**יסודות הביקורת – שיעור 4**

**תקנים אישיים**

**תקן 5 - מיומנות :**

**"הביקורת תבוצע על ידי רואה חשבון או על ידי עוזרים בעלי הכשרה מקצועית מתאימה".**

לפני שאני ניגש לעשות ביקורת לחברה אני צריך להיות מיומן , מזה אומר מיומן ? אני צריך להכיר את הגוף המבוקר והסיכונים שלו מיומנות זו תכונה נרכשת ע"י :

1. קריאת ספרות מקצועית
2. השתלמויות
3. הסתייעות ע"י רו"ח מומחה מהתחום
4. להכיר את הוראות החוק המיוחדות החלות על הגוף המבוקר

בשביל להיות מיומן על הרו"ח לעמוד בשלושה תנאים במצטבר :

1. היכולת לתכנן את עבודת הביקורת
2. היכולת לפקח על ביצוע עבודת הביקורת
3. היכולת להסיק מסקנות נכונות לאור ממצאי הביקורת

**רק אם אני רו"ח שעומד ב-3 תנאים הללו – אני נקרא מיומן לעריכת ביקורת חיצונית .**

* **כל ההנחיות של תקן 5 שצריך לעמוד ב-3 תנאים זה רק על שרותי ביקורת ולא על שרותים נלווים כמו : הטמעת מערכות מידע , הערכות שווי, אקטואריה ,ייעוץ מס ועוד...**

**האם השירות שניתן הוא שירות ביקורת או שמדובר בשירותים נלווים אם מדובר בשירות נלווה לא חובה שיהיה מיומן אלא מספיק שיהיה מומחה בדרגת שותף אם מדובר בשירותי ביקורת אני חייבת להיות מימון**

חוק רו"ח מסדיר את העיסוק בראיית חשבון ומייחד אותו לרואה חשבון אשר בידו רישיון בר תוקף בהתאם לחוק. עצם **קבלת** הרישיון מצביעה על יכולת מקצועית ראויה. אולם, **קיום דרישות התקן אינו מוגבל למועד קבלת הרישיון**, כלומר התקן דורש כי כל רואי החשבון יהיה **בעל מיומנות תמידית**.

**נהוג לחלק את המיומנות לשני אלמנטים:**

1. **מיומנות תיאורטית -** התעדכנות בפרסומים מקצועיים, השתתפות בימי עיון, קריאת מאמרים וחומר מקצועי רלוונטי וכל שאר הדברים המשאירים את רואה החשבון מעודכן בשינויים החשבונאיים.
2. **מיומנות מעשית-** רו"ח נדרש שיהיו לו הניסיון הדרוש בביקורת אותה הוא מבצע. על רואה החשבון להיות בעל ידע על מנת שיוכל לתכנן את עבודת הביקורת, לפקח על עבודת הביקורת ולדעת להסיק מסקנות נכונות לאור ממצאי עבודת הביקורת. רק אם הוא ממלא אחר התנאים הנ"ל, ניתן יהיה לומר כי הוא מיומן (התקן גם מחייב מרו"ח לוודא ש גם לעוזריהם יהיה הידע המתאים והכלים הנדרשים לביצוע המטלות שהוטלו עליהם).

**תקן 7- זהירות**

**"הביקורת תבוצע בזהירות מקצועית ראויה"**

כשאני בא לעשות ביקורת בחברה אני צריך הוא ולשאול את השאלות הנכונות ולבקש את הגורמים הרלוונטיים בהנהלה . לבדוק איך עשו את הביקורת בשנים קודמות

**ספקנות מקצועית –** אני צריך ללכת בהנחה שהדו"חות כולם שגויים ועד שאני לא מצליח להפריך את זה אני לא מאמת את הדו"חות .אין פרקטיקה מקובלת להגדרת זהירות , ולכן אם ייתבע הרו"ח לבית משפט ויבחנו אותו לפי מבחן האדם הסביר האם הרו"ח פעל כשורה כמו שנדרש.

**פס"ד ארץ ישראל בריטניה -**בשנת 1978 היה בנק השקעות שהופעל ע"י תושבי בריטניה וישראל נועד לאסוף כסף להשקעה לפרויקטים שונים בבריטניה . יום בהיר אחד הבנק התמוטט וכל הכסף של הבנק התפוגג לו .

