) מאז הקמתה, במתכונתה הנוכחית בשנת 1968. הלקט בא להנגיש את כללי המותר והאסור שבכללי ההתנהגות המקצועית בבחינת "מורה נבוכים" בסבך הוראות הקוד האתי המחייב את החברים בעבודתם המקצועית וכל זאת על מנת לשמר את מעמדו הרם של מקצוע ראיית החשבון בישראל.

מסמך זה אשר יסייע לחברים בעבודתם המקצועית, במטרה לקיים ולשמר רמה מקצועית מיטבית, הוא נדבך נוסף למאמצינו הבאים לידי ביטוי בהעברת המסרים המנחים לנהוג על פי הקוד האתי באמצעים שונים. עלינו לזכור כי עמידה בדרישות הקוד האתי הינה זכות ולא רק חובה, והיא בבחינת "דרך ארץ קדמה לתורה".

אני מבקש 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.

בברכה,

חן שרייבר, רו"ח
נשיא 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 לנוחות 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

אתיקה מקצועית

מבוא

אתיקה הינה תורת המוסר והמידות הטובות.

אתיקה מקצועית הינה מערכת של כללי התנהגות אשר יוצרת ומאפשרת למיישמה מחד ולציבור הנחשף לה מאידך - תובנה של אמון באיכות ואמינות השירות.

לשכת רואי החשבון שמה כנר לרגליה את החשיבות לשמירת המעמד הייחודי של חבריה בקרב הציבור, מעמד של גורם אובייקטיבי הפועל באופן בלתי תלוי ואשר ניתן להסתמך על חוות דעתו. בהתאם, הוראות כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה באות להבטיח את אמון הציבור באיכות וטיב השירות הניתן על ידי רואי החשבון.

כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה פותחים במילים הבאות:

“ 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...”

משעיקר תפקידו של רואה החשבון הינו מתן חוות דעת על דוחות כספיים, הרי שאמון הציבור בחוות הדעת של רואי החשבון מחייב את התובנה והאמון כי חוות הדעת ניתנה על בסיס מקצועיות, אובייקטיביות והעדר משוא פנים.

לשם שמירת מעמדם של רואי החשבון, בכלל, נדרשים חברי הלשכה לקבל על עצמם את כללי המוסר המקצועי - ה"אתיקה מקצועית" - או במילים אחרות: פעולה על פי "קוד אתי" מחייב.

הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון - IFAC, קבעה אף היא את חמשת כללי היסוד בקוד האתי לרואי החשבון שעל פיהם חייב כל רואה חשבון לפעול, ואלו הם:

1. **יושרה**
הגינות, אומץ לב מקצועי
2. **אובייקטיביות**
שלילת פשרה בשיקול הדעת המקצועי, כתוצאה מדיעה קדומה, ניגוד עניינים, הטייה או לחץ מצד גורם כלשהו.
3. **מיומנות מקצועית וזהירות ראויה**
כישורים מקצועיים מספקים (ידע ומיומנות - Professional knowledge and skill) וציות לכללים מקצועיים.
4. **סודיות**
הימנעות משימוש או גילוי מידע שרואה החשבון נחשף אליו אגב הביקורת, הן לגבי רואה החשבון עצמו והן לגבי צדדים שלישיים.
5. **התנהגות מקצועית**
ציות לחוק, שמירת האינטרס הציבורי, איסור פרסום שיש בו זילות המקצוע, שמירת אי תלות (הכרחית לשם קיום האובייקטיביות).

מבוא - המשך

כללי ההתנהגות המקצועית של רואי חשבון בישראל שזורים בשני מקורות:

- א. כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה אשר הותקנו מתוקף סעיף 60 לתקנון הלשכה.
- ב. תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה 1965.

כבוד השופט מאיר שמגר - נשיא בית המשפט העליון בתוארו אז, התייחס לכך בדברים שנשא בפני מקבלי רישיונות רואה חשבון בירושלים, ביום 5.1.1998 ואמר:

"... הכללים המקצועיים האתיים ... זהו המכלול של התקנות, הנהלים והדעות המיוחדים לחברות מוגדרות או לקבוצות מוגדרות שבתוכן...המהווה בסיס למתן החלטות מעשיות. לכן, ענף פילוסופי זה ... איננו קשור בעיקרו לידיעה עובדתית אלא לערכים: היינו, להתנהגות אנושית כפי שהיא צריכה להיות ולא דווקא כפי שהיא למעשה."

מטרתה של האתיקה המקצועית עפ"י כבוד השופט מאיר שמגר, הינה משולשת:

1. טובתו של הלקוח;
2. האמון המוענק למקצוע, היינו מעמד המקצוע בעיני הציבור;
3. טובתו של הציבור.

פרופ' אסא כשר מבהיר את משמעותו של קוד אתי וחשיבות הטמעתו ואומר:

"קוד אתי משול למצפן. לא מספיק שהוא קיים. כדי שתהיה לו השפעה על חייו של הנווט, עליו להכיר את המצפן, להבין אותו, להשתכנע בערכו, לדעת להשתמש בו, להרגיל את עצמו לעשות בו שימוש כראוי. קהילה מקצועית שיש לה קוד אתי משולה לנווט שיש לו מצפן. כדי שתהיה לקוד השפעה על אורחות חייה של הקהילה המקצועית, עליה להביא לידי כך שכל אנשי המקצוע יכירו את הקוד, יבינו את התפיסה המתבטאת בו, ישתכנעו בצדקתו, ילמדו להשתמש בו ולימים יפנימו את כל תוכנו."

משמע - על החברים להפנים ולהטמיע את כללי ההתנהגות המקצועית שקבעה הלשכה וכן אלה אשר נקבעו בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965 על מנת לקיים ולשמר מקצוע ראוי ומכובד הן בשמירה על אינטרס הציבור והן במערכת היחסים שבין החבר לעמיתו בבחינת: "איזהו מכובד - המכבד את הבריות..."

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 ומדימוס המסמכים והדיווח של רוח"ח	ד. במקרה של שירות ליחיד (קשר אישי) ללא חוות דעת
ג. כבוד ואדיבות כלפי עמית וכלפי הלשכה	
ד. 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	א. שיתוף בהכנסות - איסור לגבי מי שאינו רוח"ח
4. הימנעות מתלות ומניגוד עניינים	ב. שיתוף בהכנסות - היתר לגבי שותף קודם או יורשו
5. א. סודיות כעצמאי	ג. דמי מוניטין - אינם "הכנסות"
ב. סודיות - כעובד	15. משרד לראיית חשבון ו/או לשירותים נלווים לא ישמש לכל מטרה אחרת העלולה לפגוע בכבוד המקצוע
6. א. רואה חשבון - מתן דוח על סמך בדיקה אישית של רוח"ח או פקידו	16. איסור מתן שירות מקצועי ללקוחו של אחר ללא הסכמת האחר
ב. עיסוקים נלווים - רוח"ח ינהג כאמור ב-א' במידה שטבע הדברים מחייב	17. א. איסור פרסומת לעיסוק בראיית חשבון
7. ראיית חשבון - איסור שותפות עם מי שאינו חבר או אינו ראשי לעסוק בראיית חשבון במדינות-חוץ	ב. החלת איסור הפרסומת גם על עיסוקים נלווים וגם על תאגיד של חברים בהם מצוין: (1) דבר היותו רוח"ח, או (2) עיסוקו בראיית חשבון
8. א. עיסוק רק בשם המשרד/השותפות	ג. התרת פרסום מידע עובדתי
ב. אחריות שותף לחתימת השותפות	ד. איסור פרסום בדרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או להטריד לקוחות
9. א. חתימה על מסמכים - ראיית חשבון	ה. התרת פרסום של הפרטים הכלליים בסעיף
ב. חתימה על מסמכים - עיסוקים נלווים	ו. איסור לפרסום פרסומת ברשות הרבים ובאמצעי תקשורת אלקטרוניים
10. איסור עיסוק של מי שבוטל/הופסק רישיונו/חברותו	א. הזדקקות לפירוש הכללים אצל הוועדה
11. איסור שידול	ב. הפרת הכללים - עבירה משמעתית
12. איסור תשלום/מתן טובת הנאה בעד השגת עבודה בראיית חשבון	

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

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 בכבוד 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, 28.11.04-15.7.01.

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 במבווקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו 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 המתנייחים 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 12 א' (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:

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

- (□) 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 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 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.

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, וזולת 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 לשימוש ולא לשם הפצתו לאחרים;
- (5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר.

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

14	1. נוהל עבודת הוועדה
25	2. כללי
28	3. אי תלות
53	4. השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון"
56	5. התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה
60	6. התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר
63	7. חילופי רו"ח
77	8. חתימת רו"ח העצמאי והשכיר
82	9. ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה
84	10. כלל 15 - העמדת משרד רואה חשבון לבעל מקצוע או משלח יד אחר
87	11. סודיות
94	12. עבודה על בסיס הצלחה
98	13. עיכוב מסמכים של לקוח
102	14. פרסום ופרסומת
116	15. ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו הפירמה - למתן שירותי "ראיית חשבון"
119	16. קבלנות משנה
122	17. שידול
127	18. שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו חבר
131	19. שכר טרחה מראש
135	20. שם הפירמה

פרק 1

נוהל עבודת הוועדה

נוהל עבודת הוועדה

תוכן הפרק

ע מ ד

16	א. הגדרות
16	ב. מקור הסמכות של הוועדה
16 - 18	ג. תחומי פעילותה של הוועדה ותפקידיה
19	ד. נושאים שאינם בתחום טיפולה של הוועדה
19 - 22	ה. דרך עבודתה של הוועדה
22	ו. סודיות
23 - 24	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 וכינויה.
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:
בחינת 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 פרסומם 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 ככל 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 ליישום 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, יביא היו"ר לידיעת הפונה כי תשובתו ניתנת על דעתו האישית והיא תובא לאישור הוועדה בישיבתה הקרובה. כמו כן היו"ר יודיע 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 מתרשמת הוועדה 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 ידוע 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 העלתה לאישור הוועד המרכזי ומינני 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 להעמדה לדין (כגון הפרה זניחה, או ראשונה ו/או שהנילון התחייב לתקן את דרכיו), מביעה הוועדה את דעתה בפני הנילון תוך ידוע 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 לדין בישיבת מליאת הוועדה. הוועדה דנה בטיטה לצורך גיבוש מסקנותיה ומעבירה אותה לאישור פרסום ע"י הוועד המרכזי. ככל שהוועד המרכזי מוצא כי יש צורך לתקן את הטיטה, היא תוחזר אל הוועדה על מנת שתתאים את הטיטה להמלצות הוועד המרכזי. עם תיקון הטיטה ע"י הוועדה, היא תוחזר לוועד המרכזי לאישור פרסום.

4.2 הוועדה תפרסם לקט של תמצית נושאים ועניינים עקרוניים שעלו לדין 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/טיטת תיקון הלקט כאמור וזו תועבר לאישור היו"ר. לאחר אישור היו"ר תובא הטיטה לדין 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 לדין במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם, באותה התקופה באמצעות משלוח דיוור ישיר של הלשכה לכלל חבריה.

