***הקריה האקדמית – ביקורת חשבונות א – סמסטר א – תשע – מועד ג – פתרון***

***שאלה מס' 1***

***סעיף א'***

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, מטילות בנסיבות שונות הגבלות שונות על מתן שירותים נלווים ע"י רו"ח המבקר לגופים המבוקרים על ידו, שיש בהם כדי לפגוע באי תלותו של המבקר ו/או עלולים ליצור ניגוד עניינים. לגבי חלק מהשירותים הנילווים חל איסור ספציפי בנתינתם, כגון: הערכות שווי, יעוץ שוטף בהשקעות, הנהלת חשבונות בנסיבות מסויימות וכד'.

לאור הנ"ל חל איסור על מתן שירותי חשבות, תמחיר, ניהול פיננסי והערכות שווי ללקוח ביקורת.

חל איסור על מתן שירותי הנהלת חשבונות ללקוח ביקורת, למעט לגבי חברות פרטיות, עמותות קטנות (מחזור שנתי / תרומות של פחות מ5 מליון ₪) ובלבד שמתן שירותי הנהלת החשבונות ינתנו ע"י עובד במשרד רו"ח שאינו חלק מצוות הביקורת של אותו לקוח.

כמו כן, מתן שירותי הנהלת חשבונות בחברה פרטית כאמור דורש מתן גילוי בדוחות הכספיים.

***סעיף ב'***

חל איסור על רו"ח המבקר לקבל שכר טרחה מלקוחות ביקורת במהלך תקופת הביקורת, המותנה בתוצאות טיפולו או במצב של הלקוח (הכנסה מותנית). עניין זה מובא בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008. סעיף 2 (ב) 1:

"חזקה שרואה חשבון מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי- תלותו במבוקר אם התקיים, במישרין או בעקיפין, אם... הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקור, שכר, התחייבות לשכר בונוס או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו."

***סעיף ג'***

**החלטת רשות** – בהתאם לסעיף 1.4.1 נקבע כי אי התלות נפגעת כאשר למבקר/קרובו קשר עסקי (קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שרות-מקבל שרות, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצא באלה) עם המבוקר/חברה אם/חברה בת למעט עסקה שגרתית, סכום לא מהותי, מהלך עסקים רגיל ובתנאי שוק - נראה שלא מתקיים לאור העובדה שההנחה ניתנת רק לעובדי החברה והמשרד המבקר.

במקרה זה נפגעת אי תלות שכן זו אינה הטבה הניתנת לכולם אלא רק לעובדי החברה, ואסור לרואה החשבון ליהנות ממנה.

האמור מובא גם בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008. סעיף 2 (ב) 6:

אי התלות נפגעת כאשר המבקר/קרובו... קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתם, קשר כלכלי/קשר עסקי מהותי עם הלקוח... (לרבות עסקה חד פעמית מהותית, קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שרות-מקבל שרות, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצא באלה) בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה למעט רכישת נכס, טובין או שירות ע"י המבקר, שלא כדי לסחור בהם, בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר - נראה שלא מתקיים לאור ההנחה הניתנת רק לעובדי החברה.

***סעיף ד'***

אם מדובר בבחברה **ציבורית** אין התייחסות בהנחיות הרשות למעבר זה. יחד עם זאת יש לבחון את מבחן האדם הסביר לפיו לא די שאי התלות תתקים אלא עליה גם להיראות ככזה בעיני המשקיף מהצד.

בחברה **פרטית** יש לפעול על פי תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008 אשר קובעות כי אי התלות נפגעת במצב של:

רו"ח המטפל/מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת, עובד/מועסק/עבד/הועסק על ידי הלקוח, והתקיימו במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, יחסי עובד מעביד, למעט החריג.

כמו כן קובעות התקנות כי אי התלות נפגעת במצב של:

כהונה של אדם ממשרד רו"ח/קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בלקוח, למעט חברה פרטית בהתקיים החריג.

כמו כן, עפ"י תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008 נקבע כי במידה ורו"ח המטפל מנהל משא ומתן עם הלקוח בקשר להעסקתו אצל הלקוח, תוך כדי תקופת הביקורת, זה פוגע באי תלותו של הרו"ח, ע"כ במידה ואכן מר מקסים מהווה חלק מצוות הביקורת אזי רק לאחר מועד יציאת חוות הדעת אפשר לבוא במשא ומתן בנוגע להעסקה בחברה.

***סעיף ה'***

**החלטת הרשות** - אח מוגדר כבן משפחה. יש לבחון האם האח עונה על הגדרת קרוב וזאת במידה וקיימת בין האח לרואה חשבון המבקר תלות כלכלית.

במידה והאח עונה על הגדרת קרוב הרי שבהתאם להוראות סעיף 1.2.3 אי התלות נפגעת כאשר קרובו של המבקר עובד בכיר במבוקר/חברה אם/חברה בת.

כמו כן יש לבדוק האם תפקיד חשב החברה עונה על הגדרת נושא משרה (דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי). במידה והתפקיד אכן עונה על ההגדרה הרי שבהתאם להוראות סעיף 6.1 חל איסור על קרובו/בן משפחה של המבקר לכהן כנושא משרה במבוקר ובהתאם להוראות סעיף 1.2.2 חל איסור על קרובו של המבקר לכהן כנושא משרה במבוקר/חברה אם/חברה בת.

בנוסף, בהתאם להוראות סעיף 6.2 - אי התלות נפגעת כאשר המבקר (העוסק בפועל בביקורת) הינו קרובו/בן משפחה של אדם השולט במישרין על נתונים או פעילות העשויה להשפיע בצורה מהותית על הדוחות הכספים של המבוקר.