הוזמנו לביהמ"ש כל הנושאים בתפקיד ,המנכ"ל הדירקטוריון בע"מ ורו"ח המבקר . טענת ההגנה של רו"ח המבקר היתה : "קיבלנו הצהרת מנהלים שהכל בסדר בחברה" אמר להם ביהמ"ש שאסור להסתמך על הצהרת המנהלים ויש לבדוק האם אכן הכל בסדר בחברה

**תקן 6 – אי תלות**

**"רו"ח חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר".**

אי תלות זה אומר שאני אובייקטיבי כשאני בודק את הדו"חות הכספיים אני צריך להיות בעל שיקול דעת ולא מושפע מאף גורם

**אי תלות-**" מצב נפשי של מודעות מתמדת שיקול דעת ושיפוט ללא משוא פנים וללא דיעה קדומה הנשמרת לאורך שרשרת ההחלטות המקצועיות המתקבלות בדרך למתן חוות הדעת." – אובייקטיביות

אנחנו כרו"ח צריכים לעשות כל מאמץ כדי שכל ההחלטות ייעשו באופן אובייקטיבי וללא השפעות ממקורות זרים .

בעלי המניות מינו אותנו כרו"ח המבקרים החיצוניים על מנת שנסביר להם בחוות הדעת מה קורה בחברה שבה הם השקיעו את הונם.

כיצד ניתן למדוד בכלל את האובייקטיביות והאי תלות של רו"ח הרי זה משהו נפשי שלא ניתן לכמת אותו במדידה לכן פורסמו לאורך השנים כללים והנחיות כיצד לא להגיע למצבים של אי תלות.

**דוגמאות כלליות של תלות:**

* אם אני רו"ח מבקר של חברה ציבורית אני עושה לה את הביקורת ומחזיק 20% מהמניות שלה – זוהי תלות כיוון שיש לי אינטרס להעלים נתונים שפוגעים בערך המניות של החברה על מנת שהמניות שיש בידי יעלו ואני אמכור את המניות ברווח.
* אם החברה שאני עושה לה ביקורת נותנת לי הלוואה

**פרסומים והנחיות מהם נלמד איך לא להגיע למצב של תלות:**

1. הנחיות הרשות לני"ע 1992- פועל על חברות ציבוריות
2. תקנות רו"ח ,ניגוד עניינים, ופגיעה באי תלות התשס"ח 2008- חברות פרטיות וחברות ציבוריות

* במצב של סתירה בין הרשות לני"ע לבין התקנות נלך לפי המחמיר מביניהם.

**אי תלות המבקר**

**החלטה לפי סעיף 9ב לחוק ניירות ערך, התשכ"ח19685**

להלן החלטה שקבלה רשות ניירות ערך ושהחליטה לפרסמה על פי סעיף 9ב לחוק ניירות ערך,

התשכ"ח-1968.

* 1. כללי

1. לאחרונה נדרשה רשות ניירות ערך למספר מקרים בהם התעוררה השאלה אם נשמרת אי התלות בעבודתם המקצועית של רואי חשבון, המבקרים דוחות כספיים של חברות שחוק ניירות ערך, התשכ"ח - 1968 (להלן - חוק ניירות ערך) חל עליהן.
2. (א) תקנה 9(א) לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970, קובעת כי הדוחות הכספיים השנתיים הנכללים בדוח התקופתי, המוגש לרשות ולגורמים אחרים לפי סעיף 36 לחוק ניירות ערך, יהיו "מבוקרים כדין".

(ב) תקנה 56(א) לתקנות ניירות ערך (פרטי התשקיף, מבנהו וצורתו), התשכ"ט -1969, קובעת כי בתשקיף ייכללו דוחות כספיים שנתיים של המנפיק "מבוקרים כדין".

1. תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג- 1973, קובעות הוראות בנושא הביקורת, לרבות בענין אי התלות הנדרשת מהמבקר. בתקנה 2(א) לתקנות אלה נאמר כי "רואה חשבון יהיה בלתי תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות."
2. דא עקא שהמחוקק לא פירט, למעט ביחס למספר מצומצם של מקרים, מהי אי תלות. כך, בתקנה 2(ב) לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג- 1973, נקבע, תוך ציון כי האמור באותה תקנת משנה בא להוסיף על תקנת משנה (א), כי לא יחווה רואה חשבון דעה על דוח כספי של מבוקר, אם רואה החשבון הוא פקידו של המבוקר, פקיד של חברה אם, של חברה בת או של חברה שלובה של המבוקר, או פקידו של בעל ענין במבוקר. וכך, בסעיף 219 לפקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג- 1983, נקבע, כי נושא משרה בחברה, שותפו של נושא משרה בחברה ציבורית או המועסק אצל נושא משרה בחברה ציבורית, לא יהיו כשירים להתמנות רואי חשבון.

אמנם, לשכת רואי חשבון עסקה בנושא, ואף פרסמה בחודש יולי 1989 "הנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון" ואולם, הלשכה עצמה ציינה שהנחיות אלה הינן "הנחיות הבהרה ואינן מתיימרות להוות פירוש מחייב של חוק, תקנה, תקן או כלל כלשהם.".

