**יסודות הביקורת - שיעור 2**

**מוסדות המקצוע בארה"ב**

לשכת רו"ח בארה"ב נקראת **AICPA** והיא מפרסמת את תקני הביקורת בארה"ב

תקני הביקורת בארה"ב נקראים **SAS** (תקרן הביקורת האמריקאי)

הרשות לני"ע בארה"ב נקראת **SEC** ועניינה דומה מאד לרשות ני"ע בישראל מידי פעם היא מפרסמת עדכונים שנקראים **SAB** .

היתה מריבה גדולה בין הלשכה לרשות לני"ע ולכן הוקם גוף שבו מכהנים 50% מחברי **AICPA** ו-50% מחברי **SEC** והגוף הזה נקרא **FASB**.

ה-**FASB** מפרסם את תקני החשבונאות האמריקאים שנקראים **FAS .**

גוף גדול נוסף בארה"ב **PCAOB** שזוהי הרשות הפדרלית בארה"ב שהיא מפקחת על חברות ציבוריות בארה"ב (שנסחרות בנאסד"ק)הגוף הזה הוקם בשנת 2002 מכוח חוק ה-**SOX** (SERBEN ONXLY)

**חוק ה-SOX-**בעקבות שערוריות גדולות שהתרחשו בארה"ב בניהן קריסת ענקית האנרגיה אנרון שבהן התגלו בעיות רבות וגדולות בדיווח הכספי של משרדי רו"ח נחקק חוק ה**-SOX** מטרת **חוק ה-SOX** הוא להגביר את הפיקוח והבקרה על חברות ציבוריות שנסחרות בבורסה

כל משרד רו"ח שרוצה לעשות ביקורת לאותן חברות גדולות צריך להסכים לפיקוח של **PCAOB**  ואף לשלם להם כסף

תפקידו של ה-**PCAOB** :

1. לפקח על חברות ציבוריות בארה"ב
2. לפקח על משרדי רו"ח המבקרים את הח"צים
3. יכול להטיל סנקציות על חברות ומשרדי רו"ח
4. לשנות לאמץ תקנים בביקורת ובאתיקה
5. לאכוף את החוק
6. מפרסמים את **ה-AS** הנחיות שמחייבות את המשרדים העושים ביקורת לח"צ

**מיהו הגוף המוציא את תקני הביקורת הבינ"ל והאם הם מחייבים בישראל ?**

הגוף שמוציא את תקני הביקורת הבינ"ל הוא ה-**IFAC** מועצת רו"ח הבינ"ל שמפרסמת את תקני הביקורת הבינ"ל שנקראים **ISA** .

תקני הביקורת הבינ"ל לא מחייבים בישראל אבל בפועל הם מתורגמים .לעומת זאת תקני החשבונאות הבינ"ל מחייבים רק חברות ציבוריות בישראל (חברות פרטיות יכולות לאמץ).

**תקן ביקורת**- הנחיות ספציפיות כיצד לבחון את הסעיפים המאזניים בחברה

**תקן חשבונאות –** איך לבצע מבחינה חישובית

**סוגי הביקורת**

**יש לנו 4 סוגי ביקורת :**

**ביקורת תפעולית**

ביקורת שמבצעים על הנתונים הקיימים בחברה בתוך הארגון אני בוחן את עצמי האם אני יעל האם אני פועל בצורה טובה.

יש הבדל בין עסק "מת" לעסק "חולה":

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **דו"ח רוה"ס** | **מת** | **חולה** |
| הכנסות/מכירות | 100 | 100 |
| עלה"מ | (130) | (20) |
| רווח גולמי | **(30)** | 80 |
| הוצאות מכירות |  | (20) |
| הוצאות שיווק |  | (40) |
| הוצאות הנה"כ |  | (70) |
| הפסד תפעולי |  | **(50)** |

**ביקורת המדינה**

ביקורת המדינה פועלת מכח **חוק התשי"ח (1958)** החוק הזה מסמיך את מבקר המדינה לבצע ביקורת בכל הגופים הנתמכים ע"י המדינה **כיוון שלציבור יש עניין בהם**

**מיהם הגופים?**

עמותות , חברות ממשלתיות, משרדי ממשלה, מועצות דתיות וכדו')

**ביקורת המדינה אחראית על פיקוח על המוסדות הנ"ל בין היתר:**

1. בדיקת ההכנסות וההוצאות נעשים בהליך תקין
2. בודקים שאותם מוסדות פועלים על פי החוקים הרלוונטיים אליהם .
3. אופן שמירת הנכסים במוסדות הללו
4. פרסום דו"ח מבקר המדינה

**ביקורת חיצונית**

(חוק רו"ח התשט"ו, חוק החברות)

הביקורת החיצונית היא הביקורת שיועדה לנו כרו"ח

חוק רואי חשבון (תשט"ו 1955)

המדובר בחוק ישן יחסית, משנת 55, התיקון האחרון היה ב-2002 בעקבות חוק יסוד חופש העיסוק.

* + 1. סעיף 1: **הגדרות**
* "**ראיית חשבון**": בדיקתם, בקרתם או אישורם של כל מאזן, חשבון ריווח והפסד, חשבון הכנסות והוצאות, חשבון תקבולים ותשלומים וכל חשבון כיוצא בהם, ומילוי כל תפקיד אחר שנתייחד או שיתייחד בחיקוק לרואה חשבון, להוציא ניהול חשבונות;
* "**רואה חשבון**" - מי שבידו רישיון בר תוקף שניתן לפי חוק זה.

***(רק רו"ח רשאי לעסוק בראיית חשבון וראיית חשבון היא פעולה שתתייחד אך ורק לרו"ח).***

* + 1. סעיף 2: **מועצת רואי חשבון**

סעיף זה מדבר על מועצת רו"ח- גוף סטטוטורי, חבריו מפורטים בסעיף 2(א).