בהתאם לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) התשס"ח 2008 נקבע כי אי התלות תפגע במצב של כהונה של אדם ממשרד רו"ח/קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בלקוח, למעט חברה פרטית בהתקיים החריג.

כלומר יש לבחון האם החשב עונה להגדרת נושא משרה.

כמו כן יש לבחון את הוראות הסעיף הבא, במידה והאח לא מוגדר כנושא משרה - אדם במשרד רו"ח/בן משפחתו או קרובו של רו"ח המטפל, עובד/מועסק דרך קבע ע"י הלקוח, במהלך תקופת הביקורת. למעט החריג בחברה פרטית. בסעיף זה יש לבחון האם הרו"ח מוגדר כרו"ח מטפל.

לעניין הגילוי: נקבע כי בחברה פרטית - היות בן משפחה של רו"ח המטפל שאינו קרובו עובד של הלקוח... מחייבת מתן גילוי בדוח רואה החשבון המבקר, אם לא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים.

או כהונה של בן משפחתו של רו"ח המבקר שאינו קרובו, כנושא משרה בלקוח... מחייבת מתן גילוי בדוח רואה החשבון המבקר, אם לא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים.

***סעיף ו'***

בהתאם להחלטת רשות ניירות ערך - יש לבחון האם הבת עונה על הגדרת קרוב. במידה וכן אזי נקבע כי במידה וקיים הליך משפטי בין המבקר או קרובו למבוקר, הרי שאי התלות נפגעת.

כמו כן, בהתאם לסעיף 1.4.1 להחלטת הרשות בדבר קשר עסקי, הרי שבמידה וקרובו של המבקר קיים קשר עסקי עם המבוקר בתקופת הביקורת, יראו את אי התלות כנפגעת. במידה וביתו של רואה החשבון עונה להגדרת קרובו בהתאם להחלטת הרשות, הרי שאי התלות במקרה זה נפגעת. חריג לכלל האמור הנו במידה והמדובר בעסקה שגרתית, בסכום לא מהותי, במהלך העסקים הרגיל ובתנאי שוק.

בהתאם לתקנות רואי חשבון נקבע כי במידה וקיים סכסוך משפטי בין רו"ח המבקר ובין הלקוח, אי התלות תפגע. לאור העובדה כי מדובר בביתו של רו"ח המבקר נראה כי הסעיף אינו חל. יחד עם זאת יש לבחון את מבחן האדם הסביר.

***סעיף ז'***

**כללי**

פעולות של יחסי ציבור כשלעצמן אינן אסורות, אך תוצאותיהן עלולות, בנסיבות שונות, להיות בניגוד לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רו"ח הקובעים מגבלות לעשיית פרסומת על ידי משרד רו"ח. בהתאם לסעיף 17 לכללי ההתנהגות המקצועית של השלכה נאמר כדלהלן: "חבר לא יעשה פרסומת לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למעט פרסומת המותרת כמפורט בפסקה ג' מכלל זה, וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומת שאינה מותרת כאמור בידי אחרים". על רו"ח לוודא כי פעולות יחסי הציבור שיעשו ותוצאותיהן לא יחרגו מהמותר עפ,י כללי ההתנהגות המקצועית.

**אתר האינטרנט של המשרד**

כללי ההתנהגות המקצועית מאשפרים שימוש באתר האינטרנט של המשרד ובו ניתן לציין, בין היתר, את נסיונו של המשרד, לרבות בעיסוקים נלווים, פרטים על השותפים במשרד ועובדיו, מען המשרד ודרכי ההתקשרות אתו. עריכת השוואות בין המשרד למשרדים אחרים עלולה להימצא בנסיבות מסויימות כאסורה.

**הרחבת שירות החוזרים של המשרד**

הרחבת שירות החוזרים המקצועיים של המשרד לגופים שאינם נמנים עם לקוחות המשרד אינה אסורה, ובלבד שנתקבלה בקשה לקבלת החוזרים מאת הנמענים, ובתנאי שהחוזרים אינם מצביעים על יכולתו של המשרד להשיג תוצאות חריגות בעניינים מקצועיים, ואינם כוללים חומר פרסומי שמטרתו שידול לקוחות.

***סעיף ח'***

אין לצרף כשותף בפירמת רואי חשבון אדם שאינו רואה חשבון, ולכן אין לצרף את חזי ראובן לשותפות.

עניין זה מובא בכללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60 ותקנות רו"ח (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה, 1965 בסעיף 7:

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

***שאלה מס' 2***

להלן רשימת הליקויים בבקרה הפנימית והצעות לשפרן בחברת "מרכז התערוכות בע"מ" בהתבסס על תקן 93:

* + - 1. עובדי החברה – סמנכ"ל השיווק וסמנכ"ל המכירות לא הוחלפו במשך 20 שנה. מדובר בליקוי בביקורת הפנימית מכיוון שמדובר בתפקידי מפתח ובעלי הסמכויות באותם תפקידים בעלי כוח רב בחברה. **הצעה לשיפור ולנהלים** – על הנהלת החברה לקבוע נוהל תחלופת עובדים. יש לקבוע נוהל הפרדת תפקידים שיאפשר ביקורת על עבודת סמנכ"ל השיווק וסמנכ"ל המכירות. כמו כן יש להוציא את העובדים לחופשות יזומות ואף ללא הודעה מראש על מנת שתתבצע מעין ביקורת ע"י המחליף בתפקיד בזמן הוצאת העובד לחופשה.
      2. ריכוז סמכויות בידי אדם אחד

נתון בשאלה כי: "סמנכ"ל השיווק הוא היחיד שיכול להחליט על מתן הנחות ללקוחות (אם בכלל) והוא זה שקובע לאיזה לקוחות לפנות". מדובר באדם אחד המרכז בידו סמכות בעלת חשיבות רבה. בנוסף מנתוני השאלה עולה כי אין פיקוח על סמנכ"ל השיווק. הדבר עלול להוביל למעילות והונאות בניהן גניבת כספים מהחברה. לדוגמא יכול סמנכ"ל השיווק לדרוש מלקוח מחיר מלא ולדווח שניתנה לו הנחה. את "ההנחה" ישלשל לכיסו.