טיטת תמצית נושאים ועניינים עקרוניים אלה והמענה להם תוכן ע"י המזכיר המקצועי ותועבר לאישור היו"ר. לאחר אישור היו"ר תובא הטיטה לדין 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 הוחל 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 וכיו"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, יפעל היו"ר, כלהלן:

- 2.1 בפנייה שהיא בקשה להדרכה לגבי דרך ההתנהגות המקצועית - היו"ר יתן 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, יפנה היו"ר לנילון ויבקש 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, יפנה 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 - אם לדעת היו"ר הנושא אינו בתחום טיפולה של הוועדה - יעביר 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 יוגשו 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
במייל 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 יזומנו ולא ישתתפו בישיבות הוועדה מגיש תלונה כנגד חברו או הנילון עצמו או בא כוחו
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, ככל 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 היו"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 מספר 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 טיטות 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 בקובץ 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 המשך הטיפול בתלונה ודבר התשובה לפונה.
- 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 שיידרש 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 וכיו"ב וזאת לשם קידום הטיפול בהן.
- לבקשת היו"ר מפיצה המזכירות הוועדה לחברי ועדה מסוימים, כהנחיית היו"ר, פניות/תלונות/ טיוטת תשובות/טיוטת הבהרות וכיו"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

כללי

כללי

תוכן הפרק

עמוד

א. החלטות הוועדה

27	הגשת תלונות למועצת רו"ח נגד מי שאינו חבר לשכה	2.1
27	הלשכה מנועה מלטפל בתלונות המתבררות בערכאות, בבורריות או אצל רגולטורים	2.2
27	רישום רואה חשבון ברשויות המס	2.3

א. החלטות הוועדה

2.1 תלונות למועצת רו"ח נגד מי שאיננו חבר לשכה

הלשכה תעשה כל אשר לאל ידה כדי לשמר את מעמדה הממלכתי כמייצגת את ציבור רואי החשבון בארץ - וככזו - היא תשמור על יישום הקוד האתי של רואי החשבון באשר הם, בין אם מדובר ברו"ח חברי לשכה ובין אם מדובר ברו"ח שאינם חברי לשכה.

לפיכך, מתוקף מעמדה הציבורי כאמור לעיל, תשקול הוועדה את דרך הטיפול בהתנהגות רו"ח שאינם חברי לשכה אשר מפריים את התקנות. כל מקרה לגופו.

2.2 הלשכה מנועה מלטפל בתלונות המתבררות 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.

2.3 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 כ"עוסק מורשה" נפרד לכל תחום פעילות.

* * *

פרק 3

אי - תלות

אי-תלות

תוכן הפרק

עמוד	
31	א. כלל 4 לכללי ההתנהגות המקצועית
31-40	ב. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008
	ג. החלטות הוועדה
41	3.1 אי תלות: ההגדרה המהותית של "אי-תלות" - היא המחייבת. הדוגמאות משמשות רק לעזר
41	3.2 אי תלות: תחולה על כל גוף מבוקר
41	3.3 דמי תיווך לחבר - עבור הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר - תמורת עמלה
42	3.4 החזקה בניירות ערך של מבוקר:
	3.4.1 חבר מנוע מלבקר חברה שהיא בבעלותו של אחד משותפי הפירמה
	3.4.2 אביו של בעל חברה פרטית רשאי לבצע ביקורת בחברה בהתקיים שני תנאים:
	3.4.3 הפקדת כספים בקופת גמל המנוהלת ע"י חברה מנהלת
42	3.5 החזקת ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים [לפי סעיף 102 לפקודת מ"ה]
	3.5.1 עמדת רשות ניירות ערך
	3.5.2 עמדת הוועדה
42-43	3.6 החלטות ניהוליות:
	3.6.1 ניהול חשבונות - ללא קבלת החלטות ניהוליות
	3.6.2 ניהול חשבונות ללקוח ושירותים נוספים
	3.6.3 סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות
43	3.7 ניהול חשבונות וביקורת ע"י רו"ח יחיד (sole practitioner)
43	3.8 העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח
43	3.9 זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת
44	3.10 חשבון שכ"ט המופנה לאחר
44	3.11 חוב בגין שכ"ט משנים קודמות
44	3.12 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי
44-46	3.13 טיפול בהמחאות ריקות, חתומות מראש - הניתנות לרואה החשבון על ידי מקבל שירות ממנו
46	3.14 מחלוקת בין שותפים
46	3.15 מנהל עיזבון
46-47	3.16 נאמנות - חבר כנותן שירותי נאמנות ללקוח מבוקר
47-49	3.17 ניגודי עניינים
	3.17.1 חבר המכהן כסמנכ"ל כספים בעמותה אינו רשאי לשמש רו"ח מבקר לעמותה נתמכת
	3.17.2 רו"ח המבקר חברה פרטית, אשר בעל המניות העיקרי מכהן גם כיו"ר לא פעיל בחברה הכלכלית של רשות מקומית בה הוא מכהן כראש הרשות, אינו מנוע מלכהן גם כרו"ח מבקר של החברה הכלכלית
	3.17.3 עבודת רו"ח כסוכן ביטוח

לקט תמצית החלטות והבהרות
פרק 3 - אי-תלות

	3.17.4	חוות דעת מומחה ל"בן משפחה" בהליך התדיינות בבימ"ש או בהליך של בוררות, וכיו"ב	
	3.17.5	ייעוץ פנסיוני ללקוח ביקורת	
	3.17.6	סיוע בהגשת תביעה של מבקר כנגד צד שלישי בגין נזקים שנגרמו למבוקר	
	3.17.7	רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של סיעה בבחירות לרשויות מקומיות בה הוא חבר	
	3.17.8	פירוק וכינוס	
	3.17.9	רו"ח אינו רשאי לשמש כרוה"ח המבקר של מוסד אקדמי בו הוא משמש כמרצה מן החוץ (ממ"ח)	
49-50	3.18	עבודה בשותפות עם/אצל יועץ מס	
50	3.19	עיסוק אחר	
50-51	3.20	עיסוקים נלווים	
	3.20.1	עריכת תזרים מזומנים בחברה פרטית אינה פוגעת באי-תלות	
	3.20.2	עריכת דוכ"ס של חברה פרטית המאוחדת עם הדוכ"ס של חברה ציבורית	
	3.20.3	איסור עריכת ביקורת על דוכ"ס למי שהכין את הנה"ח של המבוקר - לאותה השנה	
51	3.21	רו"ח מבקר של עמותה	
51	3.22	רו"ח מבקר של חברה המשמש כמנהל/עובד שכיר בחברה אחות	
52	3.23	רו"ח המשמש כרו"ח מבקר של חברה אם אינו יכול להתמנות למבקר פנים של חברה הבת - ולהיפך	

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;

תקנות אי-תלות - המשך

"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 תאגידיים בשליטתו של תאגיד רואי החשבון;

"עובד בכיר", אם הוא מועסק על ידי רואה החשבון המבקר - עובד המדורג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה;

"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:

תקנות אי-תלות - המשך

- (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.
- (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 תאגידיים 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;

תקנות אי-תלות - המשך

- (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;
- (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;

תקנות אי-תלות - המשך

(11) אדם ממשרד 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 בנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח, וכן כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר בנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לעיל לגבי כהונה בנושא 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.

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;

תקנות אי-תלות - המשך

- (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 חוקה 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 משרד 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 מגזר רחב של משתמשים;
 - (ב) קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות;
 - (ג) הערכת מצבם בפועל של נכסים;
 - (ד) הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חי 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;
- (9) תכנון או יישום של מערכות מידע במבוקר, שאין להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדוחות הכספיים;

תקנות אי-תלות - המשך

- (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 בדוח 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 הכול 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.

מיזוג של הלקוח עם תאגיד אחר או רכישת שליטה

6. (א) אירע במהלך תקופת הביקורת מיזוג בין הלקוח לבין תאגיד אחר, או שנרכשה במהלך תקופת הביקורת שליטה על ידי הלקוח בתאגיד אחר, לא יראו בפעולה שביצע רואה החשבון המבקר, ערב המיזוג או הרכישה, בתאגיד האחר, נסיבה המקימה חזקה מהחזקות הקבועות בתקנות אלה ובלבד שרואה החשבון המבקר חדל, לאחר המיזוג 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 המיזוג 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:

תקנות אי-תלות - המשך

- (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;
- (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.

תקנות אי-תלות - המשך

שמירת הוראות

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

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 אחר היום האמור.

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

דניאל פרידמן,
שר המשפטים

כ"ו באדר א' התשס"ח (3 במרס 2008)

אי-תלות - החלטות הוועדה

ג. החלטות הוועדה

3.1 אי תלות: ההגדרה המהותית של "אי-תלות" - היא המחייבת. הדוגמאות משמשות רק לעזר

3.1.1 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.

3.1.2 "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.

3.2 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'.

3.3 דמי תיווך לחבר - עבור הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר - תמורת עמלה

3.3.1 כללי ההתנהגות המקצועית, אינם כוללים הגבלה על קבלת תמורה בשל הפניית לקוח לבעל מקצוע אחר, כגון: עו"ד, סוכן ביטוח וכיו"ב.

3.3.2 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.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

3.4 החזקה בניירות ערך של מבוקר:

3.4.1 חבר מנוע מלבקר חברה שהיא בבעלותו של אחד משותפי הפירמה.

3.4.2 אביו של בעל חברה פרטית ראוי לבצע ביקורת בחברה בהתקיים שני תנאים:

3.4.2.1 הבן אינו במעמד "קרוב" כהגדרתו בתקנות אי התלות [קרי, אינו נתמך כלכלית ע"י

האב או תומך כלכלית באב]

3.4.2.2 כל בעלי המניות הסכימו בכתב לכך והדבר קיבל גילוי בביאורים לדוחות החברה.

3.4.3 הפקדת כספים בקופת גמל המנוהלת ע"י חברה מנהלת

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

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

3.5.1 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.

3.5.2 עמדת הוועדה

עמדת הוועדה תואמת לזו של רשות ניירות ערך.

3.6 החלטות ניהוליות

3.6.1 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.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

ניהול חשבונות ללקוח ושירותים נוספים 3.6.2

חבר רשאי לתת שירותי הנהלת חשבונות ללקוח שהוא חברה פרטית ובנוסף לערוך בעבורו: הפקת תעודות משלוח ללקוחותיו בטרם יציאת המשלוח, התחשבות 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.

סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות 3.6.3

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

ניהול חשבונות וביקורת ע"י רו"ח יחיד (sole practitioner) 3.7

רואה חשבון מבקר יחיד המוגדר כ- sole practitioner, משמע - רואה חשבון שאין לו עוזרים, מנוע מלבקר ישות שהוא מנהל את החשבונות שלה. לעניין זה תחשב גם כל פעילות הנילוות להנהלת החשבונות כפעילות אסורה (כגון התאמות בנקים)

העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח 3.8

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, וכיו"ב.

זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת 3.9

3.9.1 חבר אינו רשאי להיות בעל זכות חתימה בחשבון בנק של לקוח ביקורת.

3.9.2 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.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

3.10 חשבון שכר טרחה 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 מצביעה 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.