1. סעיף 4: **רישיון רואי חשבון**

סעיף זה מונה 5 תנאים מצטברים לקבלת רישיון רו"ח (הרישיון ניתן ע"י מועצת רו"ח):

* 1. **בגיר** - הכוונה כנראה לגיל 18+ (בעבר החוק דיבר על כך שרו"ח יהיה מעל גיל 23).
  2. **עמידה בבחינות המועצה -** "עמד בבחינות הנערכות מטעם המועצה, או בבחינות שלא נפטר מהן -אם פטרתו המועצה ממקצתן - או שהוכיח למועצה את הכשרתו בראיית חשבון".
     1. **התמחות במשך שנתיים -** "התמחה בראיית חשבון שנתיים לפחות, בין בישראל ובין מחוצה לה".
     2. **ראוי מבחינת אופי -** "מצאה המועצה שאין המבקש ראוי מבחינת אופיו לשמש רואה חשבון, רשאית היא לסרב למתן הרישיון אף אם נתמלאו בו כל התנאים האמורים". כוונת סעיף זה היא לשמור על רמה אתית מסוימת במקצוע ראיית החשבון **וכפועל יוצא דבר זה מאפשר למועצת רו"ח למנוע קבלת רישיון מחמת אופיו של אד**ם (בפועל המועצה נוהגת להפיץ את שם מבקש הבקשה, הלשכה שולחת דף עם הפרטים של מבקשי הרישיונות ואם מישהו חושב שהאדם לא ראוי, ניתן לפנות תוך 20 יום). **סעיף זה טרם הופעל בישראל**.
  3. **אגרות** - "האגרות שישולמו בעד הרישיון, וכן תכניות הבחינות, סדריהן ושאר פרטיהן והאגרות שישולמו בעדן, ייקבעו בתקנות".
     1. **תשלום בעד הבחינות** – תשלום חד פעמי.
     2. **תשלום אגרה שנתית –** תשלום שנתי.

1. סעיף 5: **אגרה שנתית**

בסעיף זה מפורטים תעריפי אגרת רו"ח כולל הקנסות על הפיגורים. במידה ורו"ח בוחר שלא לשלם, לא יוכל לפעול כרו"ח במהלך השנה הנידונה כל עוד לא הסדיר את נושא התשלום. כיום האגרות הן 496 ₪ לשכיר ופי 2 לעצמאי וניתן לשלם עד ה-1.10 של אותה שנה.

1. סעיף 6: **התעסקות בלתי מוסמכת**
   1. **איסור עיסוק ע"י "לא רו"ח** - לא יעסוק אדם בראיית חשבון אלא אם יש בידו רישיון בעל תוקף לפי חוק זה.
   2. **התחזות** - לא יתחזה אדם רואה חשבון העוסק בראיית חשבון, ולא ישתמש בכל תואר או כינוי העשויים ליצור רושם שהוא רואה חשבון העוסק בראיית חשבון, ולא יחתום בתורת רואה חשבון, אלא אם יש בידו רישיון בעל תוקף לפי חוק זה.
   3. "לא ישמש אדם רואה חשבון ולא יעשה פעולה של ראיית חשבון אם אותו שירות או אותה פעולה נתייחדו בחיקוק לרואה חשבון, אלא אם יש בידו רישיון בעל תוקף לפי חוק זה". למשל, רו"ח לא יכול לחתום על חו"ד אם אי לו רישיון.
   4. אין סעיף זה בא לגרוע מהוראות חיקוק אחר.
   5. **סייגים לעיסוק בחברה:**
      1. **איסור עיסוק אלא אם מתקיימים תנאים מסוימים**  *-* לא ניתן לפעול בצורת התאגדות של

חברה .בתיקון מאוחר יותר התירו למספר רו"ח להקים חברה של ראיית חשבון ודרך החברה לתת שירותי ראיית חשבון, אבל בתנאים הבאים:

* + - 1. **חברה רשומה בישראל ללא הגבלת ערבות** –לחברה בע"מ יש מסך בין החברה לבין בעמ"נ ואישיות משפטית נפרדת, חיץ בלתי רצוי בין רו"ח לחברה וזאת כיוון שלא רוצים שיטילו את האחריות על החברה (רו"ח לא יוכל להתנער מאחריות ולהסתתר תחת חברה בע"מ).
      2. **מטרתה ולתכליתה של החברה הוא לספק שירותי רו"ח**
      3. **חברי החברה ומנהליה הינם רואי חשבון**
    1. **איסור עיסוק רואה חשבון במקצועו כחבר ביותר מחברת רואי חשבון אחת**.
  1. **הגבלת שיתוף בהכנסות:**
     1. **איסור שיתוף בהכנסות מי שאינו רו"ח** (מלבד קרובי משפחה על פי ההגדרות ושאירים) – מטרת סעיף זה היא למנוע כניסה באמצעות "דלת האחורית" של אנשים שאין להם רישיון ולשמור על רמה מוסרית מסוימת של המקצוע.
     2. **סיום שותפות של אחד החברים –** במידה ונפטר חבר או נשלל ממנו רישיונו ולא הועבר חלקו בחברה, ירכשוהו חברי החברה תוך תקופה, בדרך, במועד ובתנאים שייקבעו בתקנות.
  2. **איסור השתתפות בתקופת ההפסקה:** 
     1. **איסור קבלת תשלום בתקופת ההפסקה** – רו"ח שתוקף רישיונו הופסק, לא יהיה זכאי לקבל בתקופת ההפסקה כל תשלום מהחברה מלבד תשלומים בעד שירות שניתן לפני ההפסקה.
     2. **איסור פעולה מתוך החברה במצב בו הרישיון אינו בר תוקף** – לרו"ח שתוקף רישיונו הופסק אסור להפעיל שום זכות או סמכות בחברה כל עוד רישיונו אינו בתוקף.
  3. **מסמכי החברה:**

כל מסמך היוצא מטעם החברה המייצג פעולת רו"ח, **חייב להיחתם ע"י רו"ח.**

* 1. **שמירת אחריות ודינים:**

למרות שרו"ח יכול להיות חבר בחברה שנותנת שירותי רו"ח, רואים בו אחראי באופן אישי על כל מסמך שהוא חותם, כלומר הפעולה היא בשם החברה **וגם בשם עצמו** (הוא לא יכול "להסתתר מאחורי החברה").

* 1. **הגבלות על תאגיד:**
     1. **צרות ההתאגדות** – **יחיד** (עצמאי), **שותפות** או **חברת רו"ח** **.**
     2. **סייג ברית פיקוח** - אגודה שיתופית בה כל החברים הם רו"ח. המטרה היא מתן שירותי רו"ח לאגודות שיתופיות בארץ, סעיף זה מתיר פעולה כברית הפיקוח הזו.