**הצעה לשיפור ולנהלים** – יש ליצור נהלים להתקשרות עם הלקוחות כולל תהליך מתן הנחות ללוחות. בניהם קביעת יותר ממורשה חתימה אחד לאישור הנחות לעובדים ופיקוח על מתן ההנחות.

* + - 1. קביעת המחיר ללקוחות

בפועל, במקרים שבהם סמנכ"ל השיווק לא קובע את המחיר באפשרות סמנכ"ל המכירות לקבוע את המחיר עבור הלקוח. **הצעה לשיפור ולנהלים** – יש ליצור הפרדת תפקידים ולקבוע נהלים לקביעת המחיר ללקוח. בנוסף יש לוודא כי רק המורשים לקביעת המחיר הסופי ללקוח יקבעו את המחיר בפועל.

* + - 1. מתן הרשאות לעובדים

לאור אופיו הנוח וההיכרות עם עובדי מחלקתו- סמנכ"ל המכירות סומך על עובדיו ומאפשר להם לקבוע על פי שיקול דעתם את ההנחה שתינתן ללקוח כל עוד לדעתם החברה תצא ברווח. מדובר בליקוי חמור. סמנכ"ל המכירות הקנה לעובדיו סמכויות העלולות לפגוע בחברה. הנושא חושף את החברה לאי סדרים ופותח פתח למעילות והונאות בידי עובדי החברה . **הצעה לשיפור ולנהלים** – יש נהלים להאצלת סמכויות ובאופן כללי יש לקבוע נהלים לקביעת נהלים חדשים. ובנוסף יש לדאוג לקיום פיקוח נאות על האנשים המרכזים בידם סמכויות רבות.

* + - 1. גבית התשלום מהלקוחות

כל אחד מעובדי המכירות מורשה לגבות את הכסף מהלקוחות ולהעבירו למחלקת החשבונות. אין הפרדת תפקידים בחברה. לא תקין שאנשי המכירות גם מוכרים וגם מבצעים את הגביה מהלקוח. דבר זה מאפשר פתח ליצירת "שיתופי פעולה" עם הלקוחות, מאפשר ביצוע מעילה על ידי קבלת התמורה במזומן עבור שרות ללקוח פיקטיבי שלא ניתן בפועל ובכלל מהווה פתח לאי סדרים. **הצעה לשיפור ולנהלים** – יש לקבוע נהלים לגביית הכספיים מאת הלקוחות. ריכוז הגביה ייעשה ע"י מחלקת הכספים כל חשבונית מס שתוצא ללקוח תעבור לאישור למחלקת המכירות. אופן התשלום המועדף הוא הפקדה לחשבון הבנק. באם לא- שיקים יישלחו למחלקת הכספיים. בכל אופן, יש להימנע ככל האפשר מקבלת תשלום במזומן ובטח שלא ישירות לידי אנשי המכירות של החברה.

* + - 1. ביקורת על רישום המכירות

איש המכירות הוא זה המוודא שכל המכירות נרשמו בספרים. בידי עובדי מחלקת המכירות סמכות למכור, לגבות את השלום ולוודא כי כל המכירות נרשמו בספרים. מדובר בליקוי בבקרות הפנימיות בחברה. יש לקבוע נהלים להפרדת תפקידיםבחברה. אין זה תקין שעובדי מחלקת המכירות יבצעו את כל תהליך הגביה מהלקוח ויפקחו על עצמם. ריכוז סמכות בידי עובדי מחלקת המכירות חושף את החברה לאי סדרים ומאפשר ביצוע מעילות והונאות בנקל על ידי עובדי מחלקת המכירות.

**הצעה לשיפור ולנהלים** – יש לקבוע נהלים לגביית הכספיים מאת הלקוחות. מומלץ כי גורם אחד יבצע את המכירות מול הלקוחות, גורם שני ירכז את גביית הכספיים מהלקוח על פי ההסכם שנחתם אתו וגורם שלישי יערוך פיקוח על ורישום נכון של התקבולים.

* + - 1. הוצאת קבלה אחת לחודש

אחת לחודש מחלקת הכספים מוציאה קבלה אחת מרוכזת לכל אחד מאנשי המכירות עם סיכום כל התקבולים שקיבלו במהלך החודש.

**הצעה לשיפור ולנהלים** – יש לערוך בקרות על שלמות התקבולים ורישומם באופן שוטף. יש לערוך התאמות בין המחיר הסופי שנקבע ללקוח לבין הסכום שהתקבל בפועל. יש להפקיד את התקבולים במקום מאובטח כבר בעת קבלתו. בקרה על קבלת התשלום ורישומו הנכון על ידי מחלקת הכספים תתבצע על ידי גוף שיקבע כאחראי לנושא.

* + - 1. הקשר עם הלקוחות

הגרפיקאיות בקשר ישיר עם הלקוחות הפונים אליהן בדרישות להכנת המצגים. המחלקה פועלת באופן עצמאי ללא קשר למחלקות האחרות אלא רק ללקוחות.

חוסר התקשורת עם המחלקות האחרות מהווה ליקוי בבקרה ויכול לגרום למצב בו יינתן שרות ללקוח ללא תשלום או בשווי גדול מהשרות שהוזמן. **הצעה לשיפור ולנהלים** – קביעת נהלים לאופן הפעולה מול הלקוחות. בשלב הראשון לפני יצירת קשר עם הלקוח יקבלו הגרפיקאיות מהמחלקות השונות את כל הנתונים הרלוונטיים לצורך התחלת עבודה עם הלקוחות. כגון: סטאטוס הלקוח, השרות שהוזמן והאם התקבל תשלום בגינו. כמו כן, יתקבל במחלקת הגרפיקה עדכון, מתומצת, שוטף על התפתחויות מול הלקוחות. כל גרפיקאית תטפל בלקוחות אחרים ועליהן יערך פיקוח על ידי אדם שימונה כאחראי על מחלקת הגרפיקה.

