



משולחנה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה)

אריה רפפורט, רו"ח - יו"ר

**תמצית נושאים ועניינים שעלו לדיון במליאת ישיבות הוועדה והמענה להם בתקופה
מ- 7/2022 ועד 12/2022**

**הרחבה בנושאים אלה ואחרים - ראה ב"לקט" - תמצית החלטות והבהרות הוועדה
אשר מופיע במרשתת הלשכה**

מידי תקופה מוצאת הוועדה לנכון להציג בפני החברים תמצית נושאים ועניינים עקרוניים שעלו לדיון בפניה והמענה שניתן להם. מענה לנושאים שעלו בישיבות הוועדה יכול לשמש כקו מנחה לחברים המתמודדים עם נושאים דומים ומכאן חשיבותו. עם זאת, העניינים המוצגים בתמצית זאת מתייחסים לפניות פרטניות ועל כן, אינם משקפים בהכרח מצב עובדתי אחר.

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

הציטוטים מחוק רואי חשבון ותקנותיו מובאים, ככתבם וכלשונם, ללא פרשנות, באשר למניעותה של הוועדה לפרש סעיפי חוק ותקנות, פעולה המותרת למשפטנים בלבד. כך או כך, אין לראות בהתייחסות הוועדה לנושאים אשר בזיקה לחוקים שונים או לתקנות משום חוות דעת משפטית.

תוכן עניינים

עמוד

	א. אי-תלות		
3		1. מתן חוות דעת כלכלית לבית משפט בעבור לקוח מבוקר	
3		2. מתן שירותי הנהלת חשבונות בשכר לעמותה ע"י בת זוגו של חבר ועד	
3		3. סכסוך משפטי בין המבוקר לבין החבר	
	ב. חילופי רו"ח		
3		1. אי הבעת התנגדות לחילופין בכתב – כמוה כאישור להעדר מניעה מהחבר המחליף לקבל את המינוי	
4		2. סירוב המבוקר לשלם את שכה"ט של החבר תוך איום המבוקר לתבוע את החבר על נזקים שייגרמו לו בגין אי הגשת דוחות לרשויות	
4		3. שמירת/מסירת מסמכים ללקוח	
4		<u>ג. חתימה על דוח רו"ח מבקר בהיעדר הסכמת כלל בעלי המנין</u>	
4-5		<u>ד. כלל 15 – השימוש בחלק ממשרד החבר לעיסוק אחר</u>	
	ה. סודיות		
5		1. דרישה של בן הזוג לקבלת מסמכים של העסק שבבעלות בת זוגתו לשעבר	
5		2. מתן עדות על לקוח במשטרה	
	ו. פרסום ופרסומת		
5		3. מתמחה – ולא – מומחה	
5		4. שקיות בהן מוטבע שם הפירמה המשמשות להעברת מסמכים	
5		5. עיצוב גרפי בלוגו הפירמה של החבר	
6		6. קידום בתשלום ברשתות החברתיות גם עבור שירותים נלווים - אסור	
	ז. רו"ח כשכיר או שותף במשרד של יועץ מס למתן שירותי ראיית חשבון ללקוחותיו של יועץ המס		
6		1. תקנות אי-התלות	
6		2. החובה למניעת מצבי אי-התלות	
7		3. הפרה של חובת "אי התלות" של רואה החשבון במתן חוות דעת על דוח כספי	
7		4. איסור התחזות	
7		5. איסור קיום שותפות עם מי שאינו חבר	
7-8		6. איסור שיתוף רו"ח בהכנסותיו מראיית חשבון עם מי שאינו רו"ח	
8		7. שם הפירמה לראיית חשבון	
8		8. סיכום	

תמצית החלטות הוועדה בנושאים אשר עלו על סדר יומה, במחצית השנייה של שנת 2022

מוגש לפי סדר א"ב

א. אי-תלות

1. מתן חוות דעת כלכלית לבית משפט בעבור לקוח מבוקר
מתן חוות הדעת לבית משפט אשר אינה עוסקת בנתונים הידועים לחבר אגב ביצוע הביקורת או מתוקף תפקידו כרואה החשבון המבקר – מהווה הפרה של אי תלותו של רואה החשבון המבקר במבוקר.