3.11 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 שכ"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].

3.12 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי

3.12.1 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.

3.12.2 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.

3.13 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 - הניתנות לרואה החשבון על ידי מקבל שירות 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. במקרים 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).

3.14 מחלוקת בין שותפים

- 3.14.1 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.
- 3.14.2 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, מובן מאליו כי אם יהא על החבר למסור עדות בערכאה משפטית - יהא עליו לעשות כן.

3.15 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.

3.16 נאמנות - חבר כנותן שירותי נאמנות ללקוח מבוקר

- 3.16.1 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.
- 3.16.2 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

3.16.3 החזקת מניות של חברה פרטית בנאמנות לטובת הבעלים

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

3.16.4 החזקה בנאמנות של מניות חברה מבוקרת - מקרה מיוחד

כפי שהוחלט בעבר, על ידי הוועדה, לעניין החזקת מניות בנאמנות על ידי רואה החשבון של חברה, נקבע כי חבר רשאי לשמש כנאמן המחזיק במניות חברה המבוקרת על ידו כל עוד ההחזקה היא טכנית בלבד שאין עימה קבלת החלטות ניהוליות מטעם החברה או לגביה. אך על החבר לוודא כי רישום נאמנות זה נעשה למטרה לגיטימית. בפני הוועדה הוגשה פניה לגבי החזקת מניות בנאמנות, אשר הוגדרה טכנית, אך התברר כי היא מיועדת להסתיר את הבעלות האמיתית בחברה לצרכי התמודדות במכרזים כשתי חברות שאין זיקה ביניהם.

3.17 ניגודי עניינים

3.17.1 חבר המכהן כסמנכ"ל כספים בעמותה אינו רשאי לשמש רו"ח מבקר לעמותה נתמכת

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 הנתמכת, הוא מחויב ליידע את מעסיקתו (ואף לקבל הסכמתה, מראש), טרם קבלת המינוי.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

3.17.2 רו"ח המבקר חברה פרטית, אשר בעל המניות העיקרי מכהן גם כיו"ר לא פעיל בחברה הכלכלית של רשות מקומית בה הוא מכהן כראש הרשות, אינו מנוע מלכהן גם כרו"ח מבקר של החברה הכלכלית

מצב שבו רואה חשבון מכהן כרואה חשבון מבקר של מספר גופים אשר קיימת זיקה ביניהם (לרבות שליטה/שליטה חלקית בעלות/אחזקות הדדיות וכיו"ב), אינו מהווה "ניגוד עניינים" או פגיעה באי תלות.

3.17.3 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.

3.17.4 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.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

- 3.17.5 ייעוץ פנסיוני ללקוח ביקורת
- 3.17.5.1 חבר אינו רשאי לתת ייעוץ פנסיוני ללקוח מבוקר. זאת, מאחר שייעוץ מסוג זה עלול ליצור ניגודי עניינים או חשש לפגיעה באי-תלות.
- 3.17.5.2 לגבי לקוח שאינו מבוקר - חבר רשאי לתת ייעוץ פנסיוני ללקוחו.
- 3.17.6 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.
- 3.17.7 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).
- 3.17.8 פירוק וכינוס
- 2.17.8.1 חבר רשאי לקבל מינוי כמפרק של חברה בפירוק מרצון גם אם היה קודם לכן רוה"ח המבקר שלה.
- 2.17.8.2 מינויו של חבר ככונס מטעם ביהמ"ש וגם כמומחה מטעם ביהמ"ש לאותו כינוס אינו מהווה ניגוד עניינים.
- 3.17.9 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.
- 3.18 עבודה בשותפות עם/אצל יועץ מס
- 3.18.1 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.
- 3.18.2 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 ה"משלם" את שכרו - הינן עדות להיעדר אי תלות בין החבר ללקוחו המבוקר.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

קל וחומר שחבר אינו יכול לכהן כרואה חשבון מבקר של חברה הנמצאת בטיפולו של יועץ מס, במעמדו כשכיר במשרדו של יועץ מס ופועל מטעמו. נראה גם סעי' 6.1 בפרק 6 "חילופי רו"ח" לעיל.

3.18.3 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.

3.19 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.

3.20 עיסוקים נלווים

3.20.1 עריכת תזרים מזומנים בחברה פרטית אינה פוגעת באי-תלות

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

3.20.2 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 נלווים שבבעלותו. מבחינת איסור העריכה ע"י רוה"ח המבקר - חד הוא.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

3.20.3 איסור עריכת ביקורת על דוחות כספיים 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 דעת 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 את הנה"ח בשנים שלאחר מכן - אין מניעה כי הוא יערוך את הביקורת בשנים הבאות.

3.21 רו"ח מבקר של עמותה

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

3.21.2 התנדבות בעמותה

חבר העובד כשכיר בתחום כלשהו 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".

3.21.3 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.

3.21.4 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).

3.21.5 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.

3.22 רו"ח מבקר של חברה המשמש כמנהל/עובד שכיר בחברה אחת

עובד/מנהל בחברה (חברה א') מנוע מלכהן כרואה חשבון מבקר בחברה אחת 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.

אי-תלות - החלטות הוועדה - המשך

3.23 ר"ח המשמש כרו"ח מבקר של חברה אם אינו יכול להתמנות למבקר פנים של חברה הבת-ולהיפך

רואה חשבון מבקר של חברה בת אינו רשאי להתמנות כמבקר פנים של חברה האם ולהיפך; רואה חשבון מבקר של חברה אם אינו יכול להתמנות כמבקר פנים של חברה הבת; זאת מאחר ועל פי הגדרת "מבוקר" בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח - 2008: "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";

* * *

פרק 4

השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון"

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

4.1 ציון תארים נוספים לצד התואר המקצועי "רואה חשבון"

4.1.1 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.

4.1.2 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.

4.2 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.

4.3 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.

4.4 ציון התואר המקצועי בכתיבת תוכנה, פרסום ספר, מאמר מקצועי וכיו"ב

חבר רשאי להוסיף ליד שמו את התואר המקצועי "רואה חשבון" ע"ג ספר מקצועי שהוא מפרסם, תוכנה שהוא מפיץ או פרסום מאמר מקצועי וכיו"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 8.12.1986.

פרק 5

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה

התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה

תוכן הפרק

ע מ ו ד

58	א. כלל 2 לכללי ההתנהגות המקצועית
	ב. החלטות הוועדה
58	5.1 אי מילוי פסק דין של בית הדין לערעורים של הלשכה
58	5.2 אי תשלום שכר בורר מטעם הלשכה
58-59	5.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה
59	5.4 חילופי רו"ח בעסוקים נלווים
59	5.5 לשון הרע
59	5.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד [ראה גם פרק 9, 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

- 5.1 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.
- 5.2 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.
- 5.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה
5.3.1 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 7 להלן).

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

5.3.2 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.

5.4 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 הלקוח ייפרע. [ראה גם פרק 7 "חילופי רו"ח" סעיף 7.5.1 להלן].

5.5 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].

5.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד [ראה גם פרק 9 להלן]

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

* * *

פרק 6

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

תוכן הפרק

ע מ ד

החלטות הוועדה

62

6.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר

החלטות הווערה

6.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

מובאת להלן התייחסותו של עו"ד גיורא עמיר, מיום 13.9.1994, 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, חלף 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 7

חילופי רו"ח

חילופי רו"ח

תוכן הפרק

ע מ ד	
65	א. כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית
65-66	ב. תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר
67-68	ג. זמן סביר
	ד. החלטות הוועדה
68	7.1 העדר הגנה או סיוע לחבר, בהקשר ליישום כלל 16 במקרה בו החבר מקבל שכ"ט לא ישירות מהלקוח אלא באמצעות גורם שלישי
68	7.2 איתור זהות מייצג
68-69	7.3 בורות
69	7.4 דמי היערכות
69	7.5 הבטחת שכ"ט
69	7.6 הוצאה לפועל - כהליך משפטי
69	7.7 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים
70	7.8 הסכמת החבר המוחלף
70-71	7.9 הפיכת לקוח עצמאי לחברה בע"מ או הקמת חברה חדשה תחת החברה הקודמת
71	7.10 התניית חילופי רו"ח באישור ההנהלה על העדר תביעות נגד חבר
71	7.11 התפטרות מההתקשרות עם הלקוח - אינה הבעת הסכמה לחילופי רו"ח מבקר
71	7.12 חברות ממשלתיות - לעומת - רשויות מקומיות
71	7.13 חובותיו המקצועיות של חבר שהוחלף להוציא חוות דעת חדשה
71	7.14 ייעוץ/שירות חד פעמי
72	7.15 כינוס ופירוק
72	7.16 כתב הסכמה לחילופין (כתב "שחרור")
72	7.17 מבקרים משותפים (JOINT AUDITORS)
73	7.18 מכרזים המביאים לחילופי רו"ח
73	7.19 מעורבות הלשכה במקרה של חבר שנפטר
73	7.20 נבצרות
74	7.21 נימוק סביר
74	7.22 סירוב החבר לחילופין בשל קיומו של חוב כספי מחייב את החבר להודיע ללקוחו על החוב
74	7.23 פקיד ברית פיקוח
74	7.24 פרישת שותף (הון)
75	7.25 רישום חבר כמייצג לקוח
75	7.26 שירות של "ראיית חשבון" הינו שירות מתמשך ולא חד-פעמי
75	7.27 שיתוף פעולה בין חברים
76	7.28 תביעות ממוניות בין חברים
76	7.29 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." [ראה 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 לשאת 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 שתיתקו 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

7.1 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.

יובהר ויודגש כי 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' 3.16 בפרק 3 לעיל]

7.2 איתור זהות מייצג

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

7.3 בוררות

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

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

7.3.3 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, וכיו"ב.

7.3.4 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

- 7.3.5 הזכות של רואה החשבון המחליף לתת מיידית שירותים מקצועיים ללקוח שחתם על הסכם בוררות עם רוה"ח המוחלף
- מרגע שהלקוח חתם על הסכם בוררות עם רואה החשבון המוחלף, רשאי רואה החשבון המחליף לתת מיידית שירותים מקצועיים ללקוח ואף לייצגו ברשויות המס גם אם רואה החשבון המוחלף טרם נגרע מייצוג הלקוח.
- 7.4 דמי היערכות
- 7.4.1 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.
- 7.4.2 גביית שכר בעבור איתור מסמך משנים קודמות השייך לקוח לשעבר
- חבר רשאי לדרוש שכר בעבור הטרחה למצוא מסמך משנים קודמות השייך ללקוח לשעבר.
- 7.5 הבטחת שכ"ט
- 7.5.1 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.
- 7.5.2 אין כל חובה על חבר מחליף לשלם לחבר המוחלף תשלום כלשהוא בגין החילופין. על החבר המוחלף להגיש חשבון ללקוח על העבודה שבוצעה על ידו.
- 7.6 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.
- 7.7 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים
- 7.7.1 לעניין כלל 16 [חילופי רו"ח] בלבד - תהיה למונח "שירות מקצועי" המשמעות הבאה:
ראיית חשבון (ביקורת לשם מתן חוות דעת ושירותים שיוחדו בדיון גם לרואי חשבון).
- כך לדוגמה, ייכלל 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.
- 7.7.2 למונח "שירות מקצועי", בכל יתר הכללים, תהיה המשמעות של ראיית חשבון ועיסוקים נלווים.
- 7.7.3 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 ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם".