* + - 1. הלוואות בעלים

נתון כי: " הבעלים בחברה הם אנשים מבוגרים וקשי יום. נראה ששכחו מההלוואה שנתנו לחברה היות ולא דרשו אותה כבר מיום הקמת החברה". מדובר בליקוי חמור, יתכן שההלוואות ידרשו על ידי הבעלים או על ידי שאריהם והחברה תקלע למצב בו לא תוכל להחזיר את ההלוואות. יתכן גם שמועד פירעון ההלוואה הגיע ומכיוון שלא נדרשה לא נפרעה. מצב זה בעיתי וחושף את החברה לתביעות.

**הצעה לשיפור ולנהלים** – יש לקבוע נהלים לקבלת הלוואות בעלים. יש לוודא כי החברה תוכל לעמוד בפירעון ההלוואה כנדרש. יש לבדוק את תנאי ההלוואה בניהם מועד פירעונה הריביות והפרשי ההצמדה עבור ההלוואה על מנת שהנ"ל לא יצטברו לסכומים שאותם החברה לא תוכל להחזיר בעתיד.

***שאלה מס' 3***

***סעיף א'***

מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת שנערכו על ידי רואה החשבון המבקר הינם קניינו של רואה החשבון ועל רואה החשבון לשמרם אצלו כראיות לעבודת הביקורת שנעשתה . לפיכך, אין ללקוח זכות לדרוש קבלתם של מסמכים אלה. האמור לעיל מוצא את ביטויו בסעיף 14 בתקן ביקורת בינלאומי 230 בדבר תיעוד ובתקנה 9 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), התשל"ג, 1973.

***סעיף ב'***

סירוב המנכ"ל למסור את הפרוטוקול שבנדון לעיונו של רואה החשבון המבקר , מהווה הגבלה בביצוע הביקורת מנימוקים שאינם מוצדקים ועלול לגרום להימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים ע"י רואה החשבון המבקר . אין המבקר יכול להסתפק בנסיבות שתוארו במסמך חליפי של המנכ"ל המפרט את תנאי העסקתו ועליו לדרוש לעיין בפרוטוקול על מנת להתרשם דבר הרלוונטיות שלו לדוחות הכספיים.

***סעיף ג'***

כרטסת הנהלת החשבונות של הגוף המבוקר אינה מהווה בדרך כלל חלק מניירות העבודה האמורים להישמר אצל רואה החשבון המבקר אלא אם זו מצומצמת מאוד בהיקפה וכוללת סימונים של הביקורת על גביה וגם אז עליה להוות העתק/צילום בלבד. הנהלת החשבונות שייכת לגוף המבוקר והינה באחריותו.

***סעיף ד'***

אין להיענות לבקשת בעלי מניות המיעוט, כמו גם לבקשת רוב בעלי המניות בחברה , להעמיד לעיונם ו/או לעיון נציגיהם את ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר. מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת שנערכו על ידי רואה החשבון הינם קניינו של רואה החשבון ונועדו לשימושו כראיה לעבודת הביקורת שנעשתה על ידו . האמור לעיל מוצא את ביטויו בתקנה 9 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), התשל"ג, 1973 ובסעיף 7 לתדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה החשבון והנוגעים לעבודת הביקורת של לשכת רואי החשבון.

אין להיענות לבקשת בעלי מניות המיעוט , כמו גם לבקשת רוב בעלי המניות בחברה לקבל מידע על הדוחות הכספיים שלא באמצעות הנהלת החברה או הדירקטוריון שלה , לרבות מטעמי סודיות שרואה החשבון מחוייב לה ולפיכך יש להפנות את המיעוט בעניין זה לדירקטוריון החברה או להנהלה.

***סעיף ה'***

על רואה החשבון להימנע ממסירת מסמכים מסויימים ללקוח כגון:

* מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון ומתעדים את סביבת הביקורת (לרבות סקר על הבקרה הפנימית, אופי ההנהלה ורמת האמינות של מצגיה, הערכת הסיכונים, הבנת העסק וכיו"ב) , סיכוני הביקורת והקווים המנחים לשיקול דעת בלתי תלוי של רואה החשבון כפועל יוצא מכך.
* מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי העניינים השונים במסגרת עבודת הביקורת.
* מסמכים המתעדים את תוכניות ותכנון הביקורת ומעקב אחר ביצועה, לרבות שאלונים הכרוכים בכך.

מסירת המסמכים דלעיל, או שכמותם, לידי הגוף המבוקר, עלולה להיות מנוצלת לרעה ע"י הגוף המבוקר או ע"י גורמים אחרים.

***שאלה מס' 4***

להלן פירוט הליקויים והכשלים המופיעים בשאלה שבנדון:

1. בתנאים המוצגים בשאלה לא יכול מר שמעון לקבל את המינוי כמבקר החשבונות של חברת "זוכמן תעשיות פטרוכימיות " בע"מ מכיוון שאינו עומד בהוראות תקן 5 - מיומנות אשר קובע כי רואה החשבון המבקר להיות מסוגל לתכנן, לפקח ולהסיק מסקנות מעבודת הביקורת שבוצעה.

בכדי שיוכל מר שמעון לקבל על עצמו את המינוי עליו למוד ולהבין את הסביבה והמערכת החוקית בה פועלת חברה בורסאית לרבות דרישות גילוי וכללי החשבונאות המיוחדים עליה .