עם זאת, אין במתן חוות דעת לבית המשפט כאמור משום פגיעה או הפחתת ערך של חוות הדעת עצמה של החבר אשר נכללה בהליך המשפטי של המבוקר וגם לא בחוות הדעת על דוחות כספיים שנתן החבר למבוקר לפני הגשת חוות הדעת לבית המשפט.

2. מתן שירותי הנהלת חשבונות בשכר לעמותה ע"י בת זוגו של חבר ועד
סעיף 33(א)(2) לחוק העמותות פוסל כהונה של חבר ועד או חבר ועדת ביקורת (להלן – "חבר ועד") אשר נותן שירותים לעמותה בשכר, שלא כחבר ועד.

סעיף זה, כשלעצמו, אינו פוסל כהונה של חבר ועד אשר קרובו נותן שירותים לעמותה. יחד עם זאת, בנסיבות מסוימות, כך - לפי דברי ההסבר של הנחיות רשם העמותות לניהול תקין של עמותות - יראו חבר ועד שקרובו נותן שירותים בשכר לעמותה, כעקיפה של סעיף 33(א)(2) לחוק העמותות.

מכאן שהשאלה אם איסור זה חל על חבר ועד גם לגבי מתן השירות על ידי קרובו הינה שאלה משפטית גרידא.

לאור האמור לעיל, ראוי כי החבר ישים לב לתובנות המקובלות לעניין "קרוב" בחוקים ובתקנות השונים ועל פעולה של קרוב (הסמוך על שולחנו של מושא הדיון) כמצב של "ניגוד עניינים" אשר מהווה את הרציונל להוראת סעיף 33 (א) (2) בחוק העמותות.

3. סכסוך משפטי בין המבוקר לבין החבר
סכסוך משפטי בין המבוקר לבין החבר – יוצר מצב של ניגוד עניינים – מצב המונע מהחבר, בהתאם לכלל 4 לכללי התנהגות המקצועית, מלכהן כרואה חשבון מבקר של המבוקר.

ב. חילופי רו"ח

1. אי הבעת התנגדות לחילופין בכתב – כמוה כאישור להעדר מניעה מהחבר המחליף לקבל את המינוי

אי מתן מענה של חבר לפניית חברו לפי כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית, בזמן אשר הוקצב לכך¹, מהווה למעשה הודאה של חבר להעדר מניעה מהחבר המחליף מלכהן כרואה החשבון של המבוקר.

במקרה כאמור, אם החבר המחליף החל במתן השירותים המקצועיים ללקוח, אין החבר המוחלף רשאי לטעון כנגדו. זאת, מאחר שכתוצאה מהתנהלותו, למעשה, הושלמה ההתקשרות בינו לבין המבוקר.

יצוין כי במקרה שבו הלקוח הפר התחייבות כספית כלפי החבר המוחלף, לא מאבד החבר את זכותו לקבלת המגיע לו, ופתוחה בפניו כל דרך משפטית ראויה לטפל בגביית חובו (כגון: פניה לערכאות, בורות וכד').

¹ 15 ימי עסקים

2. סירוב המבוקר לשלם את שכה"ט של החבר תוך איום המבוקר לתבוע את החבר על נזקים שייגרמו לו בגין אי הגשת דוחות לרשויות

1. סכסוך כספי בגין עבודה מקצועית, הינו סכסוך עסקי/המשפטי ואינו קשור באופן ישיר לכללי ההתנהגות המקצועית.
2. מומלץ לחבר, בהתאם לנסיבות, לפנות לקבלת ייעוץ משפטי.
3. ההקשר היחידי לעניין כללי ההתנהגות המקצועית בנסיבות האירוע הינו כלל 2 א לכללי ההתנהגות המקצועית הקובע: "חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן."
4. בהתאם לכלל זה ראוי שהחבר ינהג ביושרה מול הלקוח ויפעל לצמצם כל נזק שעלול להיגרם ללקוח ואף להתריע בפני הלקוח את המשמעויות העולות מהפסקת שירותיו עקב אי התשלום.

3. שמירת/מסירת מסמכים ללקוח

כמקובל, לאחר סיום עבודת הביקורת, מוחזרים ספרי החשבונות של המבוקר לרשותו.