בנסיבות אלה, ובמיוחד כאשר הרשות סבורה שחלק מההנחיות אותן פרסמה הלשכה אינן עונות על הנדרש, החליטה הרשות לקבוע ולפרסם את עמדתה בסוגיה זו ולהבהיר מהי אי התלות הנדרשת, לדעתה, מרואה חשבון המבקר דוחות כספיים של חברה שחוק ניירות ערך חל עליה, וזאת כדי שניתן יהיה ליישם בפועל את הדרישה לאי תלות של המבקרים את הדוחות הכספיים המוגשים לרשות.

1. לית מאן דפליג על חשיבותה של הביקורת כמכשיר ראשון במעלה להקניית אמינות למידע הפיננסי המובא לציבור באמצעות הדוחות הכספיים. אמינות זו היא אבן יסוד לפעילות תקינה של שוק ההון, ופגיעה בה מערערת את אמון הציבור בשוק זה ואת נכונתו להשקיע בו את כספו. אי התלות של המבקר היא תנאי שאין בלתו לכל אלה, ומאותו טעם לא די שתתקיים בפועל, אלא עליה גם להראות. במילים אחרות, מבקר צריך להיות לא רק בלתי תלוי בפועל אלא עליו גם להראות ככזה בעיני משקיף מן הצד.
2. לדעת הרשות, אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת בכל מקרה בו לא נשמרות, בפועל או במראית, האוביקטיביות, העצמאות ויכולתו של רואה החשבון לערוך את הביקורת ללא משוא פנים או שלא לפי מיטב שקול הדעת.
3. רשות ניירות ערך, כרשות המוסמכת לה מוגשים הדוחות האמורים לעיל, מבהירה בזה, כי דוחות כספיים המבוקרים על ידי מבקר שלא מתקיימת בו אי תלות כנדרש על פי התקנות, אינם בגדר דוחות כספיים מבוקרים כדין, ולפיכך, לא תוכל לראות דוחות אלה כעונים על הנדרש בחוק ניירות ערך ובתקנות שהותקנו על פיו.
   1. **מונחים**

בהחלטה זו תהיה משמעות המונחים הבאים כדלקמן:

**"ביקורת"** - כמשמעותה בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג- 1973.

**"מבקר"** - הפירמה העורכת את הביקורת במבוקר, כל שותף או חבר בה וכל אדם העוסק בפועל בביקורת המבוקר, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

**"מבוקר"** - התאגיד שלגביו נערכת הביקורת.

**"פירמה"** - רואה חשבון, שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות אחרת של רואי חשבון.

**"נושא משרה"** - כמשמעותו בפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג - 1983, תאגיד בשליטתו או נאמן לטובתו.

**"החזקה"** - כמשמעותה בחוק ניירות ערך, למעט בנאמנות עוורת.

**"קרובו של אדם"**- מי שגר עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

**"בן משפחה"** - בן זוג, בן, נכד, אח, הורה, הורה-הורה, בן זוגו של כל אחד מהם, הורה של בן הזוג, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.

כל מונח אחר שאין לו הגדרה מיוחדת בהחלטה זו, יהיה כמשמעותו בחוק ניירות ערך.

* 1. **מצבים בהם אין מתקיימת אי התלות הנדרשת מהמבקר**

מעצם טיבה, קיומה של אי התלות תלוי בנסיבות כל מקרה ומקרה, ומובן שלא ניתן לתאר ולהגדיר את כל המצבים האפשריים בהם אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת. להלן תפורט שורת מצבים אופיניים בהם אי התלות אינה נשמרת. עם זאת, ברור שקיימים מצבים נוספים, שלא פורטו כאן, בהם אי התלות הנדרשת מן המבקר אינה נשמרת.

קביעת הצדדים במצבי התלות המפורטים להלן נעשתה במכוון בצורה מצמצמת, זאת על מנת שלא לכלול בהם באופן גורף זיקות, שבמרבית המקרים לא תפגענה פגיעה ממשית באי התלות. עם זאת, ברור שגם בזיקות רחוקות יותר מהמפורט להלן, יהיו מקרים בהם אי התלות הנדרשת לא תתקיים. לדוגמא, אדם שהקשר המשפחתי שלו עם המבקר רחוק מאלו המפורטים בהחלטה זו, אבל יש לו קשרים עסקיים מהותיים ביותר עם המבוקר.

הרשות תחליט בכל מקרה שאינו נכלל במצבים המפורטים בהחלטה זו על פי נסיבותיו, בהתחשב בגודל הפירמה, גודל המבוקר, הקרבה אל המבקר או המבוקר, מהותיות הקשר וכדומה. כך גם במקרים הנדירים, אם יהיו, הנכללים אמנם במצבים המפורטים, אך אי התלות בהם, בפועל ובמראית, בעינה עומדת. למען הסר ספק מודגש בזה, כי החלוקה והמיון לנושאים וסעיפים בפירוט שלהלן הינם לצורך הנוחות בלבד.