מעבר לכך, עליו להתמצא בענף בו פועלת הפירמה לרבות קריאת ספרות מקצועית בנושא, השתלמויות והדרכות מקצועיות וכו'.

2. "דוד" אינו נופל בהגדרת "קרוב" לענין תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח,2008 ועל כן אין כאן בעיה חוקית. יחד עם זאת, אין ספק שקשריו והשפעתו של מר גרשון "תרמו" למינויו של מר שמעון ויש טעם לפגם בכך ששניהם פועלים ונושאים בתפקידים בכירים באותה חברה במקום שבו ראוי שתישמר אי התלות . בנוסף לכך, נציין כי תקנות רואי החשבון אינן מהוות רשימה סגורה ואינן מתיימרות לכסות את כל המצבים בהם נפגעת אי תלותו של רואה החשבון המבקר. היות וכך, ניתן לבחון כאן את סוגית הפגיעה באי תלות על דרך של פגיעה באי התלות "הנראית".

3. בהמשך לאמור בסעיף 1 דלעיל, העסקתו של מר שביט איננה מספקת על מנת שמר שמעון יוכל לעמוד בתנאי תקן 5 - מיומנות שכן על אף העובדה שמר שביט יכול ומסוגל לתכנן את עבודת הביקורת אין בידי מר שמעון את הכלים לפקח על עבודתו לא כל שכן, להסיק מסקנות ממנה.

יתרה מכך, לא ניתן להחליט איזה מן הנושאים ייבדק ואיזה לא על סמך "זיכרון". קביעת תוכנית הביקורת תבוצע אך ורק לאחר שנערך סקר על הבקרה הפנימית כמתחייב ולאחר שהוסקו ממנו המסקנות הנדרשות.

***שאלה מס' 5***

***סעיף א'***

ע"פ סעיף 4(א) לחוק רואי החשבון יש לעמוד בתנאים המצטברים הבאים לקבלת רשיון:

א. גיל 18 ומעלה.

ב. עמידה בבחינות מועצת רואי החשבון.

ג. התמחות בת שנתיים ימים לפחות.

עם זאת בסמכות המועצה שלא להעניק רשיון לאדם על אף שעמד בתנאים דלעיל וזאת מחמת

אופיו.

# סעיף ב'

צורות ההתאגדות האפשריות לרואה חשבון הן כדלקמן:

1. עצמאי (רואה חשבון יחיד).

2. כשותפות שכל חבריה הם רואי חשבון.

3. כחברה שאינה מוגבלת בערבות והרשומה בישראל ואשר כל חבריה ומנהליה הם רואי חשבון.

# סעיף ג'

מועצת רואי החשבון היא גוף סטטוטורי אשר הוקם מכוח חוק רואי החשבון . תכליתה של

המועצה לפקח על אופן הכשרתם של רואי חשבון ועל דרכי פעולתם. היא זו אשר מנפיקה את

הרשיון לעסוק במקצוע והיא גם זו הרשאית לשלול אותו מרואה חשבון אשר לא פעל לפי כללי

ההתנהגות המקצועית אם ראתה לנכון לעשות זאת.

# סעיף ד'

התשובה היא שלילית. אי תשלום האגרה השנתית מונעת מרואה החשבון המבקר לעסוק

בביקורת חשבונות באותה שנה אולם בשנה שלאחריה יוכל לשלם את האגרה ולשוב ולשמש

כרואה חשבון מבקר.

# סעיף ה'

רואה חשבון אשר רשיונו נשלל זמנית לא יוכל לעסוק בשום עבודה מקצועית במשרד בו פעל או

בכל משרד רואי חשבון אחר ולא יוכל לקבל את חלקו ברווחי משרד בו היה שותף או כל תשלום

אחר המגיע לו בעד שירותים מקצועיים שהעניק בהווה או בעבר.

***שאלה מס' 6***

***סעיף א'***

מותרת שותפות של רואי חשבון ישראלים במשרד רואי חשבון במדינת חוץ. בסעיף 7 לכללי האתיקה המקצועית של הלשכה נאמר כדלקמן: "חבר לא יעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות בראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון."

***סעיף ב'***

חל איסור על שיתוף ברווחי משרד רואי חשבון של מי שאינו רואה חשבון. בסעיף 14(א) לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה נאמר כדלקמן: " חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש, אלא רואה חשבון ..." אם משה כהן אינו רואה חשבון חל איסור על שיתופו ברווחי משרד רואי החשבון.

חל איסור על מתן שירותי הנהלת חשבונות לחברות ציבוריות או לעמותות ולחלצ"ים גדולים המבוקרים על ידי המשרד ולחברות פרטיות או עמותות וחלצ"ים קטנים ע"י עובד הנמנה על צוות הביקורת באותם גופים לפי תקנה 3(12) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח, 2008.

***סעיף ג'***

אין מניעה להעסיק עובדי ביקורת כעצמאים במקום כשכירים ובלבד שהמשרד יקיים פיקוח ובקרה על עבודת העובדים ויוודא קיומם של תקני ביקורת ודיווח 5-8 של לשכת רואי החשבון בישראל כדלקמן:

* כי העובדים הינם בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
* כי העובדים הינם בלתי תלויים בגוף המבוקר.
* כי הביקורת תבוצע בזהירות המקצועית הראויה.
* כי עבודת הביקורת תוכננה כיאות ואם קוים פיקוח נאות על עבודת המבקרים.

***סעיף ד'***

אין איסור על הקמת שותפויות עסקיות בין משרד רואי החשבון לבין אחרים שאינם רואי חשבון ובתחומים שאינם ראיית חשבון או עיסוקים נלווים לראיית חשבון ובלבד שלא ייעשה הדבר במסגרת משרד רואי החשבון ושלא תיפגע אי תלותו של רואה החשבון.