1. **סעיף 7: עבירות**

סעיף זה מכניס אלמנט פלילי לחוק - רו"ח עובר על אחד מסעיפי 6, מוטלת סנקציה פלילית.

1. **סעיף 9: אין שכר בעד התעסקות בלתי מוסמכת**

סעיף זה מונע דרישה\קבלת תשלום כאשר אין מדובר ברו"ח מוסמך.

1. **סעיף 10: עיסוק אחר**

סעיף זה מהווה את המקור לחקיקת המשנה בנוגע ל**ניגוד עניינים** אשר מחייבות את רו"ח להיות בלתי תלוי בגוף המבוקר.

1. **סעיף 11: התנהגות שאינה הולמת את המקצוע**

סעיף זה מהווה מקור חשוב ל 2 תקנות:

1. **תקנות רו"ח** (**התנהגות שאינה הולמת את המקצוע**), 1995.
2. **תקנות רו"ח** (**דרך פעולתו של רו"ח**), 1973.

*\*(סייג בסעיף ד' אם התקנות מקלות לעומת דין אחר, התקנות המחמירות יותר הן התקפות)*

1. **סעיף 12: חקירה בהתנהגות רואי חשבון**

התנאים להטלת סנקציות ע"י מועצת רו"ח:

* 1. **חובת החקירה** – המועצה חייבת לחקור כלומר היא חייבת להיות אקטיבית. סעיף זה נותן למועצה הרבה כוח אך גם אחריות כבדה וזאת כיוון שמצד אחד, יש לה כוח לחקור כל רו"ח ומצד שני, הוא מטיל עליה אחריות כבדה, כי היא חייבת לחקור כל מקרה שהובא לידיעתה ללא שיקול דעת (יש לרו"ח זכות שימוע בפני המועצה).
  2. **סמכויות המועצה –** אלו הן הסנקציות שהמועצה רשאית להטיל:
     1. התראה.
     2. נזיפה.
     3. הפסקת תוקף הרישיון לתקופה שתקבע.
     4. ביטול הרישיון.

1. **סעיף 13: פרסום**
   1. **התראה –** לא כרוך בפרסום שמו של רו"ח
   2. **נזיפה –** רק במידה והמועצה שללה את הרישיון לצמיתות, עליה לפרסם את שמו של

רו"ח.

*\*עד היום רק בשני מקרים המועצה חקרה רו"ח בהתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע ובשני המקרים רו"ח נמצאו זכאים.*

1. **סעיף 14: ערעור**

סעיף זה קובע את הזכויות ואופן הגשת הערעור

* 1. **זכות ערעור על אי קבלת רישיון** **.**
  2. **זכות ערעור על אישום בדבר התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע** .
  3. **זכות ערעור של פרקליט המדינה**
  4. **זמן הגשת הערעור**
  5. **אי פרסום כל עוד הערעור בתוקף.**

**פרק חמישי: רואה חשבון מבקר**

**סימן א': מינוי רואה חשבון מבקר**

**154. (א)חברה תמנה רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים שלה ויחווה את דעתו עליהם (להלן - פעולת ביקורת); השר רשאי לקבוע, כי פעולות נוספות מסוימות שרואה חשבון מבקר מבצע על פי דין הן גם פעולת ביקורת לענין פרק זה.**

כל חברה חייבת רו"ח מבקר שיבקר את דו"חותיה הכספיים

**(ב) רואה חשבון מבקר יתמנה בכל אסיפה שנתית וישמש בתפקידו עד תום האסיפה השנתית שלאחריה; ואולם רשאית אסיפה כללית, אם נקבעה לכך הוראה בתקנון, למנות רואה חשבון מבקר שישמש בתפקידו לתקופה ארוכה יותר, שלא תארך מעבר לתום האסיפה השנתית השלישית שלאחר זו שבה מונה.**

בעלי המניות ממנים את הרו"ח המבקר הוא משמש לשנה ויש אפשרות שבעלי המניות יקבעו בתקנון כי רו"ח יתמנה ל-3 שנים מראש רו"ח מתמנה לקדנציה כדי שלא יתרשל בתפקידו ץ

**(ג) בחברה פרטית שמתקיים בה האמור בסעיף 61, ניתן למנות רואה חשבון מבקר שישמש בתפקידו עד מועד סיום פעולת ביקורת אחת או, אם נקבעה לכך הוראה בתקנון, עד סיום שלוש פעולות ביקורת.**

**155.(א) דירקטוריון רשאי, בכל עת שלפני האסיפה השנתית הראשונה, למנות את רואה החשבון המבקר הראשון של החברה ולקבוע את שכרו; רואה החשבון המבקר הראשון שמונה יכהן עד תום האסיפה השנתית הראשונה.**

**(ב) בחברה פרטית שמתקיים בה האמור בסעיף 61, יחול לענין תום כהונתו של רואה חשבון מבקר שמונה בידי הדירקטוריון, האמור בסעיף 154(ג).**

בחברה שמוקמת לראשונה קובע החוק כי מותר לדירקטוריון למנות את רו"ח הראשון עד שתתרכז האסיפה הכללית הראשונה של בע"מ

**156.חברה רשאית למנות כמה רואי חשבון מבקרים שיבצעו במשותף את פעולת הביקורת.**

**157.נתפנתה משרתו של רואה חשבון מבקר ואין לחברה רואה חשבון מבקר נוסף, יזמן דירקטוריון החברה אסיפה מיוחדת, למועד מוקדם ככל האפשר, ועל סדר יומה מינוי רואה חשבון מבקר.**

אם אין רו"ח מבקר – הדירקטוריון חייב לכנס במהירות אסיפה דחופה למינוי רו"ח

**158. (א)על אף האמור בסעיף 154, חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על 610,509.92 שקלים חדשים או חברה פרטית שהיא חברה לתועלת הציבור שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על הסכום האמור בסעיף 19(ג) לחוק העמותות (בחוק זה – חברה לא פעילה) רשאית לקבוע באסיפה כללית, כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר, אלא אם כן בעלי מניות שלהם 10 אחוזים או יותר מההון המונפק של החברה התנגדו לכך; הסכום האמור בסעיף קטן זה יהיה צמוד למדד; אחת לשנה בתחילת חודש פברואר יפרסם השר ברשומות את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה; בסעיף קטן זה –**

**"מחזור" – סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שחלפה;**

**"שנה" – תקופה של 12 חודשים מחודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר.**

**(א1) החליטה אסיפה כללית כאמור בסעיף קטן (א), תעשה החברה את אלה:**

**(1) תשלח לרשם את ההחלטה בתוך ארבעה עשר ימים ממועד ההחלטה;**

**(2) תצרף לדין וחשבון השנתי שלה, הצהרה חתומה בידי נושא משרה, שבה היא מציינת כי החברה לא מינתה רואה חשבון ולא ערכה דוחות כספיים מבוקרים מאחר שהתקיימו התנאים שבסעיף קטן (א).**

**(ב) (בוטל).**

**(ג) הוראות סעיף זה לא יחולו על חברת איגרות חוב.**

מי לא חייב למנות רו"ח ?