כאשר לקוח מסרב לקחת/לקבל את המסמכים, עומדות בפני החבר מספר חלופות:

- (1) להודיע ללקוח באופן פורמלי כי הוא מוזמן לקבל את המסמכים (לרבות באמצעות שליח מטעמו) וכי אם לא יעשה כן החבר מסיר מעליו את האחריות לשמירת המסמכים, על כל המשתמע מכך.
- (2) לא נענה הלקוח, ראוי כי החבר ישמור את המסמכים שברשותו עד 7 שנים, למניעת טענות של הלקוח, בעתיד. (החבר רשאי לדרוש שכר בעד שמירת המסמכים).
- (3) לחילופין, רשאי החבר להעביר ללקוח את המסמכים באמצעות שירות שליחים וכיו"ב – ורצוי, עם אישור מסירה.

**ג. חתימה על דוח רו"ח מבקר בהיעדר הסכמת כלל בעלי המניות
שאלה האם ניתן לחתום על דוח רו"ח מבקר ללא חתימת כל לבעלי המניות?**

תשובה השאלה הינה בתחום המשפטי ואינה בתחום האתיקה המקצועית של רואי חשבון ועל כן, אין הוועדה רשאית להשיב תשובה פורמלית מלאה לעניין זה.

עם זאת, ועל מנת לסייע לחבר כיצד לכלכל את צעדיו, יובהר:

- (1) דירקטוריון חברה הוא הגוף המוסמך הבלעדי לאשר דוחות כספיים של חברה [סעי' 92(א)(5) לחוק החברות] ולאחר אישורו וחתימה על ידי מי שהוסמך לכך על ידי הדירקטוריון – הדוחות הכספיים הופכים להיות מסמך משפטי רשמי של החברה.
- (2) לאחר שהדירקטוריון אישר את הדוחות הכספיים מצרף רואה החשבון המבקר את חוות דעתו על הדוחות הכספיים לבעלי המניות.
- (3) בהתאם, חתימה על דוח רואה החשבון המבקר אינה מותנית ואינה קשורה כלל לדיון או אישור של האסיפה הכללית של החברה אף שהובאו בפניה הדוחות הכספיים.

ד. כלל 15 – השימוש בחלק ממשדד החבר לעיסוק אחר

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

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

ה. סודיות

1. דרישה של בן הזוג לקבלת מסמכים של העסק שבבעלות בת זוגו לשעבר

כלל 5 לכללי ההתנהגות המקצועית מחייב את רואה החשבון בסודיות המידע אשר ברשותו, בענייני הלקוח.

השאלה באם שני בני הזוג, הנישומים יחד באותו תיק, הינם ה"לקוח" תלויה בנסיבות פרטניות ואף בכל תיק קיימים נסיבות שונות.

נושאים אלו הינן יותר בתחום המשפטי מאשר בתחום האתיקה / כללי ההתנהגות. לפיכך, ראוי שהחבר יפנה לקבלת ייעוץ משפטי בעניין זה תוך הפניית תשומת לב עורך הדין המייעץ לחובת הסודיות החלה על החבר.

ככל שהחבר יקבל מכתב מעורך דין של הלקוח הדורש את שמירת הסודיות של לקוחו, ראוי החבר להיזהר במסירת המידע לבן הזוג האחר ואם קיבל חוות דעת סותרות, ראוי שיפנה אותם לבית המשפט לקבלת הוראות. מובן כי אם בית משפט יורה לחבר למסור מסמכים או פרטים, הרי שחלה החובה על החבר לפעול בהתאם להוראות בית המשפט. זאת כאמור בכלל 5 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה.

2. מתן עדות בענייני לקוח בפני המשטרה

לא קיים חסיון במערכת היחסים שבין רואה חשבון ללקוחו. (בניגוד לחיסיון הקיים במערכת יחסים שבין עורך דין ללקוחו). בהתאם, על החבר לשתף פעולה עם בקשות המשטרה בנוגע ללקוחותיו, כדין. ככל שלדעת החבר יש לו קושי/מגבלה כלשהיא – ראוי כי יקבל ייעוץ משפטי.