הפניית לקוחות משרד רואי החשבון לקבלת שירותים מהשותפויות בהן המשרד שותף אסורה, כתוצאה מיצירת קשר כלכלי בין רואה החשבון המבקר לבין לקוחותיו. בסעיף 2(ב)(6) בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות), התשס"ח, 2008 נאמר כי אי תלותו של רואה החשבון המבקר נפגעת אם "הוא או קרובו...קיימו במישרין או בעקיפין , לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתם, קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי עם הלקוח... בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה...".

***סעיף ה'***

פעולות של יחסי ציבור והתקשרות עם משרד ליחסי ציבור כשלעצמן, אינן אסורות. אך תוצאותיהן עלולות, בנסיבות שונות, להיות בניגוד לכללי התנהגות המקצועית הקובעים מגבלות לעשיית פרסומת על ידי משרד רואי החשבון . בסעיף 17 לכללי ההתנהגות המקצועית נאמר כדלקמן : "חבר לא יעשה פרסומת לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למעט פרסומת המותרת כמפורט בפסקה ג' מכלל זה וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומת שאינה מותרת כאמור בידי אחרים".

על רואה החשבון לוודא כי פעולות יחסי הציבור שיעשו ותוצאותיהן לא יחרגו מהמותר ע"פ כללי ההתנהגות המקצועית . למשל, מתן חסויות לאירועים מקצועיים, תרבותיים וחברתיים עשוי להיות מותר בנסיבות מסויימות וזאת בתנאי שהחסויות לא תהוונה פרסומת אסורה ע"פ הכללים.

בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללי ההתנהגות בעניינים אלה , על רואה החשבון לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי התנהגות של לשכת רואי חשבון.

***שאלה מס' 7***

***סעיף א'***

בסעיף 146 לחוק החברות נקבע כי לא יכהן כמבקר פנימי בחברה ציבורית רואה החשבון המבקר או מי מטעמו. בסעיף 4.3. להנחיות רשות ני,ע בדבר אי תלות נקבע כי מצב בו המבקר משמש גם כמבקר פנימי של החברה יוצר פגיעה באי תלותו של המבקר.

בסעיף 8ב לחוק הביקורת הפנימית נקבע כי מבקר פנימי לא ימלא בגוף שבו הוא משמש כמבקר פנימי, כל תפקיד נוסף.

בסעיף 13 להנחיות הלשכה בדבר אי תלות נקבע כי רואה חשבון מבקר לא יעסוק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה כמבקר פנימי של הלקוח.

לכן, לאור האמור לעיל, טועה דירקטור א' בגישתו.

***סעיף ב'***

המבקר הפנימי ממונה ע"י הדירקטוריון של החברה על פי המלצותיה של וועדת הביקורת. בסעיף 148 לחוק החברות נקבע כי הממונה הארגוני על המבקר הפנימי יהיה יו"ר הדירקטוריון או המנכ"ל, כפי שנקבע בתקנון החברה, או בהיעדר הוראה בתקנון , כפי שיקבע הדירקטוריון. יצויין כי הכפפה אפשרית של המבקר הפנימי למנכ"ל הינה לצרכים ארגוניים בלבד ואין הוא מכתיב את פעולותיו.

המבקר הפנימי יגיש לאישור הדירקטוריון או לאישור ועדת הביקורת , כפי שנקבע בתקנון, או בהיעדר הוראה בתקנון, כפי שיקבע הדירקטוריון , הצעה לתכנית עבודה והדירקטוריון או ועדת הביקורת , יאשרו אותה, בשינויים הנראים להם.

יו"ר הדירקטוריון , או יו"ר ועדת הביקורת , רשאים להטיל על המבקר הפנימי לערוך ביקורת פנימית, נוסף על תוכנית העבודה, בעניינים שבהם יתעורר צורך לבדיקה דחופה.

רצוי כי עבודתו של המבקר הפנימי תתואם עם רואי החשבון המבקרים של החברה , האמורים להתבסס על עבודתו בעת קביעת תוכנית עבודתם ולצורך מניעת כפילות בעבודה, אך אין חובה לעשות זאת.

***סעיף ג'***

המבקר הפנימי ועוזריו חייבים לשמור בסודיות כל מסמך ומידע שהגיע אליהם במסגרת מילוי תפקידם וכן את ממצאי עבודתם, אלא אם הגילוי נחוץ למילוי תפקידם כנדרש בחוק או גילוי נדרש על פי דין. לפיכך, אם מסר המבקר הפנימי מידע החורג מדרישות החוק או שלא על פי דין אזי אכן הפר את חובת הסודיות המוטלת עליו וביקורתו של דירקטור ג' על דרך התנהלותו מוצדקת.

***סעיף ד'***

חובת מינוי ועדת ביקורת היא בהתאם לחוק החברות. סעיף 114 לחוק החברות קובע כי על הדירקטוריון למנות ועדת ביקורת מבין חבריו וסעיף 115 לחוק החברות קובע כי מספר חברי ועדת הביקורת לא יפחת משלושה ויהיו חברים בה כל הדירקטורים החיצוניים. אין בחוק החברות בשום מקום התניה או התליה בין קיומו של מבקר פנימי לקיומה של ועדת ביקורת ואלו הם שני גופים נפרדים שחייבים להתקיים, כל אחד מסיבותיו הוא, בחברה ועל כן טועה דירקטור ד' בטענתו.

***סעיף ה'***

התוצר הסופי של עבודת המבקר הפנימי הוא דוח הביקורת , הכולל, בדרך כלל , את ממצאי הביקורת והמלצות לתיקון הליקויים שנתגלו. המבקר הפנימי ימסור את הדוח על ממצאי הביקורת לשלושה גורמים: יו"ר הדירקטוריון, יו"ר ועדת הביקורת והמנכ"ל וזאת ע"פ סעיף 152 לחוק החברות. מכאן שצדק המבקר הפנימי בסרבו למסור מידע על ממצאי עבודתו לדירקטור ה' ומילא חובתו כשורה.