החוק מחריג וקובע כי חברה לא פעילה לא חייבת רו"ח מבקר חברה לא פעילה חברה שעד לפני שנה – שנתיים מחזור הרווחים השנתי שלה לא עלה על 500,000 ₪ אך לאחרונה נעשה תיקון וניקבע שחברה שמחזור עסקיה לא עולה על 610,509.92 לא חייבת למנות רו"ח מבקר כי יועצי המס רצו גם הם לעשות ביקורת אך המועצה התנגדה למתן ביקורת ליועצי מס ולען ניקבע כי יועצי מס יבקרו חברות לא פעילות.

**מיום 17.3.2005**

**תיקון מס' 3**

[**ס"ח תשס"ה מס' 1989**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-1989.pdf) **מיום 17.3.2005 עמ' 242 (**[**ה"ח 3132**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law17/PROP-3132.pdf)**,** [**ה"ח 54**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law16/KNESSET-54.pdf)**)**

**158. (א) על אף האמור בסעיף 154, ~~חברות שאין להן פעילות ולציבור אין ענין בהן בהתאם להוראות ולתנאים שקבע השר לפי סעיף קטן (ב) (להלן – חברה לא פעילה) רשאיות לקבוע באסיפה הכללית, כי לא יתמנה להן רואה חשבון מבקר~~ חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על 500,000 שקלים חדשים (בחוק זה – חברה לא פעילה) רשאית לקבוע באסיפה כללית, כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר, אלא אם כן בעלי מניות שלהם 10 אחוזים או יותר מההון המונפק של החברה התנגדו לכך; הסכום האמור בסעיף קטן זה יהיה צמוד למדד; אחת לשנה בתחילת חודש פברואר יפרסם השר ברשומות את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה; בסעיף קטן זה –**

**"מחזור" – סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שחלפה;**

**"שנה" – תקופה של 12 חודשים מחודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר.**

**(א1) החליטה אסיפה כללית כאמור בסעיף קטן (א), תעשה החברה את אלה:**

**(1) תשלח לרשם את ההחלטה בתוך ארבעה עשר ימים ממועד ההחלטה;**

**(2) תצרף לדין וחשבון השנתי שלה, הצהרה חתומה בידי נושא משרה, שבה היא מציינת כי החברה לא מינתה רואה חשבון ולא ערכה דוחות כספיים מבוקרים מאחר שהתקיימו התנאים שבסעיף קטן (א).**

**~~(ב) השר יקבע הוראות ותנאים שבהתקיימם תיחשב חברה כחברה לא פעילה.~~**

**מיום 21.6.2007**

**תיקון מס' 6**

[**ס"ח תשס"ז מס' 2098**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/LAW-2098.pdf) **מיום 21.6.2007 עמ' 332 (**[**ה"ח 195**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law15/memshala-195.pdf)**)**

**(א) על אף האמור בסעיף 154, חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על 500,000 שקלים חדשים או חברה פרטית שהיא חברה לתועלת הציבור שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על הסכום האמור בסעיף   
19(ג) לחוק העמותות (בחוק זה – חברה לא פעילה) רשאית לקבוע באסיפה כללית, כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר, אלא אם כן בעלי מניות שלהם 10 אחוזים או יותר מההון המונפק של החברה התנגדו לכך; הסכום האמור בסעיף קטן זה יהיה צמוד למדד; אחת לשנה בתחילת חודש פברואר יפרסם השר ברשומות את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה; בסעיף קטן זה –**

**"מחזור" – סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שחלפה;**

**"שנה" – תקופה של 12 חודשים מחודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר.**

**מיום 1.1.2010**

**הודעה תשע"א-2010**

[**י"פ תשע"א מס' 6162**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law10/yalkut-6162.pdf) **מיום 24.11.2010 עמ' 1159**

**(א) על אף האמור בסעיף 154, חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על ~~500,000~~ 572,688 שקלים חדשים או חברה פרטית שהיא חברה לתועלת הציבור שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על הסכום האמור בסעיף 19(ג) לחוק העמותות (בחוק זה – חברה לא פעילה) רשאית לקבוע באסיפה כללית, כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר, אלא אם כן בעלי מניות שלהם 10 אחוזים או יותר מההון המונפק של החברה התנגדו לכך; הסכום האמור בסעיף קטן זה יהיה צמוד למדד; אחת לשנה בתחילת חודש פברואר יפרסם השר ברשומות את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה; בסעיף קטן זה –**

**"מחזור" – סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שחלפה;**

**"שנה" – תקופה של 12 חודשים מחודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר.**

**מיום 17.2.2012**

**תיקון מס' 17**

[**ס"ח תשע"א מס' 2315**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-2315.pdf) **מיום 17.8.2011 עמ' 1110 (**[**ה"ח 569**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law15/memshala-569.pdf)**)**

**הוספת סעיף קטן 158(ג)**

**מיום 1.1.2013**

**הודעה (מס' 2) תשע"ג-2013**

[**י"פ תשע"ג מס' 6605**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law10/yalkut-6605.pdf) **מיום 6.6.2013 עמ' 5152**