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.8 הסכמת החבר המוחלף

7.8.1 קבלת הסכמה לחילופין מרואה חשבון מוחלף שאינו חבר לשכה:

- 7.8.1.1 כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה אינו חל במקרה בו חבר בא להחליף רואה חשבון שאינו חבר לשכה בתיקי ביקורת.
- 7.8.1.2 על החבר המחליף, לפנות לרואה החשבון המכהן בהתאם להוראות תקנה 1א.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];
- 7.8.2 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.
- 7.8.3 חבר מוחלף הנותן הסכמתו לחילופין מנוע מלהתנות את הסכמתו בתנאים כלשהם.
- 7.8.4 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 המחאות 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.
- 7.8.5 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.
- 7.8.6 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.
- 7.8.7 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.

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

- 7.9.1 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 12ג) מחייבים את החבר שמונה ע"י החברה לשמש כרוה"ח המבקר שלה להשתדל אצל החברה - לפרוע את החוב לחבר אשר נתן להם שירותים כעצמאיים.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.9.2 האמור לעיל חל גם אם חברה חדשה הוקמה על הפלטפורמה העסקית של החברה הקודמת שפורקה.

7.9.3 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

7.9.3.1 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.

7.9.3.2 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.

7.10 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 וכיו"ב נגדו.

7.11 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.

7.12 חברות ממשלתיות - לעומת - רשויות מקומיות

7.12.1 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.

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

7.13 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 תשקיף על פי חוק ניירות ערך], לאחר שהוחלף כרו"ח מבקר. כנ"ל גם לגבי מתן דוח סקירה על דוחות כספיים ביניים.

7.14 ייעוץ/שירות חר פעמי

כאשר חבר נותן ייעוץ חר 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

7.15 **כינוס ופירוק**

7.15.1 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.

7.15.2 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.

7.15.3 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.

7.15.4 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.

7.15.5 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.

7.16 **כתב הסכמה לחילופין (כתב "שחרור")**

7.16.1 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.

7.16.2 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".

7.17 **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.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.18 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.

7.19 מעורבות הלשכה במקרה של חבר שנפטר

7.19.1 מעורבות הלשכה, מכוח הוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית, באה כדי לתת סעד עיזבון 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.

7.19.2 הטיפול בלקוחות חבר שנפטר

- חבר אשר מתבקש להחליף חבר אשר נפטר:
- 7.19.2.1 לגבי לקוחות ביקורת - עליו לפנות למשפחה או, באמצעות מזכירות הלשכה, לנציג הלשכה שמונה לטפל מטעם הלשכה לסיוע למשפחה ולבקש את הסכמתם למתן השירותים ללקוחות.
 - 7.19.2.2 לגבי לקוחות שאינם לקוחות ביקורת - לפנות למשפחה או, באמצעות מזכירות הלשכה, לנציג הלשכה שמונה לטפל מטעם הלשכה לסיוע למשפחה וליידע אותם כי הוא מתחיל לטפל בלקוח.
 - 7.19.2.3 בפעולותיו כאמור יברר כי אין ללקוח חוב כספי של הלקוח לעיזבון.
 - 7.19.2.4 ככל שאין חוב כספי בגין תיקי ביקורת - רשאי החבר המחליף גם להסתייע במשפחה בקבלת המסמכים אשר ברשותה הקשורים בלקוח.
 - 7.19.2.5 כאשר יש חוב כספי בגין תיקי ביקורת - על החבר החדש להימנע מלטפל בלקוח עד להסדרת החוב הכספי או חתימה על הסכם בוררות בנוגע לחוב זה.

7.20 נבצרות

7.20.1 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.

7.20.2 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.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.21 נימוק סביר

7.21.1 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.

7.21.2 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.

7.21.3 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].

7.21.4 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 מניעתו 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 שרו"ח המחליף ימונה כדין, בהחלטה של האסיפה הכללית.

7.22 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.

7.23 פקיד ברית פיקוח

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

7.24 פרישת שותף (הון)

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

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.25 רישום חבר כמייצג לקוח

7.25.1 רישום כמייצג ברשויות המס - מחייב הסכמת רוה"ח המוחלף

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

7.25.2 רישום חבר כמייצג משני ברשויות המס בשעה שחבר אחר מכהן כרוה"ח המבקר

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

7.26 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 מצמצם 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.

7.27 שיתוף פעולה בין חברים

7.27.1 כללי

ראוי שחבר מחליף יסייע לחבר המוחלף כמתבקש מהוראות כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית. סעיף 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 לשתף פעולה עם רו"ח החדש....."

7.27.2 שיתוף פעולה בין החברים בעת החילופין ביניהם

7.27.2.1 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 שיהיה בדרך של העברת מסמכים ומידע לגבי הלקוחות, ללא קשר אם יש לחבר המוחלף מניעה לחילופין, ואל לו 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].

7.27.2.2 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.

חילופי רו"ח - החלטות הוועדה - המשך

7.28 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.

7.29 תביעת לוקח 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 הלוקח 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 8

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר

תוכן הפרק

ע מ ו ד

- א. כלל 8 לכללי ההתנהגות המקצועית 79
- ב. כלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית 79
- ג. החלטות הוועדה
- 8.1 חתימת רואה החשבון העצמאי 79-80
- 8.1.1 דרך חתימתו של רואה חשבון
- 8.1.2 אופן חתימת רו"ח
- 8.1.3 חתימת רואה חשבון ע"ג מסמכים במסגרת של שותפות
- 8.2 חתימת רואה החשבון השכיר 80-81
- 8.2.1 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי [ראה גם פרק 3 סע' 3.12]
- 8.2.2 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

8.1 חתימת רואה החשבון העצמאי

8.1.1 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 ובחו"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. ..."

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר - החלטות הוועדה - המשך

8.1.2 אופן חתימת רוה"ח

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

8.1.3 חתימת רואה חשבון ע"ג מסמכים במסגרת של שותפות

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

8.1.3.2 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).

8.1.3.3 כך גם ראוי ששותפות של רואי חשבון בישראל תפעל.

8.2 חתימת רואה החשבון השכיר

8.2.1 חתימת רו"ח שכיר כבעל תפקיד בגוף עסקי [ראה גם פרק 3 סעי' 3.12]

8.2.1.1 חתימה על מסמכי הישות

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.

8.2.1.2 חתימה על מסמך: "נאמן למקור"

חבר המועסק כשכיר בתאגיד רשאי לחתום על מסמכים של התאגיד "נאמן למקור" ובלבד שיציין ליד החתימה התפקיד אותו ממלא החבר בתאגיד.

8.2.1.3 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.

8.2.2 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 וכיו"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.

חתימת רו"ח העצמאי והשכיר - החלטות הוועדה - המשך

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 9

ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה

ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה

תוכן הפרק

ע מ ד

החלטות הוועדה

9.1 ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה [ראה גם פרק 5, סעי' 5.6, לעיל] 83

- - -

החלטות הוועדה

9.1 ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה [ראה גם פרק 5, סעי' 5.6 לעיל]:

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

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

* * *

פרק 10

כלל 15 - העמדת משרד רואה חשבון לבעל מקצוע או משלח יד אחר

כלל 15 - העמדת משרד רואה חשבון לבעל מקצוע או משלח יד אחר

תוכן הפרק

ע מ ו ד

- א. כלל 15 לכללי ההתנהגות המקצועית 86
- ב. החלטות הוועדה
- 10.1 השכרת חדר לבעל מקצוע חופשי אחר במשרד רוה"ח 86

כלל 15 - העמדת משרד רואה חשבון לבעל מקצוע או משלח יד אחר

א. כלל 15 לכללי ההתנהגות המקצועית

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

ב. החלטות הוועדה

10.1 השכרת חדר לבעל מקצוע חופשי אחר במשרד רואה"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 המקצועי", 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 המקצועי".

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

* * *

פרק 11

סודיות

סודיות

תוכן הפרק

ע מ ו ד

89	א. כלל 5 לכללי ההתנהגות המקצועית
	ב. החלטות הוועדה
89	11.1 מי רשאי לשחרר חבר מחובת הסודיות
89	11.2 דרישת הלקוח מחבר לפעול בניגוד לחובתו המקצועית
89	11.3 האמצעי למסירת מידע לבעלי המניות
89	11.4 הטלת עיקול ע"י רו"ח ולטובתו שמקורו בחוב המגיע ללקוחו
90	11.5 השמדת מסמכים/קבצי מחשב לפי דרישת לקוח
90	11.6 חשיפת דוח הלקוח בפני בית דין לתביעות קטנות כאמצעי לגביית שב"ט המגיע מלקוחו
91	11.7 מחלוקת בין בני זוג
	11.7.1 חשיפת מידע עסקי על אחד מבני הזוג בהליך פירוד
91	11.8 מכרזים - ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר
91-92	11.9 מסירת מידע/מסמכים אודות/של הלקוח
92	11.10 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות
92	11.11 עדות חבר בבית משפט
92	11.12 עדות חבר במשטרה
92	11.13 עדות רו"ח שכיר בעניין לקוח של מעבידו לשעבר
93	11.14 עובד שעזב למקום חדש
	11.14.1 חובת הסודיות על עובד שעזב
	11.14.2 פירוט הניסיון ושמות לקוחות במשרד שעזב
93	11.15 פטירת לקוח - השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים
93	11.16 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 פיסקה א' מכלל זה.

ב. החלטות הוועדה

11.1 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 הממשל התאגידי בחברה והעוסקים בענייניה הכספיים והעסקיים של החברה.

11.2 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 7 "סודיות", סע' 16ב (ב) וכן סע' 7.21.3 לעיל].

11.3 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.

11.4 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 כספיים ונכסים של המבוקר ולפעול להטלת עיקול לצורך מימוש חובו שלו.

סודיות - החלטות הוועדה - המשך

11.5 השמדת 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:

11.5.1 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.

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

11.5.3 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 לידי מסמכים אלו (וכן קבצי מחשב) כאשר אישור הלקוח יכול להצהיר בדבר: (1) דרישת הלקוח לקבל לידי מסמכים 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.

11.5.4 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.

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

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

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

11.6.1.2 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;

11.6.1.3 חבר החושף את כל הדוח של לקוחו, הרי שהוא הפר, לכאורה, את חובת הסודיות.

11.6.2 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

11.7 מחלוקת בין בני זוג

11.7.1 חשיפת מידע עסקי על אחד מבני הזוג בהליך פירוד

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

11.7.2 אין מניעה למסור לבן הזוג שאינו "בן הזוג הרשום" את המסמכים/מידע הרלוונטיים לגבי/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. עם זאת, ראוי כי רואה החשבון יפנה לצד שכנגד לשם קבלת אישורו למתן כל הנתונים המבוקשים.

11.8 מכרזים - ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר

חבר המשתתף במכרז למתן שירותים מקצועיים שאינם "ראיית חשבון" ראוי 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.