***שאלה מס' 8***

***סעיף א'***

התשובה היא שלילית.

על פי חוות דעת של לשכת רו"ח בישראל , שהוגשה במסגרת דיון בבית המשפט העליון בפרשת קלאב מד, רו"ח מבקר אינו צריך להעביר לעיון הדירקטוריון את החומר שעליו הוא מבסס את חוות דעתו ביחס לדוחות הכספיים של החברה.

הטענות המרכזיות שהועלו על ידי הלשכה הינן, בין היתר, כי: רו"ח המבקר משמש גם כמפקח על הדירקטורים, שהדרישה הנ"ל עשויה לפגוע בחופש לבקר וכן כי חשיפת ניירות העבודה תרחיב את אחריותו של רו"ח ובעקבות זאת עשויה להוביל לפגיעה באופן תיעוד עבודת הביקורת.

***סעיף ב'***

התשובה היא שלילית.

תדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים (מיום 13 במאי 1991) קובע, בין היתר בסעיף 11, כי על רואה חשבון להימנע מלהיות קשור בכל דוח או הודעה שנמסרו לרשויות המס אם יש לו יסוד להאמין כי הדוח או ההודעה כוללים הצהרה כוזבת או מטעה, כוללים הצהרה או מידע שברור על פניהם שסופקו ע"י הלקוח ללא ידיעה של ממש או שיש בו השמטת מידע מהותי, כשהשמטה זו עלולה להטעות את רשויות המס.

בנוסף, סעיף 12 לפרסום הנ"ל קובע כי כל אימת שהגיע לידיעתו של רואה החשבון שנפלה טעות מהותית או שחלה השמטה מהותית בדוח של לקוחו לרשויות המס לתקופות קודמות עליו לדווח מיד ללקוחו על הטעות ועליו להמליץ על דיווח מתאים לרשויות המס. ככלל, אין רואה החשבון חייב לדווח על כך לרשויות המס ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת אלא בהסכמת הלקוח

***סעיף ג'***

התשובה היא חיובית.

לפי סעיפים 141 - 140 לחוק החברות, התשנ"ט - 1999, חברה פרטית תערוך ותגיש לרשם, אחת לשנה, דין וחשבון שנתי כפי שיקבע השר, בתוך ארבעה עשר ימים לאחר האסיפה השנתית. חברה פרטית שאינה מקיימת אסיפה שנתית, כאמור בסעיף 61 לחוק, תגיש את הדין וחשבון השנתי, אחת לשנה, לא יאוחר מארבעה עשר ימים לאחר משלוח הדוחות הכספיים לבעלי המניות, ולגבי חברה לא פעילה שאינה עורכת דוחות כספיים לפי הוראת סעיף 172(ז) לחוק- אחת לשנה.

בנוסף, חברה פרטית נדרשת לדווח לרשם בענינים שלהלן:

1. שינויים בתקנון לרבות החלטה על שינוי שם כאמור, והגדלת ההון הרשום או הקטנתו.

2. שינוי במען המשרד הרשום.

3. הודעה שלחברה אין רואה חשבון מבקר.

4. מינויים לדירקטוריון ושינויים בהרכבו.

5. הקצאת מניות.

6. העברת מניות, ארבעה עשר ימים ממועד ההעברה.

7. מיזוג.

***סעיף ד'***

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008 , אשר יחולו החל מ- 1.1.2009, קובעות, בין היתר, כי קיימת חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר, אם הוא מונה במהלך תקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח ובכלל זה בסכסוכים בין בעלי המניות בלקוח. אולם, האמור לא יחול על רואה חשבון מבקר המיישב סכסוך בין בעלי המניות בלקוח מכח הוראה בתקנון החברה אשר נקבעה לפני יום 1 בינואר 2008, ובלבד שהפעולה אינה מקימה חזקה בדבר הימצאות רואה חשבון מבקר בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר, מכוח הוראה אחרת בתקנות הנ"ל [סעיף 3 (3)].

כלומר, במידה ומתקיים החריג לסעיף, ולפיו רואה חשבון מבקר מיישב סכסוך בין בעלי המניות בלקוח מכח הוראה בתקנון החברה אשר נקבעה לפני יום 1 בינואר 2008, כאשר הפעולה אינה מקימה חזקה בדבר הימצאות רואה חשבון מבקר בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר, מכוח הוראה אחרת בתקנות הנ"ל, רשאי רואה חשבון לשמש כבורר בין בעלי מניות מסוכסכים של חברה המבוקרת על ידו.

***סעיף ה'***

התשובה היא חיובית.

על פי סעיף 8 לתקן ביקורת 79 בדבר נהלים אנליטיים, על המבקר ליישם נהלים אנליטיים בשלב התכנון כדי לסייע בהבנת הפעילות העסקית וכן לשם סיוע בזיהוי מוקדי סיכון.

בנוסף, סעיף 33 לתקן ביקורת 92 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים קובע כי כחלק מהערכת הסיכונים, על המבקר לבצע , בין היתר, בחינה אם זוהו יחסים שאינם רגילים או בלתי צפויים במהלך ביצוע נהלים אנליטיים, זאת במטרה להשיג מידע המשמש לצורך זיהוי הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית.

כמו כן, קובע סעיף 7 לתקן ביקורת 93 בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית, כי על המבקר לבצע, בין היתר, נהלים אנליטיים להערכת סיכונים בכדי להשיג הבנה אודות הגוף המבוקר וסביבתו, לרבות הבקרה הפנימית שלו.