**(א) על אף האמור בסעיף 154, חברה פרטית שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על ~~572,688~~ 610,509.92 שקלים חדשים או חברה פרטית שהיא חברה לתועלת הציבור שמחזור עסקיה בשנה אינו עולה על הסכום האמור בסעיף 19(ג) לחוק העמותות (בחוק זה – חברה לא פעילה) רשאית לקבוע באסיפה כללית, כי לא יתמנה לה רואה חשבון מבקר, אלא אם כן בעלי מניות שלהם 10 אחוזים או יותר מההון המונפק של החברה התנגדו לכך; הסכום האמור בסעיף קטן זה יהיה צמוד למדד; אחת לשנה בתחילת חודש פברואר יפרסם השר ברשומות את הסכום האמור, כפי שהוא מעודכן לאותה שנה; בסעיף קטן זה –**

**"מחזור" – סכום התקבולים מכל מקור וסוג, שהתקבלו בשנה האחרונה שחלפה;**

**"שנה" – תקופה של 12 חודשים מחודש ינואר ועד סוף חודש דצמבר.****159.(א) חדל רואה חשבון מבקר מלכהן בחברה ולא מונה אחר במקומו כקבוע בסעיף 157, תודיע על כך החברה לרשם בתוך תשעים ימים מן המועד שבו חדל רואה החשבון המבקר לכהן כאמור; ואולם אין במתן הודעה לרשם כדי לגרוע מן החובה של החברה למנות רואה חשבון מבקר, כל עוד לא מונה לה רואה חשבון מבקר לפי סעיף קטן (ב); מינתה החברה רואה חשבון מבקר, לאחר מסירת הודעה לרשם, תודיע על כך לרשם בתוך ארבעה עשר ימים.**

אם אין רו"ח צריך להודיע לרשם תוך 90 יום

**(ב)קיבל הרשם הודעה על הפסקת כהונתו של רואה החשבון מבקר, כאמור בסעיף קטן (א), וכל עוד לא קיבל הודעה על מינוי רואה חשבון מבקר חדש, רשאי הרשם למנות רואה חשבון מבקר שישמש בתפקידו עד תום האסיפה השנתית הבאה, ולקבוע את השכר שתשלם לו החברה.**

לרשם יש סמכות למנות רו"ח ולקבוע את משכורתו באם לא מתמנה רו"ח אחר רשאי הרשם למנות רו"ח מבקר

**(ג) השר רשאי לקבוע הוראות ותנאים למינוי רואה חשבון מבקר שימונה בידי הרשם, תחילת כהונתו ושכרו.**

**סימן ב': אי תלות**

**160. (א) רואה החשבון המבקר יהיה בלתי תלוי בחברה, בין במישרין ובין בעקיפין.**

רו"ח צריך להיות אובייקטיבי

**(ב) השר רשאי לקבוע הוראות בדבר אי תלות של רואה חשבון מבקר, לרבות הוראות בדבר אי תלות של רואי חשבון השותפים בשותפות שהיא רואה החשבון המבקר או בדבר אי תלות של רואי חשבון שהם בעלי המניות בחברת רואי חשבון שהיא רואה החשבון המבקר.**

**161. בוצעה פעולת הביקורת בעת שהיו יחסי תלות לפי הוראת סעיף 160, תבוצע פעולת ביקורת נוספת בידי רואה חשבון מבקר אחר, אלא אם כן, במועד שבו נודע הדבר לדירקטוריון, חלפו חמש שנים מן המועד שבו בוצעה פעולת הביקורת כאמור.**

אם גילו שיש תלות , חייבים למנות רו"ח חדש למשל: גיליתי שאח של רו"ח המבקר הוא מנכ"ל החברה . אז יש למנות רו"ח חדש או לחכות 5 שנים מה ז"א ? אם בשנת 2008 רו"ח המבקר היה ביחסים עם המנכ"ל וגיליתי את זה ב-2010 אז אני צריך להביא רו"ח חדש שיערוך ביקורת על 5 שנים האחרונות אם חלפו 5 שנים מהיום שחתם רו"ח על חוות הדעת צריך רק למנות רו"ח חדש

**מיום 17.3.2005**

**תיקון מס' 3**

[**ס"ח תשס"ה מס' 1989**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-1989.pdf) **מיום 17.3.2005 עמ' 243 (**[**ה"ח 3132**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law17/PROP-3132.pdf)**,** [**ה"ח 54**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law16/KNESSET-54.pdf)**)**

**161. בוצעה פעולת הביקורת בעת שהיו יחסי תלות לפי הוראת סעיף ~~160(ב)~~ 160, תבוצע פעולת ביקורת נוספת בידי רואה חשבון מבקר אחר, אלא אם כן, במועד שבו נודע הדבר לדירקטוריון, חלפו חמש שנים מן המועד שבו בוצעה פעולת הביקורת כאמור.סימן ג': סיום כהונתו של רואה חשבון מבקר**

**162. (א) האסיפה הכללית רשאית לסיים את כהונתו של רואה החשבון המבקר.**

**(ב) בחברה ציבורית או בחברה פרטית שהיא חברת איגרות חוב שעל סדר יומה סיום כהונתו של רואה חשבון מבקר או אי חידוש הכהונה, תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית, לאחר שנתנה לרואה החשבון המבקר הזדמ****נות סבירה להביא את עמדתו בפניה**

**בחברה ציבורית**- נותנים לרו"ח המבקר הזדמנות סבירה להגיד מה הוא חושב ומה יש לו להגיד להגנתו

**בחברה פרטית** – לא תמיד קיימת וועדת ביקורת ולכן השימוע ייערך מול הדירקטוריון

בכל מקרה יש לתת לרו"ח את הזדמנות השימוע**מיום 17.2.2012**

**תיקון מס' 17**

[**ס"ח תשע"א מס' 2315**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-2315.pdf) **מיום 17.8.2011 עמ' 1110 (**[**ה"ח 569**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law15/memshala-569.pdf)**)**

**(ב) בחברה ציבורית או בחברה פרטית שהיא חברת איגרות חוב שעל סדר יומה סיום כהונתו של רואה חשבון מבקר או אי חידוש הכהונה, תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית, לאחר שנתנה לרואה החשבון המבקר הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפניה.****163. (א) נודע לדירקטוריון כי קיימים יחסי תלות לפי הוראות סעיף 160, יודיע ללא דיחוי לרואה החשבון המבקר כי עליו לפעול להפסקת התלות לאלתר; לא פסקה התלות, יכנס הדירקטוריון בתוך זמן סביר אסיפה מיוחדת, שעל סדר יומה סיום כהונתו של רואה החשבון המבקר.**