ו. פרסום ופרסומת

1. מתמחה – ולא – מומחה

בהתאם להחלטת מועצת רואי חשבון אין לציין, בכל פרסום שהוא מטעם רואה חשבון, את המונח "מומחה" אלא את המונח "מתמחה". לפיכך, חבר אשר רואה לנכון לציין את התחום בו הינו מתמחה, רשאי הוא לציין הן בכרטיס הביקור שלו, הן בלוגו נייר המכתבים שלו וכיו"ב.

2. שקיות בהן מוטבע שם הפירמה המשמשות להעברת מסמכים

הטבעת שם הפירמה ע"ג שקיות ניילון לצורך מסירת מסמכים ללקוחות אינה מהווה פעולה הנוגדת את הוראות איסור הפרסום. עם זאת, ראוי להקפיד כי הטבעת שם הפירמה כאמור ע"ג שקיות ניילון לא תהא באופן כזה שעלול להיחשב כפוגע בכבוד המקצוע או שיש בו כדי להביא לזילות המקצוע.

הטבעת שם הפירמה כשהיא נעשית באותיות ובצבעים הולמים וללא איורים וציורים נוספים אינה מהווה הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית.

3. עיצוב גרפי בלוגו הפירמה של החבר

בלוגו הפירמה ניתן להוסיף גם עיצוב גרפי של שם הפירמה (לרבות שילוב של ראשי תיבות או דומה לכך) ו/או ציון מספר שנות קיומה ואף את תחום המומחיות של הפירמה.

4. **קידום בתשלום ברשתות החברתיות גם עבור שירותים נלווים - אסור**
 קידום בתשלום ברשתות החברתיות כגון: פייסבוק, אינסטגרם וכד' בדף העסקי לשירותים נלווים – אסור.

ז. ר"ח כשכיר או שותף במשרד של יועץ מס הנותן שירותי ראיית חשבון

ללקוחותיו של יועץ המס

מצב בו ר"ח הינו עובד שכיר במשרדו של יועץ מס או שותפו ובמסגרת זאת נותן שירותי ראיית חשבון ללקוחות יועץ המס - הינו הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית וכן הפרה לכאורה של חוק רואי חשבון ותקנות רואי חשבון גם יחד.

1. תקנות אי-תלות

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008 קובעות נסיבות של ניגוד עניינים אפשרי או פגיעה באי-תלות וכוללות הגדרות כמפורט:

"משרד רואי חשבון" - רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו של תאגיד רואי החשבון;

"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, "...

2. החובה למניעת מצבי אי-תלות

תקנות אלו קובעות:

- 2.1 "8. רואה חשבון מבקר ינקוט אמצעים סבירים כדי למנוע הימצאות בניגוד עניינים או פגיעה באי-תלותו במבוקר.
 9. פעולה של רואה חשבון מבקר בניגוד להוראות תקנות אלה, שאינה בגדר זוטי דברים, היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע."

פעולת רוח"ח באמצעות/תיווך כל אדם אחר בקשר עם מתן שירותי ראיית חשבון הינה בניגוד עניינים מובהק והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.

- 2.2 תקנה 2(א) לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973, קובעת:

"רואה חשבון יהיה בלתי-תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות".

מתן שירותי הביקורת ללקוחות של כל אדם אחר, באמצעות אותו אדם אחר, הינה הפרה של תקנה זאת.

- 2.3 תקנה 1א(2) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965, קובעת:

"המעשים והמחדלים של רואה חשבון המנויים להלן יש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של ראיית חשבון:

- ; (2) מעשה או מחדל הפוגע באי-תלותו כרואה חשבון;"

3. הפרה של חובת "אי התלות" של רואה החשבון במתן חוות דעת על דוח כספי

3.1 כלל 4 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, כפי שהותקנו מכוח תקנה 60 לתקנון ההתאגדות של הלשכה, קובע:

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

3.2 סעיף 10 לחוק רואי חשבון, קובע: " (א) רואה חשבון לא יעסוק בעיסוק אחר בנסיבות שבהן עלול להיווצר ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין העיסוק האחר או עלולה להיפגע אי-תלותו כרואה חשבון."

ההתקשרות של רוה"ח עם יועץ המס, באופן שתואר לעיל, מהווה פגיעה באי תלות רוה"ח. זאת, לאור המחויבות הקיימת של רוה"ח כלפי יועץ המס, המהווה למעשה מעסיקו או שותפו. הפרה זאת הינה מאושיות החובה ל"אי תלות" כאמור ובהתאם, לא ניתן להסתמך על דוח רוה"ח על הדוחות הכספיים של החברות המהוות לקוחותיו של יועץ המס.