11.9 מסירת מידע/מסמכים אודות/של הלקוח

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

11.9.2 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.

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

11.9.4 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.

11.9.5 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

11.9.6 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.

11.10 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות

חבר רשאי לתת שירותי ביקורת ושירותים נלווים לחברות מתחרות.

11.11 עדות חבר בבית 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.

11.12 עדות חבר במשטרה

11.12.1 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.

11.12.2 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".

11.13 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

11.14 עובר שעזב למקום חדש

11.14.1 חובת הסודיות על עובר שעזב

עובר 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.

11.14.2 פירוט הניסיון ושמות לקוחות במשרד שעזב

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.

11.15 פטירת לקוח - השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים

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

11.16 צו בית משפט - החובה להעברת מסמכים לצד ג'

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 12

עבודה על בסיס הצלחה

עבודה על בסיס הצלחה

תוכן הפרק

ע מ ד

- 96 א. כלל 13 לכללי ההתנהגות המקצועית
- 97 ב. תקנה 2(ב)(1) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים
ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר),
התשס"ח-2008
- 97 ג. חוק החברות, התשנ"ט - 1999 - סעיף 166:
איסור התניית שכר או מתן שיפוי
- 97 ד. החלטות הוועדה
- 97 12.1 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

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

חבר רשאי לבקש שכר טרחה 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 13

עיכוב מסמכים של לקוח

עיכוב מסמכים של לקוח

תוכן הפרק

ע מ ד

החלטות הוועדה

100	זכות לעיכוב מסמכי לקוח ע"י החבר - אינה חד משמעית	13.1
100	זכות עכבון - פסיקה עדכנית בביהמ"ש השלום בשנת 2021	13.2
100	עיכוב בהגשת דוח לרשות המיסים	13.3
100-101	המצאת מסמך לבעל מניות של חברה שנותרה חייבת כספים לחבר	13.4
101	זכות עכבון בשל חוב כספי עבור ביצוע ניהול חשבונות	13.5

עיכוב מסמכים של לקוח

החלטות הוועדה

13.1 זכות לעיכוב מסמכי לקוח ע"י החבר - אינה חדר משמעות

לאור פסקי הדין הסותרים ובהיעדר פסק דין מחייב של בית המשפט העליון, קיימת עדיין אי הבהירות, משפטית, באשר לזכות רואה החשבון לעכב 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 א' 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.

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.

13.2 זכות עכבון - פסיקה עדכנית בביהמ"ש השלום בשנת 2021

חבר הציע ללקוח כמה חלופות לקבלת מסמכים המעוכבים על ידו בשל חוב שטרחה 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 ואפשר 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 העיכובן של רואה החשבון.

13.3 עיכוב בהגשת דוח לרשות המיסים

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

13.4 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:

איכות מסמכים של לקוח - החלטות הוועדה - המשך

13.4.1 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.

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

13.5 זכות עכבון בשל חוב כספי עבור ביצוע ניהול חשבונות

חוב בגין ביצוע הנהלת חשבונות ללקוח - הינו חוב מסחרי - וככל חוב מסחרי אחר בו נותן השירות טרם קיבל את תמורת השירות שנתן, רשאי החבר לשקול איכות מסמכי הלקוח, על כל ההשלכות שעלולות לנבוע מכך.

* * *

פרק 14

פרסום ופרסומת

פרסום ופרסומת

תוכן הפרק

ע מ ד

104-105 א. כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית

106-107 ב. הבהרות וחוות דעת מקדימות של מועצת רואי חשבון

1. הבהרה מתאריך 24.2.2015

2. הבהרה מתאריך 2.5.2015

3. הבהרה מתאריך 6.6.2017

4. חוות דעת מקדימה מתאריך 15.2.2021

ג. החלטות הוועדה

108-110 14.1 אפשר לפרסם - אך חשוב לזכור - לא הכול מותר

110-112 14.2 אתר האינטרנט (המרשתת) של החבר

112 14.3 פרסום בדפי זהב ודומיו

112 14.4 הכללת שמו של עו"ד שכיר על שלט הפירמה

112 14.5 ציון שמות פירמה של המרצים בכנס / קורס מקצועי

112 14.6 תמונות המחבר בכתבה מקצועית בעיתון

112 14.7 כללים לעריכת הגרלה לצורך פרסומת מסחרית

113 14.8 כרטיס ביקור עם תמונות

113 14.9 מודעת פרסום על חברים בפרסום של הלקוח

113 14.10 סמל מסחרי

113 14.11 ספרות מקצועית ופרסומים מקצועיים

113 14.12 פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים

113-114 14.13 פרסום/הפצת חומר מקצועי ע"י החבר

114 14.14 פרסום ע"י פירמות רו"ח מחו"ל

114 14.15 פרסום למתן שירותי ראיית חשבון בחו"ל ע"י רו"ח ישראלי

114 14.16 שלט הפירמה - גודל תקני

114 14.17 שמות עובדי הפירמה

114 14.18 שם הפירמה ע"ג עט או אביזרים אחרים

114 14.19 שם הפירמה הכולל סלוגן בלוגו נייר המכתבים של הפירמה

פרסום ופרסומת

א. כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית

- 17". א. 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.
- ב. האמור בפסקה א' מכלל זה יחול על פרסומת של חבר, לרבות תאגיד של חברים, שמצוין בה אחד מאלה:
- (3) דבר היותו רואה חשבון;
 - (4) 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:
- (8) דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין לרבות בדרך של השוואה לאחר;
 - (9) מצג שווא;
 - (10) עובדות מטעות;
 - (11) שמות לקוחותיו בעבר ובהווה;
 - (12) שכר הטרחה שהוא גובה או הבסיס לחישובו;
 - (13) תפקיד ציבורי שהוא ממלא על פי דין;
 - (14) 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:
- (10) ניסיונו המקצועי בראיית חשבון;
 - (11) ניסיונו והתמחותו בעיסוקים נלווים, במובחן מניסיונו בראיית חשבון;
 - (12) תארים אקדמיים שרכש;
 - (13) תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, ובלבד שהדבר לא נאסר על פי אותו דין או על פי החוק;
 - (14) כשירות לעסוק בראיית חשבון מחוץ לישראל;
 - (15) מספר שנות ותק בעיסוקו בראיית חשבון;
 - (16) פירוט רואי חשבון שהינם שותפיו או עובדיו, לרבות הפרטים בסעיפי משנה (1) עד (6) לגבי כל אחד מהם;
 - (17) פרטים הנוגעים למען המשרד ולדרכי ההתקשרות עם המשרד וכל שינוי בהם.
 - (18) 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.

לקט תמצית החלטות והבהרות
פרק 14 - פרסום ופרסומת

- 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 לשימוש ולא לשם הפצתו לאחרים;
 - (5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר.

פרסום ופרסומת - המשך

ב. הבהרות וחוות דעת מקדימות של מועצת רואי חשבון

1. הבהרה מתאריך 24.2.2015

1.1 דיוור ישיר

"מועצת רואי חשבון מבהירה בזאת כי המונח "דיוור ישיר", לפי תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965, משמעותו פניה לאדם מסוים בלבד, כאשר פנייה של רו"ח נשלחת בנוסח כללי, או למספר רב של אנשים במקביל, לא תיחשב כפנייה לאדם מסוים. לעניין זה, יודגש כי פנייה באמצעות דואר אלקטרוני למספר רב של אנשים במקביל תיחשב כפרסום באמצעי תקשורת אלקטרוניים, אשר אסור לפי תקנה 2(ג) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965."

1.2 מתמחה ב- ולא מומחה ב

"כמו כן, יובהר כי דברי שבח או הערכה עצמיים, אשר אסורים בפרסום לפי תקנה 2(א)(1) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965, כוללים גם ביטויים כגון "מומחה ב-" (להבדיל מ-"מתמחה ב-") ו-"מוביל ב-".

2. הבהרה מתאריך 2.5.2015

"בעקבות מקרה שהובא לידיעתה של מועצת רואי חשבון לאחרונה, המועצה מוצאת לנכון לחדד בפני ציבור רואי החשבון את הכללים המשמעתיים הבאים:

(1) בהתאם לתקנה 2 לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965 (להלן: תקנות התנהגות שאינה הולמת), רואה חשבון רשאי לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו כרואה חשבון אך ורק באחת מארבע הדרכים הבאות:

(א) בשלט, בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע, הסמוך למשרדו של רואה החשבון או למשרדו הקודם;

(ב) במסגרת מודעה בעיתונות הכתובה;

(ג) בדיוור ישיר, שהינו פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו, ואשר אינו חלוקה אקראית של דבר דפוס או שליחת דוא"ל בתפוצה רחבה;

(ד) באתר האינטרנט של רואה החשבון.

(2) במסגרת פרסום כאמור אין להציע פגישת ייעוץ חינם ללקוחות חדשים, שכן הדבר עולה לכדי שידול לקוחות אסור, בהתאם לתקנה 1א(9) לתקנות התנהגות שאינה הולמת.

(3) בכל מקרה, פרסום כאמור חייב לעמוד במגבלות הקבועות בתקנה 2(א) ו- (ב) לתקנות התנהגות שאינה הולמת.

(4) בהתאם לתקנה 1א(2) לתקנות התנהגות שאינה הולמת ולתקנה 2(ב)(6) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח - 2008, אסור בהחלט על רואה החשבון מבקר להציע או ליתן שירותי תיווך עסקי ללקוח ביקורת שלו על ידו או על ידי מי משותפיו, עובדיו או קרוביו.

פרסום ופרסומת - המשך

3. הבהרה מתאריך 6.6.2017

פרסום רואי חשבון בחברות דירוג

"מועצת רואי חשבון (להלן - "המועצה") מצאה להבהיר כי תכנים הנוגעים למשרדי רואי חשבון או לרואי חשבון עצמאיים באתרי ובחברות דירוג למיניהן מהווים פרסומת מקצועית, אשר חלות לגביה הוראות תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965. ככל שיעלה חשש להפרת ההוראות האמורות, המועצה תפתח בחקירה משמעתית של הנושא."

4. חוות דעת מקדימה מתאריך 15.2.2021

בהתאם לסמכותה לפי סעיף 11א לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, מודיעה מועצת רואי חשבון (להלן - "המועצה") כדלהלן:

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 התקשרות עם רואה החשבון או בירור 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.

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.

ג. החלטות הוועדה

14.1 אפשר לפרסם - אך חשוב לזכור - לא הכול מותר

14.1.1 גדר הבעיה

כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית כפי שתוקן בשנת 2001 ע"י הלשכה שינה את כללי איסור הפרסום והפרסומת שהיו נהוגים עד אותו מועד. שינוי זה בא על רקע פרסום "תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) (תיקון), התשס"א-2001" (להלן בפרק זה: "התקנות"). תיקון כלל 17 הנ"ל, התאים את הכלל הנ"ל להוראות התקנות.

כלל 17 בנוסחו העכשווי שומר על האיזון הנדרש בין התרת פרסום - העברת מידע עובדתי ובאופן אובייקטיבי הנוגע לעיסוקו של רואה החשבון - לבין שמירה מפני פרסום העלול להביא לזילות המקצוע.