**(ב) אסיפה כללית שכונסה כאמור בסעיף קטן (א), תחליט על סיום כהונתו של רואה החשבון המבקר; ואולם רשאית האסיפה הכללית, לאחר שהובאה בפניה עמדת רואה החשבון המבקר, להחליט שלא לקבל את הצעת הדירקטוריון לסיום הכהונה, אם מצאה כי לרואה החשבון המבקר אין ת****לות בחברה. מיום 17.3.2005**

**תיקון מס' 3**

[**ס"ח תשס"ה מס' 1989**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-1989.pdf) **מיום 17.3.2005 עמ' 243 (**[**ה"ח 3132**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law17/PROP-3132.pdf)**,** [**ה"ח 54**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law16/KNESSET-54.pdf)**)**

**(א) נודע לדירקטוריון כי קיימים יחסי תלות לפי הוראות סעיף ~~160(ב)~~ 160, יודיע ללא דיחוי לרואה החשבון המבקר כי עליו לפעול להפסקת התלות לאלתר; לא פסקה התלות, יכנס הדירקטוריון בתוך זמן סביר אסיפה מיוחדת, שעל סדר יומה סיום כהונתו של רואה החשבון המבקר.****164.(א) הדירקטוריון ייתן לרואה החשבון המבקר הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפני אסיפה כללית שעל סדר יומה סיום כהונתו או אי חידושה, ובכלל זה יזמין את רואה החשבון המבקר להשתתף באסיפה.**

**(ב) התפטר רואה החשבון המבקר בנסיבות שיש בהן ענין לבעלי המניות בחברה, יודיע על כך לדירקטוריון החברה.**

**(ג) בלי לגרוע מהוראות כל דין, יודיע הדירקטוריון לבעלי המניות את נימוקי רואה החשבון המבקר להתפטרותו בפירוט שימצא לנכון, ויכול הוא להודיע להם גם את עמדתו בענין.**

חוק החברות:

החוק המרכזי הוא חוק החברות (מוקדש לו פרק שלם).

*(חסר, להשוות אל מול חוק החברות...ברור מאוד שם)*

* על פי סעיף 154, חובה על כל חברה למנות רו"ח מבקר
* 154ב - רו"ח מבקר יתמנה בכל אסיפה שנתית (המינוי נעשה ע"י האסיפה הכללית של בעלי המניות) והוא צריך לשמש עד תום האסיפה הכללית שאחריה (אפשר אם נקבע בתקנון, לתקופה ארוכה יותר, עד לאחר 3 אסיפות מאוחר יותר).
* 155א – מקרה קצה בו הוקמה חברה ועדיין לא נקבע מועד לאסיפה הכללית. באופן חד פעמי, הדירקטוריון יכול באופן חד פעמי למנות את רו"ח (מינוי רו"ח נקבע באופן עקרוני ע"י האסיפה הכללית).

רו"ח שמונה ע"י הדירקטוריון, ימונה עד האסיפה הראשונה.

* 156 – מותר למנות מספר רו"ח שיבצעו את פעולת הביקורת במקביל. ישנם מקרים בהם (המדובר בתאגידים בנקאים, בעקבות ועדת בייסקי ומשבר מניות הבנקים, נקבע שכל בנק בישראל יבוקר ע"י 2 רו"ח).
* 157 – כשמתפנה משרת רו"ח (נפטר, התפטר וכו'), יש לכנס אסיפה למינוי רו"ח חדש.

158 – על אף האמור בסעיף 154, הסעיף מגדיר חברה לא פעילה. ההגדרה של חברה לא פעילה היא חברה שהמחזור שלה בשנה אינו עולה על 500,000 ₪ (מחזור = תקבולים מכל סוג שהוא ושנה קלנדרית). חברה לא פעילה, רשאית האסיפה הכללית שלה לקבוע שלא ימונה לה רו"ח מבקר (המדובר אך ורק בחברה פרטית!! -> חברה ציבורית מחוייבת על פי חוק ני"ע). אם האסיפה הכללית החליטה שאין צורך ברו"ח, היא צריכה לשלוח לרשם החברות החלטה תוך 14 יום והיא מחויבת לצרף לדו"ח השנתי שלה לרשם החברות הצהרה חתומה בידי נושא משרה בו בעניין.

סייג: כאשר יש התנגדות של מחזיק ב 10% מהמניות לכך שהחברה לא תבוקר. במקרה זה תהיה החברה מחויבת למינוי רו"ח מבקר.

* 159 א – חובת דיווח לרשם תוך 90 יום אם לא מונה רו"ח מחליף לזה שחדל לתפקד (זה לא גורע מהחובה למנות רו"ח מבקר). אגב, בעת המינוי המחודש, יש לדווח תוך 14 ימים לרשם החברות על המינוי.
* 159ב מינוי רו"ח מבקר לחברה – הסעיף נותן לרשם החברות סמכות למנות לחברה רו"ח מבקר (המינוי הוא עד האסיפה הבאה והשכר נקבע ע"י הרשם).
* 160 – אי תלות – רו"ח המבקר לא יהיה תלוי....
* 161 – אם יש יחסי תלות, החברה צריכה למנות רו"ח חדש שיבצע ביקורת על השנה שבה התקיימו יחסי תלות (אלא אם כן חלפו 5 שנים).
* 162 – סיום כהונה – האסיפה הכללית רשאית לפטר את רו"ח. בחברה ציבורית יש לרו"ח הזדמנות סבירה להביע בפני האסיפה הכללית את עמדתו על סיום כהונתו ובנוסף יש לקחת בחשבון את עמדתה של ועדת הביקורת (ועדת ביקורת היא חובה בחברה ציבורית בלבד).
* 163 –נודע לדירקטוריון החברה יודע שרו"ח תלוי בגוף המבוקר, על רו"ח לעשות 1 מ 2 :

1. לנתק את יחסי אי התלות –
2. אם מסרב, הדירקטוריון מכנס אסיפה שאמורה לדון בסיום כהונה.