בנוסף, סעיף 15 (א) מציין כי במקרים מסוימים ניתן להשתמש אך ורק בנהלים אנליטיים. כך למשל, כאשר מדובר בפריטי הכנסות והוצאות מסוימים כאשר הם אינם מהותיים כל אחד בנפרד.

***סעיף ו'***

התשובה היא שלילית.

לפי סעיף 25 לתקן ביקורת 72 בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד, חובתו של המבקר היא להביע דעה בלתי תלויה ולהביא לידי ביטוי את חוות דעתו ואין הוא יכול להמנע מלמלא אחר חובה זו. בנוסף מציין התקן כי זו לא תהא גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.

לכן, במקרה הנ"ל, על רו"ח המבקר ליידע את הנהלת הגוף המבוקר על אי סדרים מהותיים בידי הגורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר וכן שגורמים אלו אינם מסכימים לתיקון הליקויים ואינם מייחסים כל חשיבות לדעתו, זאת כדי לאפשר לה להכניס את השינויים הדרושים בדוחות הכספיים או לנקוט בצעדים אחרים נוספים.

כמו כן, תקן ביקורת 76 בדבר תקשורת בנושאי ביקורת עם גורמים המופקדים על בקרת העל בגוף המבוקר מציין בסעיף 13 כי על המבקר לדון בנושאי ביקורת הקשורים לענייני בקרת העל.

***סעיף ז'***

התשובה היא חיובית.

לפי סעיף 3 (4) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), התשס"ג - 2003 נקבע כי רואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר אם הוא עסק, בין היתר, במהלך הביקורת או בשנה שקדמה לה בהערכת שווי של המבוקר זולת אם לא נערכה בעבור המבוקר, ומתקיימים בה כל אלה במצטבר:

1. היא נערכה לפני תקופת הביקורת.
2. היא נערכה בעבור מי שלא היה בעל השליטה במבוקר, בעת עריכתה.

לכן, במידה ומתקיימים התנאים הנ"ל במצטבר, רשאי רו"ח מבקר של חברה א' לבצע הערכת שווי של חברה ב' (מבוקרת ע"י רואי חשבון אחרים), שנרכשה ע"י חברה א', לצורך יחוס/הקצאת עלות הרכישה לנכסים ולהתחייבויות של חברה ב'.

יש לציין כי תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008 , אשר יחולו החל מ- 1.1.2009, מוסיפים גם את התנאי ולפיו נדרש גם שהערכת השווי לא נערכה על ידי רואה החשבון המטפל, אלא אם כן ערך אותה לפני ה- 1 בינואר 2008.

***סעיף ח'***

התשובה היא שלילית.

בהתאם לסעיף 11 לתקן ביקורת 78 בדבר התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים, בנסיבות בהם ייוודע למבקר הנוכחי על קיומה של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים ההשוואתיים שעליהם נתן המבקר הקודם דוח רואה חשבון מבקר בלתי מסויג ינהג המבקר הנוכחי כלהלן:

א. כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9(ב) לתקן [כלומר: המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לתקופות שבוקרו על ידיו והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד], יוודא המבקר הנוכחי שהנהלת המבוקר תעביר למבקר הקודם את המידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה. כמו כן, אם המבקר הקודם פנה אל המבקר הנוכחי בבקשה לקבל ממנו במישרין מידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה, יעביר אליו המבקר הנוכחי את המידע הרלבנטי המצוי בידיו.

ב. כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9(א) לתקן [כלומר: ניתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד], יבהיר המבקר הנוכחי למבוקר כי באפשרותו של המבוקר לנהוג באחת משתי הדרכים הבאים:

1) לשנות את מבנה ההתקשרות במטרה להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9(ב) לתקן. במקרה שמבנה ההתקשרות שונה כאמור, ינהג המבקר הנוכחי כמצוין בסעיף קטן (א) לעיל.

* + 1. לבקש מהמבקר הנוכחי לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים. במקרה כזה, ינהג המבקר הנוכחי כאמור בהתאם לסעיף 12 לתקן.

***סעיף ט'***

התשובה היא חיובית.

בהחלטת הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 22.11.1993, נקבע כי רואה חשבון רשאי לנקוב בשכר טרחה מראש, בתנאי ששכר הטרחה יהיה סביר בהתחשב בנאמר בכלל 13ב בכללי ההתנהגות של לשכת רואי חשבון בישראל [רמת הידע והכישורים הנדרשים, הזמן המושקע, רמת אחריות הכרוכה ועוד].

עפ"י סעיף 8 ו' בתקן ביקורת 91 בדבר מכתב התקשרות ניתן לכלול במכתב ההתקשרות הסדר שכר טרחה, ובתנאי שזה יתייחס לשירותי ביקורת של דוחות כספיים וביקורת דוח התאמה לצרכי מסים בלבד.

***סעיף י'***

התשובה היא חיובית.

הנחיית רשות לניירות ערך משנת 1992 (בסעיף 6) קובעת כי ניגוד עניינים נוצר, בין היתר, כאשר המבוקר הינו קרובו או בן משפחתו של נושא משרה במבוקר וכן במצב שבו המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של אדם השולט במישרין על נתונים או פעילויות העשויים להשפיע בצורה מהותית על הדוחות הכספיים של המבוקר.

כמו כן, בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008 , אשר יחולו החל מ- 1.1.2009, נקבע כי אי התלות תפגע כאשר אדם ממשרד רואי חשבון או קרובו או בן משפחתו מדרגה ראשונה של רואה החשבון המבקר, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת, בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח.

לאור זאת, רואה חשבון רשאי לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה בה מועסקת אשתו כשכירה בתפקיד זוטר כיוון שאינה מעורבת בתהליך קבלת החלטות של הגוף המבוקר.