נראה כי חברים רבים לא הפנימו את מלוא הוראות הכללים והגישה הערכית העומדת בבסיסן. בכך מפירים החברים את הוראות כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית וחושפים את עצמם לתביעות בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע וגורמים בהתנהגותם זו לזילות המקצוע, על כל ההשלכות השליליות וזאת מעבר להפרה של התקנות.

הואיל ועל כגון דא אמרו חז"ל: "אין עונשין אלא אם כן מזהירים", מבקשת הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) להבהיר את עמדתה באשר להוראותיו של כלל 17 ולצמצם את גדר הספיקות שהועלו על-ידי חברי הלשכה.

14.1.2 פרסום אסור על-ידי חברים - המביא לזילות המקצוע

הוועדה מבקשת להתריע מפני חומרת התופעה של פרסום מודעות בעיתונות, עלונים ("פליירים") ודומיהם מטעם החברים החורגים מהותית מההנחיות הקיימות, המגבילות את הפרסום לנורמות של פרסום שאין בו כדי לפגוע בכבוד המקצוע.

על כן, מבקשת הוועדה את תשומת לב החברים לעניינים הבאים:

1. פרסום באמצעות איורים, תמונות או גרפיקה - אסור
חבר אינו רשאי לכלול תמונות, איורים או גרפיקה בפרסומיו. לא מותר הוא להוסיף כי האמור מתייחס גם ללוגו הפירמה של החבר. ד
2. גודל המודעה בעיתונות
גודל המודעה בעיתונות ראוי להיות פרופורציונאלי להיקף תוכן המודעה. גודל ראוי הינו עד ל 4 אינטש x 3 טורים ובכל מקרה לא יעלה על 1/8 גיליון.
3. תוכן המודעה
אין להוסיף מלים העלולות ליצור הקשרים שליליים של שידול.
אין לכלול מידע זולת מידע אינפורמטיבי שהותר בכללים ובהבהרת מועצת רו"ח.

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

פרסום דוגמת הפרסומים המפורטים להלן - הינו אסורי!

- פסיקת י"צוץ ראשני - ח'נט ...
- יכולות מ'יחדות se לתת מצנה אישי מר'יצ
- צוות הפירמה ש'ודצ לתת מצנה se פת'ונות י'ירתייט
- צוות הפירמה צומד לרשות הל'קוחות צט המון סבל'נות וסובל'נות במתן מצנה מהיר ו'יציל
- מומחה ... " [צפ"י הודצת מוצצת רו"ח מתאריך 24.2.2015 לצ'יבור החקריט השימוש במונח "מומחה" מהווה דברי שבח צ'מייט ולכן יש לצעות שימוש רק במונח "מומחה"]
- למה לך צרות במס הכנסה ??? הוא אל'ינו ...

14.1.3 הוספת התואר המקצועי "רואה חשבון"

כל מידע שניתן ע"י חבר והכולל את ציון התואר המקצועי "רואה חשבון", או היותו עוסק בראיית חשבון, אף אם לא מצוין התואר המקצועי "רואה חשבון", כפוף להוראות כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית.

14.1.4 שימוש במונח המותר "מתמחה" או "התמחות" [במובן specialize] ולא "מומחה" [במובן expert]

מותר לחבר לציין כי הוא "מתמחה" ב- או שנושאי התמחותו הינם בתחום מסוים. אסור לחבר לציין כי הוא "מומחה" בתחום מסוים.

14.1.5 שימוש במונח "יועץ מס" במובן "Tax Adviser" בלוגו הפירמה של חבר שאינו עוסק בראיית חשבון

חבר שאינו עוסק ב"ראיית חשבון" רשאי לציין ליד תוארו המקצועי "רואה חשבון" גם "יועץ מס" ובסוגריים ("Tax Adviser"), התוספת בסוגריים הינה דרישת חובה על מנת למנוע הטעיית הציבור (ראה גם 15.2 בפרק 15).

14.1.6 פרסום בין חברים

14.1.6.1 על פרסום כלשהו, בתחום המקצועי, המועבר בין החברים כגון על דבר פיתוח תוכנה חדשה לשימוש רו"ח, פרסום ספר וכד' - לא חלות הוראות כלל 17 למעט אם הפרסום אינו לכבוד המקצוע (או - מביא לזילות המקצוע)

חבר רשאי לפרסם בין חברים חוזר בנושא ובו הצעה למתן שירותי ראיית חשבון ב"קבלנות משנה" או שהוא מעוניין להעסיק חבר בעבודות בראיית חשבון ב"קבלנות משנה".

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

14.1.7 פרסום בעיתון על קיום קורס/כנס מקצועי ע"י פירמת רו"ח

14.1.7.1 פירמת רואי חשבון רשאית לפרסם מודעה בעיתון על קיום קורס/כנס מקצועי או על החסות שלה.

14.1.7.2 כשבקורס/כנס המקצועי כלולים מרצים שאינם רו"ח הרי שמגבלות ה"שבח העצמי" כגון, ציון בפרסום: "מיטב המרצים" וכד' אינן מהוות עבירה על כלל 17.

14.1.8 פרסום ע"י רו"ח שאינו בפרקטיקה, כגון: חשב שכיר

חבר שאינו עוסק בפרקטיקה פרטית אלא עובד כשכיר בתעשייה כגון חשב - הוראות כלל 17 אינן חלות עליו.

14.1.9 פרסום ברכות בעיתונות מכל סוג שהוא ללקוחות הפירמה - אסור.

14.1.10 משלוח ברכות ימי הולדת ופרחים ללקוחות הפירמה - מותר.

14.2 אתר האינטרנט (המרשתת) של החבר

14.2.1 מה כוללת ההגדרה "אתר אינטרנט" (המרשתת) של החבר

אתר האינטרנט של החבר כולל גם דפי בית, עמודי פרופיל ודפי משתמש ייעודיים ברשתות חברתיות אינטרנטיות בהן חבר רואה החשבון או הפירמה שלו.

14.2.2 האם מותר הפרסום באתר האינטרנט של החבר, ובאילו תנאים ?

פרסום באתר האינטרנט של החבר - כמוהו כפרסום בעיתונות או בדיוור ישיר ולפיכך הוא מותר - אך במגבלות הוראות כלל 17.
מכאן, שכל מה שמותר לפרסם על-פי כלל 17, מותר גם באתר האינטרנט של החבר.

14.2.3 חל איסור פרסום באתר אינטרנט של אחרים

14.2.4 אתר אינטרנט - כפורטל מקצועי

חבר רשאי לבנות באתר האינטרנט שלו "פורטל מקצועי" ובו קישורים למוסדות, רגולטורים, רשתות חברתיות בהן חבר החבר, מאמרים וכיו"ב.

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

14.2.5 אתר אינטרנט - פרסום באמצעות "באנרים" באתרים של אחרים

חבר אינו רשאי לפרסם את אתר האינטרנט שלו ע"י "באנרים" [פרסומות "זזות" באתרים של אחרים] באתרים שונים.

14.2.6 פרסום בפייסבוק, אינסטגרם וכיו"ב של החבר בדרך של תיוגים (איורים ותמונות)

על אף שהתיוגים בפייסבוק, באינסטגרם וכיו"ב של החבר עשויים להגיע לרשתות חברתיות שהחבר איננו חבר בהן ושם הוא עשוי לקבל תשבחות וכיו"ב ע"י האחרים - הרי שלא ניתן לומר כי הדבר מהווה הפרה לכאורה של הוראות כלל 17.

14.2.7 אתר אינטרנט - פרסום באתר אינטרנט מקומי של יישוב

- (1) חבר רשאי לפרסם באתר אינטרנט מקומי של יישוב באלפון עוסקים תחת עיסוק - "רואי חשבון" בשל היות הפרסום זהה לפרסום "בדפי זהב" אלא שהוא נעשה באמצעים אלקטרוניים.
- (2) לעומת זאת, הפרסום בפס רחב שנע לאורך כל הזמן בחלק התחתון של המסך שבו מתפרסמים שמות העוסקים והתמחותם - אסור.
- (3) פרסום באמצעות חברת "מסלול ירוק בע"מ" ודומיה המפרסמת עסקים בקיבוצים ומושבים שיתופיים בתמורה להטבה שאותם עסקים מעניקים לכלל לקוחותיהם:
 - (3.1) ככל שמדובר בפרסום כמו "בדפי זהב" [ללא תוכן מסחרי שיווקי] - מותר.
 - (3.2) ככל שהפרסום הינו בעל אופי מסחרי שיווקי - אסור.

14.2.8 אתר אינטרנט - הוספת לוגו של לקוחות

חבר אינו רשאי להוסיף באתר האינטרנט שלו לוגו של לקוחות הפירמה.

14.2.9 אתר אינטרנט - תשלום בעבור הצגת כתובת אתר החבר באינטרנט בראש התוצאות של מנוע חיפוש

חבר רשאי, תמורת תשלום לחברת גוגל, לקדם את כתובת האתר שלו לראש כל התוצאות של מנוע החיפוש בכל פעם שגולש מחפש מילה או ביטוי מסוימים שהוגדרו מראש על ידי החבר בעל האתר.

14.2.10 אתר אינטרנט - תשלום בעבור קידום ממומן ברשתות חברתיות - אסור

לעומת זאת, קידום ממומן ברשתות חברתיות (כגון: פייסבוק ואינסטגרם) - אסור, משום שקידום כזה למעשה הינו יזום על ידי החבר תמורת תשלום וכולל פעולה של "דחיפה" לאחריים - לדפי הפייסבוק/אינסטגרם שלהם ואשר החבר קשור בהם. כך, 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.

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

- 14.2.11 אתר אינטרנט - הכולל את שני מרכיבי הפירמה: לראיית חשבון ו-לשירותים נלווים
חבר רשאי לכלול את שני עיסוקיו: ראיית חשבון ושירותים נלווים באותו מסך, ובלבד שנשמרות הוראות כלל 17 על כל המידע המופיע בו.
- 14.2.12 אתר אינטרנט - הכנת סרטוני הדרכה חינוכיים YouTube ללא פרסום (ולא בתשלום) - מותר, בהסתייגות
הכנת סרטוני הדרכה חינוכיים והפצתם ב- YouTube מותרת אך כפופה להוראות כלל. משמע - את שמות לפרסום עפ"י הוראות כלל 17 אפשר לכלול בסרטונים אלה הכוללים מלבד ההדרכה גם מידע עובדתי על דרכי התקשרות עם המשרד, שנות ותק, התמחויות וכיו"ב.
- 14.2.13 אתר אינטרנט - קידום של סרטונים ב YouTube תמורת תשלום - מותר.
- 14.3 פרסום בדפי זהב ודומיו
פרסום בספר טלפונים מותר בקבוצת "רואי חשבון", בגודל ובמתכונת המיועדת לרואי חשבון שם. אסור שהפרסום יכלול תמונות ו/או איורים, אלא מידע אינפורמטיבי המקובל בספר הטלפונים - בלבד.
- 14.4 הכללת שמו של עו"ד שכיר על שלט הפירמה
ניתן להוסיף את שמו של עו"ד בנייר המכתבים ובשלט של רו"ח, בהתקיים כל אלה: (1) הינו שכיר בפירמה של רו"ח, (2) אין לו פרקטיקה פרטית, (3) איננו חותם על אישורים כלשהם בשם הפירמה.
- 14.5 ציון שמות פירמה של המרצים בכנס/קורס מקצועי
- 14.5.1 ניתן לרשום את שם הפירמה שעליה נמנה המרצה בכל מקרה בו מדובר בהרצאות הדורשות מיומנות מקצועית של רואה חשבון.
- 14.5.2 חבר רשאי לפרסם את שמו ככותב ומפתח תוכנה, מחבר ספר מקצועי וכד' גם אם הפרסום מגיע לאנשים שאינם רו"ח.
- 14.6 תמונות המחבר בכתבה מקצועית בעיתון
חבר רשאי לאפשר הצגת תמונתו כמחבר כתבה/מאמר מקצועי בעיתון.
- 14.7 כללים לעריכת הגרלה לצורך פרסומת מסחרית
חבר רשאי לשמש "מפקח" בהגרלה מסחרית בציון עובדת היות ההגרלה בפיקוח רואה חשבון [המפקח ימסור לעורך ההגרלה דוח על ביצוע ההגרלה בהתאם לתוכנית ההגרלה ואשר העתק ממנו יועמד לעיון הציבור במשרד המפקח לתקופה של 90 ימים].