\*האסיפה הכללית לא חייבת לקבל את המלצת הדירקטוריון

* 164 – הזדמנות להבעת עמדה:

בחברה ציבורית – רו"ח יופיע בפני האסיפה הכללית ויביע את עמדתו לפיטורין\ אי חידוש הכהונה ובנוסף ועדת הביקורת תיתן את ההמלצה שלה לאסיפה הכללית מה לעשות עם רו"ח.

חברה פרטית – רו"ח ניגש ישר מול האסיפה כללית (אין חובה לועדת ביקורת).

* 164 ב – אם התפטר בנסיבות שיש בהן עניין לבעלי המניות בחברה, חובה על רו"ח לדווח על כך לדירקטוריון.
* 165 א – שכר רו"ח יקבע ע"י האסיפה הכללית (או דירקטוריון אם הוסמך לכך ע"י האסיפה).
* 165 ב – את שכרו של רו"ח המבקר קובעים בעלי המניות על מנת שרו"ח לא יפחד מאף אחד בחברה . רו"ח חב את חובו רק לבעלי המניות בחברה אלא אם כן נקבע בתקנון שלדירקטוריון יש את הזכות לקבוע את שכרו של רו"ח

אם הוסמך ע"י האסיפה, ידווח הדירקטוריון לאסיפה בדיון השנתי

* 166א – איסור התניה (אי תלות). אסור גם לחברה פרטית לשפות את רו"ח שלה בגין אחריותו המקצועית.
* 166ב – אסור לתת שיפוי לרו"ח בגין תביעה עתידית (עשוי להשתיק אותו אם ירצה לתבוע).
* 167 – ברירית המחדל לקביעת שכר בשירותים נלווים, הסמכות היא לדירקטוריון אך ניתן לקבוע בתקנון שהסמכות היא בידי האסיפה הכללית.
* 167 ב – שכר עבור שירותים נילווים נקבע ע"י הדירקטוריון אבל אם כתוב בתקנון ניתן שהשכר עבור שירותים נלווים נקבע ע"י בעל המניות .
* למרות שהסמכות היא בידי הדירקטוריון, הוא צריך לדווח לאסיפה הכללית
* 168 – רו"ח רשאי לקבל מהחברה כל מסמך מהחברה. כרו"ח מבקר אפשר לבוא ולדרוש כל מסמך שאני רוצה מהחברה לא המנכ"ל ולא הסמנכ"ל יכולים למנוע ממנו לראות את זה.
* 168ב – רו"ח מבקר רשאי להשתתף (הוא מחליט אם כן או לא) בכל מיני ישיבות שקשורות אליו, פירוט בחוק. רשאי ולא חייב להשתתף באסיפה כללית ובישיבת דירקטוריון.
* 169 – רו"ח מחויב לדווח על ליקוי מהותי ליו"ר הדירקטוריון (מכתב מפורט להנהלה)
* 169 ב – יש זכות להשתתף בישיבה לרו"ח (בעניין הליקוי).תיקון מס' 3

[**ס"ח תשס"ה מס' 1989**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law14/law-1989.pdf) **מיום 17.3.2005 עמ' 243 (**[**ה"ח 3132**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law17/PROP-3132.pdf)**,** [**ה"ח 54**](http://www.nevo.co.il/Law_word/law16/KNESSET-54.pdf)**)**

**ביקורת פנימית**

חוק הביקורת הפנימית התשנ"ב 1992, תקן 88

1. **הגדרות**

**בחוק זה -**

**"גוף ציבורי" - כל אחד מאלה:**

1. **גוף מבוקר כמשמעותו בסעיף 2) ,(1)9 )או (5)**[**לחוק מבקר המדינה, התשי"ח**](netis://ID:%D7%9E%D7%91%D7%A7%D7%A8%D7%94%D7%9E%D7%93%D7%99%D7%A0%D7%94290hyst@1958)**-1958 ]נוסח משולב (להלן- חוק מבקר המדינה;**
2. **גוף נתמך כמשמעותו בסעיף 32**[**לחוק יסודות התקציב**](netis://ID:%D7%99%D7%A1%D7%95%D7%93%D7%95%D7%AA%D7%94%D7%AA%D7%A7%D7%A6%D7%99%D7%91060hamst@1985)**, התשמ"ה-1985 ;**
3. **גוף מבוקר כמשמעותו בסעיף(7)9 או (8) לחוק מבקר המדינה, תאגיד אשר פעילותו, כולה או מקצתה, ממומנת במישרין או בעקיפין מכספי המדינה, או תאגיד מורשה לתת שירות לציבור, והכל אם סעיפים 16עד 18 אינם חלים לגביו והשר ושר המשפטים, באישור הועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת, קבעו בהודעה ברשומות שהוא גוף ציבורי לענין חוק זה; והכל למעט מוסד להשכלה גבוהה שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 ;**

**"הועדה" - הועדה שהוקמה לפי סעיף 3(ב);**

**"השר" - שר הכלכלה והתכנון.**

**2. חובת קיום ביקורת פנימית**

1. **בכל גוף ציבורי תקוים ביקורת פנימית על ידי מבקר פנימי.**
2. **שר הממונה על משרד ממשרדי הממשלה רשאי לקבוע כי מי שרשאי למנות מבקר פנימי באותו משרד רשאי למנות מבקר פנימי לגוף או ליחידה באותו משרד שאינם כפופים למנהל הכללי של המשרד, ולקבוע, במידת הצורך, את סדרי התיאום בין המבקרים הפנימיים שבמשרד.**
3. **המבקר הפנימי של אגף החשב הכללי במשרד האוצר יהיה אחראי לביקורת הפנימית על ביצוע תקציב המדינה ביחידות החשבות והכספים של משרדי הממשלה.**

בכל גוף ציבורי חייבת להיות מוקמת ביקורת פנימית ע"י מבקר פנים

**גוף ציבורי –**

1. גוף שנתמך ע"י המדינה
2. גוף שנתמך ע"י חוק יסודות התקציב
3. קופות חולים
4. מועצות דתיות