זאת ועוד, רואה חשבון אינו רשאי לשתף מי שאינו רואה חשבון בהכנסותיו. זאת בהתאם לכלל 14 לכללי ההתנהגות המקצועית. רואה חשבון שכיר במשרד יועץ מס, המבצע ביקורת של לקוח ממשרדו של יועץ מס, למעשה, אף אם פורמלית אין זה כך, הרי הוא משתף את יועץ המס בהכנסותיו. רואה חשבון השותף עם יועץ מס ומבצע במסגרת זאת, מתן שרותי ביקורת, למעשה מפר את כלל 7 לכללי ההתנהגות המקצועית האוסר שותפות בראיית חשבון עם מי שאינו חבר וכפועל יוצא אף את כלל 14 כאמור.

4. איסור התחזות

כשרוה"ח הינו שכיר במשרד יועץ מס מובן מאליו כי הוא לא מקיים משרד רואה חשבון מבקר, כהגדרתו בסעי' 1 לעיל. לפיכך, חתימת רוה"ח על דוח רוה"ח המבקר על דוחות כספיים של לקוחות המשרד בו רוה"ח עובד כשכיר עלולה להיחשב כ"התחזות" תוך הטעיית הציבור בכלל, החברה המבוקרת עצמה ורשויות המס בפרט.

"התחזות" – הינה הפרה של סעיף 6(ב) לחוק רואי חשבון, התשט"ו – 1955, הקובע:

"לא יתחזה אדם כרואה חשבון, ולא ישתמש בכל תואר או כינוי העשויים ליצור רושם שהוא רואה חשבון, ולא יחתום רואה חשבון...".

5. איסור קיום שותפות עם מי שאינו חבר

כלל 7 לכללי ההתנהגות המקצועית, קובע:

"חבר לא יעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר,"

פעולת חבר במסגרת היותו עובד שכיר או שותף במשרד יועץ המס, מהווה הפרה של הוראות כלל זה.

6. איסור שיתוף רו"ח בהכנסותיו מראיית חשבון עם מי שאינו רו"ח

5.1 כלל 14 לכללי ההתנהגות המקצועית קובע:

"א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון."

שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו רו"ח מהווה הפרה של הוראות כלל זה.

5.2 תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה – 1965, קובעת:

"1א. המעשים והמחדלים של רואה חשבון המנויים להלן יש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד מקצוע של ראיית חשבון:

-
-
(11) שיתוף אדם שאינו רואה חשבון בהכנסותיו ממקצועו,"

7. שם הפירמה לראיית חשבון

בנסיבות בהם רוה"ח הינו שכיר במשרד יועץ מס או שותף בו, הרי שבכך מפר רוה"ח גם את הוראות כללי ההתנהגות, דלקמן:

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.

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 בפיסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.

8. סיכום:

מכל האמור לעיל עולה:

- 7.1 פעילות בראיית חשבון מותרת – ע"י רו"ח בלתי תלוי, בלבד.
- 7.2 היות רוה"ח המבקר בלתי תלוי – אפשרי רק אם הוא מקיים משרד רואי חשבון עצמאי.
- 7.3 חל איסור על רואה חשבון "להתחזות" כרואה חשבון בלתי תלוי.
- 7.4 אופן ודרך קבלת שכ"ט מהלקוח חייבת להיות באופן ישיר מהמבוקר ולא מכל גורם "מתווך" אחר.
- 7.5 קיים איסור שותפות בראיית חשבון בין רואה חשבון למי שאינו רואה חשבון.
- 7.6 קיים איסור שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו רואה חשבון.
9. יובהר כי הפרת החוק והתקנות, הינה עבירת משמעת חמורה החושפת את רוה"ח בפני העמדה לדין בוועדת המשמעת של מועצת רואי החשבון ולסנקציות חמורות הנלוות במקרה שכזה.
10. עבירה על כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי החשבון הינה עבירת משמעת חמורה החושפת את החבר בפני העמדה לדין בבית הדין של הלשכה.