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

14.8 כרטיס ביקור עם תמונות

חבר אינו רשאי להדפיס כרטיס ביקור עם תמונה כאשר מוזכר התואר רו"ח, או תואר של עוסק בעיסוק נלווה במישרין או בעקיפין.

14.9 מודעת פרסום על חברים בפרסום של הלקוח

חבר חייב למנוע את פרסום שמו לצד תוארו המקצועי "רואה חשבון" במודעות פרסום מטעמו של לקוחו.

14.10 סמל מסחרי

- 14.10.1 לפירמת חבר אפשר ויהיה לה סמל מסחרי.
14.10.2 חבר אינו רשאי לעשות שימוש בסמל הלשכה כחלק מלוגו נייר מכתבים שלו, כרטיסי ביקור וכיו"ב.

14.11 ספרות מקצועית ופרסומים מקצועיים

בפרסום מאמר מקצועי ניתן להוסיף בשולי המאמר פרטים על הפירמה, בגבולות המותר עפ"י כלל 17.

14.12 פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים

- 14.12.1 חבר אינו רשאי לפנות באופן יזום ללקוחות פוטנציאליים כדי להציע את שירותי הפירמה שלו.
14.12.2 חבר רשאי למסור מידע על הפירמה שלו כמענה לפנייה של לקוח פוטנציאלי אליו.

14.13 פרסום/הפצת חומר מקצועי ע"י החבר

14.13.1 פרסום ע"י הקמת קבוצת תמיכה בנושאים מקצועיים

חבר אינו רשאי להקים קבוצת תמיכה בנושאים מקצועיים כאשר קבוצת התמיכה אינה כוללת רק את לקוחותיו אלא נבנתה כך ששמות החברים בה נשאבו ממאגר נתונים של קבוצת חברים מסוימת באינטרנט ושחבר אין זיקה אליהם.

14.13.2 פרסום באמצעות צד ג'

הפצת חוזר ע"י צד ג' (כגון: חברת ביטוח) לכל לקוחותיו של צד ג' בו הוא מודיע על הענקת שירותי החזרי מס לשכירים בביקוח משרד רו"ח ללא ציון שם הפירמה - נוגדת את רוח כללי ההתנהגות המקצועית, שעל פיהם לא ניתן להפלות חבר מסוים ובכך להקנות לו יתרון על פני חבר אחר.

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

14.13.3 הפצת חוזר מקצועי למי שאינו לקוח הפירמה

חבר רשאי להפיץ חוזרים מקצועיים רק ללקוחות הפירמה שלו ולעומדים איתו בקשר מקצועי וגם כמענה למי שמבקש זאת, גם אם הוא אינו לקוח הפירמה או שאינו עומד איתו בקשר מקצועי.

14.13.4 חוברת פרופיל על הפירמה

14.13.4.1 חבר רשאי להפיץ חוברת פרופיל אודות הפירמה שלו רק בקרב לקוחותיו.

14.13.4.2 חבר אינו רשאי להפיץ "אסופת כתבי תודה והוקרה" על הפירמה שלו - גם לא לעובדיו או לקוחותיו.

14.13.4.3 חבר רשאי להכין דף מידע או חוברת, או פרסום באתר האינטרנט של הפירמה בהם יפורטו שמות השותפים (אפשרי עם תמונותיהם), ביוגרפיה מקוצרת שלהם, תחומי פעילותם וכו'. את דף המידע או החוברת כאמור ניתן למסור רק למי שפונה בבקשה לקבלת המידע.

14.13.5 איסור פרסום שביעות רצון של לקוחות

חל איסור של פרסום שביעות רצון לקוחות, אף ללא ציון שמות הלקוחות, בשל היותם דברי שבח האסורים עפ"י כלל 17.

14.13.6 התקשרות עם ארגונים מקצועיים

אין מניעה שארגון יפיץ חומר מקצועי שנתקבל מרואה החשבון שלו תוך אזכור שמו של רואה החשבון שערך את החוזר אולם ללא אזכור כתובת וכו'

14.13.7 פרסום חוברת - DOING BUSINESS IN ISRAEL

14.13.7.1 חבר רשאי להפיץ חוברת כזו בקרב לקוחותיו ולא להמבקשים זאת ממנו.

14.13.7.2 הפצת חוברת כזו בשגרירויות חו"ל בישראל או בשגרירות ישראל בחו"ל - אסורה.

פרסום ופרסומת - החלטות הוועדה - המשך

14.14 פרסום ע"י פירמות רו"ח מחו"ל להן אין איסור פרסום

מאחר ולא חל איסור פרסום בחו"ל על ידי פירמות רו"ח מחו"ל, הרי שלא ניתן ממילא לאסור את הפרסום של אותן פירמות מחו"ל. עם זאת, על החברים לנהוג משנה זהירות בכל הקשור לפרסום מודעות על ידי הפירמות מחו"ל איתן הן קשורות כדי שלא יתעורר חשד שקיימת הפרה לכאורה של כללי ההתנהגות המקצועית האוסרים, פרסום.

14.15 פרסום למתן שירותי ראיית חשבון בחו"ל ע"י רו"ח ישראלי

חבר רשאי לפרסם בארץ כי הוא נותן שירותי ראיית חשבון בחו"ל וזאת כפוף להוראות הפרסום המותר/אסור החל באותן ארצות.

14.16 שלט הפירמה - גודל תקני

- 14.16.1 גודל תקני של השלט צריך להיות סביר. בנסיבות העניין, שלט בגודל 40 ס"מ x 60 ס"מ נחשב כגודל סביר.
- 14.16.2 גם אם רושמים את שם המשרד וכיו"ב בשלט ביותר משפה אחת, גודל השלט - לא משתנה.
- 14.16.3 ניתן לתלות שני שלטים בגודל דומה: הן למשרד רואה החשבון והן לפירמה העוסקת בעיסוקים נלווים.

14.17 שמות עובדי הפירמה

14.17.1 חבר רשאי לציין בלוגו הפירמה ובנייר המכתבים שלה את שמות השותפים בה וכן את שמות העובדים בפירמה שהינם בעלי התואר המקצועי "רואה חשבון", באופן הבא: בראש הרשימה יופיעו שמות שותפי הפירמה ותואריהן ומתחת לקו מפריד יופיעו שמות העובדים ותואריהם.

14.17.2 פרסום שמה של עובדת שכירה ותוארה - יועצת מס - ע"ג כרטיס ביקור של פירמת רו"ח

חבר רשאי להכין כרטיס ביקור לעובדת שכירה בפירמה ותוארה המקצועי - יועצת מס - ובלבד שהעובדת הינה שכירה בפירמה ואין לה פרקטיקה פרטית.

14.18 שם הפירמה ע"ג עט או אביזרים אחרים

14.18.1 חבר רשאי לחלק ללקוחותיו עטים ויומנים עליהם מוטבעים לוגו ושם הפירמה ובלבד שהדבר ייעשה באופן שלא יפגע בכבוד המקצוע, ובמגבלות כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה.

14.18.2 חבר רשאי להדפיס את שם הפירמה שלו על תיקי בד המהווים חלופה למעטפות.

14.19 שם הפירמה הכולל סלוגן בלוגו נייר המכתבים של הפירמה

חל איסור לכלול "סלוגן" [מסר פרסומי קצר וקליט] בלוגו נייר המכתבים של הפירמה.

* * *

פרק 15

ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו הפירמה - למתן שירותי "ראיית חשבון"

ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו הפירמה - למתן שירותי "ראיית חשבון"

תוכן הפרק

ע מ ד

	<u>החלטות הוועדה</u>
118	15.1 ציון תארים נוספים
118	15.2 איסור ציון התואר "יועץ מס" בלוגו הפירמה לראיית חשבון
118	15.3 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"

החלטות הוועדה

15.1 ציון תארים נוספים

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

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

15.2 איסור ציון התואר "יועץ מס" בלוגו הפירמה לראיית חשבון

התוספת "יועץ מס" ליד תוארו המקצועי "רואה חשבון" של חבר - **אסורה**. זאת, מאחר שלחבר מותר לציין ליד התואר המקצועי "רואה חשבון" רק תואר אקדמי או כל תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו. מאחר והתואר "יועץ מס" אינו תואר מקצועי שדין אחר מסדיר את השימוש בו אלא תואר המבטא עיסוק Tax Adviser השמור למומחי מס. זאת ועוד, השימוש במילים "יועץ מס" עלול להביא להטעיית הציבור. בחוק "הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה - 2005" קיימת הגדרה של "יועץ מס מייצג" אשר באה כדי לעשות הבחנה בין "יועץ מס מייצג" לבין העיסוק כ"יועץ מס" כאמור. [ראה גם סעיפים 14.1.5 לפרק 14].

15.3 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).

בין רשימת השותפים לבין רשימת העובדים **יבוא קו מפריד או שורה ריקה לשם יצירת ההבחנה**. [ראה גם סעיף 14.17 לפרק 14]

* * *

פרק 16

קבלנות משנה

קבלנות משנה

תוכן הפרק

ע מ ד

החלטות הוועדה

- | | | |
|-----|--|------|
| 121 | איסור קיום שותפות של חבר עם מי שאינו רו"ח לעבודות בתחום הביקורת ולרבות ביצוע עבודות ביקורת בקבלנות | 16.1 |
| 121 | העסקת רו"ח שאינם עובדיו של המבקר | 16.2 |

החלטות הוועדה

16.1 איסור קיום שותפות של חבר עם מי שאינו רו"ח לעבודות בתחום הביקורת ולרבות ביצוע עבודות ביקורת בקבלנות

חל איסור על קיום שותפות של חבר עם מי שאינו רואה חשבון בתחום הביקורת ולרבות לגבי עבודות ביקורת בקבלנות משנה.