**חוק החברות הוסיף שעוד גופים צריכים מבקר פנימי מיהם :**

1. חברות ציבוריות
2. בנקים
3. חברות ביטוח

**3.התאמה**

1. **לא ימונה ולא יכהן אדם כמבקר פנימי בגוף ציבורי אלא אם כן נתקיימו בו כל אלה:**
2. **הוא יחיד;**
3. **הוא תושב ישראל;**
4. **הוא לא הורשע בעבירה שיש עמה קלון;**
5. **הוא בעל תואר אקדמי מאת מוסד להשכלה גבוהה בישראל או מוסד להשכלה גבוהה בחוץ לארץ שהכיר בו לענין זה מוסד להשכלה גבוהה בישראל, או שהוא עורך דין או רואה חשבון;**
6. **הוא רכש נסיון במשך שנתיים בעבודת ביקורת, או השתתף בהשתלמות מקצועית שאישרה ועדה לעניני השתלמויות בהרכב נציג לשכת המבקרים הפנימיים והוא היושב ראש, המפקח הכללי במשרד הכלכלה והתכנון ונציג מוסד להשכלה גבוהה המקיים לימודי ביקורת פנימית, שקבע השר אחרי התייעצות עם כל המוסדות המקיימים לימודים כאמור.**
7. **מוקמת בזה ועדה שחבריה הם –**
   1. **המנהל הכללי של משרד המשפטים, והוא יהיה יושב ראש הועדה;**
   2. **נציב שירות המדינה או משנהו;**
   3. **נשיא לשכת המבקרים הפנימיים;**
   4. **ראש לשכת עורכי הדין;**
   5. **נשיא לשכת רואי חשבון.**
8. **הועדה תחליט אם לאשר הצעת גוף ציבורי למנות למבקר פנימי מי שאינו עומד בדרישות סעיף קטן (א)(4) ו(5).**
9. **כל החלטה של הועדה תהיה מנומקת.**
10. **הועדה תקבע לעצמה את סדרי עבודתה.**

מי יכול להיות מבקר פנים (במצטבר):

1. יחיד –ולא חברה
2. תושב ישראל
3. ללא עבירה שיש בה קלון
4. תואר אקדמאי תקף בישראל

**4. תפקידים**

1. **המבקר הפנימי יבדוק, בין היתר –**
2. **אם הפעולות של הגוף הציבורי שבו הוא משמש מבקר ושל נושאי משרה וממלאי תפקידים באותו גוף תקינות, מבחינת השמירה על החוק, על הניהול התקין, על טוהר המידות ועל החסכון והיעילות, ואם הן מועילות להשגת היעדים שנקבעו להן;**
3. **אם מקוימות ההוראות המחייבות את הגוף הציבורי;**
4. **את ניהול הנכסים וההתחייבויות של הגוף הציבורי, ובכלל זה את הנהלת החשבונות שלו, וכן את דרכי שמירת הרכוש, והחזקת הכספים והשקעתם;**
5. **אם ההחלטות בגוף הציבורי נתקבלו על פי נהלים תקינים;**
6. **אם הגוף הציבורי הוא גוף מבוקר כאמור בפסקה (1) או (3) להגדרת גוף ציבורי שבסעיף 1 (להלן - גוף מבוקר) - את תיקון הליקויים שעליהם הצביע מבקר המדינה.**
7. **המבקר הפנימי יערוך את הביקורת על פי תקנים מקצועיים מקובלים.**

**5. אחריות**

* 1. **הממונה על המבקר הפנימי במשרד ממשלתי יהיה השר הממונה על המשרד או המנהל הכללי, או מנהל יחידה כאמור בסעיף 2(ב), הכל כפי שתקבע הממשלה בין דרך כלל ובין למשרד פלוני.**
  2. **הממונה על המבקר הפנימי של אגף החשב הכללי במשרד האוצר ושל יחידות החשבות והכספים במשרדי הממשלה יהיה החשב הכללי.**
  3. **הממונה על המבקר הפנימי בבנק ישראל יהיה נגיד הבנק.**
  4. **בכפוף לאמור בסעיף 94(ב)**[**לחוק החברות הממשלתיות**](netis://ID:%D7%94%D7%97%D7%91%D7%A8%D7%95%D7%AA%D7%94%D7%9E%D7%9E%D7%A9%D7%9C%D7%AA%D7%99%D7%95%D7%AA231halst@1975)**, התשל"ה-1975 ,הממונה על המבקר הפנימי בגוף ציבורי אחר יהיה יושב ראש הדירקטוריון, או יושב ראש של גוף הממלא תפקיד מקביל לשל דירקטוריון, או המנהל הכללי, הכל כפי שיקבע הדירקטוריון.**
  5. **מבקר פנימי ישא באחריות ישירה בפני הממונה עליו לפי סעיף זה.**

**6. דיווח**

1. **מבקר פנימי יגיש לממונה כאמור בסעיף 5 דין וחשבון על ממצאיו.**
2. **בנוסף על האמור בסעיף קטן (א) יגיש המבקר הפנימי כל דין וחשבון שלו –**
   1. **במשרד ממשרדי הממשלה שבו אין השר הממונה על המשרד ממונה על המבקר הפנימי לפי סעיף 5(א) - לשר הממונה;**
   2. **בגוף ציבורי אחר - למנהל הכללי.**
3. **כל דין וחשבון שיגיש מבקר פנימי יהיה בכתב;הוא יכלול בו את מסקנותיו, והוא רשאי לכלול בו את המלצותיו.**

**7. אישור תכנית העבודה**

* 1. **המבקר הפנימי יגיש לאישור הממונה כאמור בסעיף 5 הצעה לתכנית עבודה שנתית או תקופתית והממונה יאשר אותה בשינויים הנראים לו.**
  2. **השר הממונה על משרד ממשלתי יושב ראש דירקטוריון או יושב ראש של גוף הממלא תפקיד מקביל לשל דירקטוריון, וכן הממונה, רשאים להטיל על המבקר הפנימי משימות של ביקורת פנימית נוספות על הקבועות בתכנית עבודה כאמור בסעיף קטן (א).**

**8. ייחוד פעולות**

1. **מבקר פנימי לא ימלא, בגוף שבו הוא משמש מבקר, תפקיד נוסף על הביקורת הפנימית, זולת תפקיד הממונה על תלונות הציבור או הממונה על תלונות העובדים, ואף זאת - אם מילוי תפקיד נוסף כאמור לא יהיה בו כדי לפגוע במילוי תפקידו העיקרי.**
2. **מבקר פנימי לא ימלא מחוץ לגוף שבו הוא משמש מבקר תפקיד היוצר או העלול ליצור ניגוד עניינים עם תפקידו כמבקר פנימי.**