16.2 העסקת רו"ח שאינם עובדיו של רוה"ח המבקר

חבר רשאי לקבל על עצמו עבודות ביקורת ולבצען בעזרת רואי חשבון אחרים שאינם פקידיו וזאת, בכפוף לכך שעבודת האחרים תפוקח על ידו באותה המידה של פיקוח והדרכה כפי שקיימים לגבי מנגנון הקבע של הפירמה.

האמור לעיל אינו חל כאשר הדבר נאסר במפורש ע"י רגולטור או רשות שלטונית אחרת, כגון: ביקורת ברשויות מקומיות.

* * *

פרק 17

שידול

שידול

תוכן הפרק

ע מ ו ד

124	א. כלל 11
	ב. החלטות הוועדה
125	17.1 מהו שידול?
125	17.2 המבצע שידול - מנוע מלקבל את המינוי
125	17.3 פנייה יזומה של חבר
125	17.4 מתן מענה לפניית גורם שלישי
125	17.5 גביית שכ"ט נמוך באופן משמעותי
126	17.6 הצעת מחיר לאחר פניית לקוחות פוטנציאליים
126	17.7 משלוח חוזר ללקוחות הפירמה ע"י שותף שפרש
126	17.8 פיצוי חבר על נזק הנגרם עקב עבירת שידול

א. כלל 11

"11. חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו".

ב. החלטות הוועדה

17.1 מהו שידול?

שידול הינו הליך פעולה אשר נועד לשכנע אדם לבצע פעולה כלשהיא, ולעניין תחום ראית החשבון, לשכנע אדם להיות לקוחו של החבר. הוכחת מהלך של שידול מחייבת ראיה אשר צריך שתהא בכתב או בעדות או בכל דרך אחרת.

17.2 המבצע שידול - מנוע מלקבל את המינוי

חבר שנמצא מבצע פעולת שידול של לקוח, בין במישרין ובין בעקיפין, יהא מנוע מלקבל את המינוי, אלא אם כן בית הדין של הלשכה, בשל סיבות שירשמו, יתיר לו לקבל את המינוי.

17.3 פנייה יזומה של חבר

17.3.1 פניה יזומה של חבר לקהל יעד מוגדר, אשר אינו מוכר אישית לחבר הפונה, לצורך הצעת שירותיו המקצועיים - מהווה שידול.

17.3.2 הקמת קבוצת תמיכה באינטרנט לקהל יעד לא מוכר לצורך מתן מענה בתחום מקצועי ואחר - אסורה.

17.4 מתן מענה לפניית גורם שלישי

חבר אשר נתבקש ע"י גורם שלישי להגיש הצעה למתן שירותים מקצועיים תוך ציון עלותם לאלה הקשורים עם הגורם השלישי בקשרים מסוימים [כגון: כאשר הגורם השלישי הינו מוסד אקדמי ואלה הקשורים אליו הם בוגרי המוסד האקדמי] - רשאי החבר להעביר את הצעתו **במישרין** לאלה הקשורים עם הגורם השלישי. החבר אף רשאי להציע את שירותיו תוך מתן הנחה, בכפוף להוראות כלל 13 ב לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה. [”...בכל מקרה ... תמורה שהיא פחות מ- 2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השירות לגבי שירות מקצועי דומה תיחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות”. (משמע - החבר רשאי לתת הנחה ללקוחות החדשים הפוטנציאליים עד לגובה של 1/3 מהשכר אותו גובה החבר מלקוחות דומים בפירמה שלו)]

17.5 גביית שכ"ט נמוך באופן משמעותי

17.5.1 גביית שכ"ט נמוך באופן משמעותי מן השכר הסביר והמקובל במקצוע, גם בעבור שירותים נלווים, עלול להביא לזילות המקצוע וכמו כן, עלול להוות פעולת שידול.

17.5.2 דוגמא למצג המהווה שידול:

”עם יד על הלב, כמה אתם משלמים לרו"ח שלכם בכל חודש? 900 שקל? 600 שקל? 400 שקל? זה סכום מטורף! למה אתם צריכים לממן מישהו שעושה עבודה שאתם יכולים (עם עזרה קטנה) לעשות אותו בעצמכם בקלי קלות ובזמן קצר?
לחצו כאן וגלו איך לחסוך אלפי שקלים על הוצאות רואה החשבון שלכם...
השירות שלנו בשיטת XXXXX נותן לכם את התמיכה והידע שחסר לכם...
כדאי לעשות בעצמכם את הניהול הפשוט שרואה החשבון לוקח לכם מאות שקלים בחודש עליו.
פשוט חבל על הכסף שאתם עובדים בשבילו...
לחצו כאן וגלו איך לחסוך את הכסף הזה בקלי קלות!”

שידול - החלטות הוועדה - המשך

17.6 הצעת מחיר לאחר פניית לקוחות פוטנציאליים

חבר רשאי להגיש ללקוחות פוטנציאליים, עפ"י בקשתם, את מכלול השירותים המקצועיים שהוא נותן ופירוט עלותם מבלי שהדבר יהווה עבירת שידול.

17.7 משלוח חוזר ללקוחות הפירמה ע"י שותף שפרש

חבר הפורש מפירמה של רואי חשבון, אינו רשאי לשלוח חוזר מטעמו ובו הוא מודיע לכל לקוחות הפירמה על פרישתו. עם זאת, הפירמה רשאית להודיע זאת וראוי שתעשה זאת בנוסח מוסכם עם החבר הפורש.

17.8 פיצוי חבר על נזק הנגרם עקב עבירת שידול

חבר רשאי לתבוע בבית דין הלשכה את חברו, על כי שידל אדם להיות לקוחו. התביעה, על פי סימן 2 בפרק ג לתקנות בית הדין, יכולה להיות בגין אובדן שכר טרחה ועוגמת נפש אשר נגרמה לחבר המוחלף.

* * *

פרק 18

שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו חבר

שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו חבר

תוכן הפרק

עמוד

129	א. כלל 14
	ב. החלטות הוועדה
130	18.1 רו"ח - חבר קיבוץ
130	18.2 שיתוף גרושתו של חבר בהכנסות מראיית חשבון
130	18.3 שיתוף אשת שותף שהפך נכה בהכנסות מראיית חשבון
130	18.4 שותפות רו"ח ישראלי עם רו"ח זר

א. כלל 14

- 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 מכלל זה, 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. "

ב. החלטות הוועדה

18.1 רו"ח - חבר קיבוץ

חבר קיבוץ (שאינו מופרט) ואשר הכנסותיו הם הכנסות הקיבוץ, אינו רשאי להפעיל פירמה לראיית חשבון באשר הוא משתף בהכנסותיו מראיית חשבון מי שאינו רואה חשבון.

18.2 שיתוף גרושתו של חבר בהכנסות מראיית חשבון

ניתן לשלם לגרושתו של חבר חלקים ברווחי הפירמה לראיית חשבון אך אסור שתהיה לה כל מעורבות בניהול הפירמה.

18.3 שיתוף אשת שותף שהפך נכה בהכנסות מראיית חשבון

מותר לשתף בהכנסות פירמה לראיית חשבון אשת חבר שהינו שותף בפירמה ושהפך לנכה כשהיא משמשת האפוטרופוס של החבר.

18.4 שותפות רו"ח ישראלי עם רו"ח זר

מותר לחבר לשתף בהכנסות מראיית חשבון בישראל רואה חשבון זר העוסק בראיית חשבון במדינת חוץ.

* * *

פרק 19

שכר טרחה מראש

שכר טרחה מראש

תוכן הפרק

ע מ ו ד

133	א. כלל 13 ב'
133	ב. החלטת הוועד המרכזי, מיום 22.11.1993
	ג. החלטת הוועדה
134	19.1 הצעת מחיר מראש

א. כלל 13ב'

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:

- (1) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שירות;
- (2) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שירות היא חיונית לצורך ביצועו;
- (3) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השירות ברמה מקצועית נאותה;
- (4) רמת האחראיות הכרוכה בביצוע השירות;
- (5) 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.

ב. החלטת הוועד המרכזי, מיום 22.11.1993

חבר רשאי לנקוב בשכ"ט מראש בתנאי שהשכר יהיה סביר בהתחשב בכלל 13ב' מכללי ההתנהגות המקצועית.

ג. החלטות הוועדה

19.1 הצעת מחיר מראש

חבר רשאי לתת הצעת מחיר מראש ללקוח פוטנציאלי, לפני התחלת מתן השירות המקצועי, ובלבד שערך קודם לכן בירורים עם הלקוח הפוטנציאלי על היקף העסקים ומורכבותם וכיו"ב.

* * *

פרק 20

שם הפירמה

שם הפירמה

תוכן הפרק

ע מ ו ד

137

א. כלל 8א'

ב. החלטות הוועדה

138

20.1 שימוש בשם הפירמה בתוספת ושות' ללא קיום שותפות

138

20.2 שיתוף פעולה בין שתי פירמות , או יותר, אינו עילה להצגת לוגו משותף לפירמות

138

20.3 שם הפירמה

138

20.4 חתימת החבר ע"ג נייר המכתבים של הפירמה

138

20.5 הוספה לשם פירמה ממוזגת את שמה של פירמה קודמת אף שאין בה רואי חשבון אלא היורשים בלבד

א. כלל 8א'

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 "שות" או בלעדיו."

ב. החלטות הוועדה

20.1 שימוש בשם הפירמה בתוספת ושות' ללא קיום שותפות

רשאי חבר להוסיף לשם הפירמה שלו את המונח "ושות'" ובלבד שמתקיימת או התקיימה בעבר שותפות שאופיינה בתוספת המונח "ושות'" אך לכתחילה, ציון התוספת "ושות'" כאשר לא קיימת שותפות - אסורה, בהיותה מצג שווא.

20.2 שיתוף פעולה בין שתי פירמות, או יותר, אינו עילה להצגת לוגו משותף לפירמות

שתי פירמות לראיית חשבון, או יותר, המקיימים בניהן שיתופי פעולה אך אינם רשומים כשותפים בשותפות אחת - מנועות מלהשתמש בלוגו משותף - באשר לוגו משותף יוצר מצג שווא של שותפות שאינה קיימת בפועל.

20.3 שם הפירמה

20.3.1 שם של פירמה לראיית חשבון יכול להיות מורכב רק משם משפחתו של החבר עם או בלי תוספת שמו הפרטי.

20.3.2 שם פירמה לא יכלול מונחים ו/או כינויים ו/או שמות שאינם שמות השותפים בפירמה או שילוב בניהם עם תוספת המונח "ושות'" או בלעדיו.

20.4 חתימת החבר ע"ג נייר המכתבים של הפירמה

20.4.1 זכויות חתימה בשם הפירמה, נקבעות על ידי מוסדות הפירמה (למעשה ככל גוף משפטי אחר).
20.4.2 כמקובל בעולם העסקים בכלל ובחשיבות יתר בחתימה את "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 הפירמה) של מורשה חתימה.

20.5 הוספה לשם פירמה ממוזגת את שמה של פירמה קודמת אף שאין בה רואי חשבון אלא היורשים בלבד

אין מניעה לכלול את שם הפירמה הקודמת (הממוזגת) יחד עם שם הפירמה הממוזגת אף אם היורשים של רואה החשבון הקודם אינם רואי חשבון.

* * *