1. **קשר כלכלי בין המבקר למבוקר**

קשר כלכלי בין המבקר למבוקר עלול להביא למצב שבו יהיה למבקר ענין במצב עסקי המבוקר או בתוצאות פעולותיו. קשר כזה עלול להעמיד את המבקר גם במצב של ניגוד עניינים. כך או כך לא מתקיימת, אם בפועל ואם במראית, אי התלות הנדרשת מהמבקר.

להלן מספר מצבים כאלה:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1.1** | 1.1.1. | המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של המבוקר, של להלן מספר מצבים כאלה: חברה אם, חברה בת או חברה מסונפת שלו.  בפסקה זו, "המבקר" - לרבות עובד בכיר בו. |
|  | 1.1.2 | בן משפחתו של המבקר מחזיק בניירות ערך של המבוקר, של חברה אם או חברה בת שלו, וההחזקה מהותית למחזיק או שהיא מהותית במוחזק. |
| **1.2** | 1.2.1 | המבקר הינו עובד או נושא משרה במבוקר, בחברה אם שלו, בחברה בת שלו או אצל נושא משרה או בעל עניין במבוקר או שהינו שותפו של נושא משרה במבוקר. |
|  | 1.2.2 | קרובו של המבקר הינו נושא משרה במבוקר, בחברה אם או בחברה בת שלו. |
|  | 1.2.3 | קרובו של המבקר הינו עובד בכיר במבוקר, בחברה אם או בחברה בת שלו. |
| **1.3** | המבקר היה עובד או נושא משרה במבוקר, בחברה בת שלו שהוא המבקר שלה או בחברה מסונפת שלו שהוא המבקר שלה, וטרם חלפו שנתיים מיום שחדל להיות עובד או נושא משרה כאמור.  בסעיף קטן זה, "המבקר" - מי שעוסק בפועל בביקורת המבוקר. | |
| **1.4** | 1.4.1 | למבקר או לקרובו קשר עסקי (קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שרותים-מקבל שרותים, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכדומה) עם המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, למעט כשהמדובר בעסקה שגרתית של קניית מוצר או שרות, בסכום לא מהותי, במהלך העסקים הרגיל, במחיר ובתנאים שהיו ניתנים ללקוח דומה. |
|  | 1.4.2 | למבקר או לקרובו קשר עסקי, המהותי לאחד מן הצדדים, עם בעל שליטה במבוקר, עם נושא משרה במבוקר או עם נושא משרה בחברה בת של המבוקר. |
| **1.5** | ביטוח אחריות מקצועית של המבקר אצל המבוקר, חברה אם, חברה בת של החברה האם או חברה בת של המבוקר. | |
| **1.6** | 1.6.1 | מתן הלוואה או ערבות למבקר או לקרובו על ידי המבוקר, חברה בת שלו, נושא משרה באחד מהם, חברה אם של המבוקר, חברה מסונפת שלו או בעל ענין בו.  הוראות פסקה זו לא יחולו על מי שאינו עוסק בפועל בביקורת המבוקר קרובו, ובלבד שעיסוקו של נותן ההלוואה או הערבות הוא בכך, וההלוואה או הערבות היתה ניתנת ללקוח דומה וניתנה בתנאים דומים לאלה שהיו ניתנים ללקוח דומה, לרבות סכום ההלוואה, ריבית, עמלות, תקופת ההלוואה, סדרי תשלומים, בטחונות וכדומה. |
|  | 1.6.2 | מתן הלוואה או ערבות על ידי המבקר או קרובו למבוקר, לחברה אם, לחברה בת, לחברה מסונפת שלו, לנושא משרה באחד מהם או לבעל ענין במבוקר. |

1. **שכר טרחה עבור הביקורת**

ההסדר שלפיו המבוקר הוא המשלם למבקר עבור הביקורת יוצר, מעצם טיבו, מצב של תלות. עם זאת, משום העדר אפשרות חלופית סבירה לתשלום שכר הטרחה, ניתן לקבל הסדר זה, ובלבד שהפגיעה באי התלות לא תהיה מעבר למינימום ההכרחי הנובע ממהות ההסדר.

להלן מספר מצבים שבהם אי התלות הנדרשת מהמבקר אינה מתקיימת:

2.1 תעריף שכר הטרחה לא נקבע מראש.

2.2 שכר הטרחה מותנה או שאינו בכסף.

2.3 תיגמול מעבר למה שנקבע מראש בהסדר שכר הטרחה, שלא תמורת הרחבת היקף הביקורת.

2.4 שכר הטרחה או חלק ממנו משולם על ידי אדם, זולת המבוקר, שעשוי להיות לו ענין בתוצאות הביקורת.

2.5 חוב שכר טרחה עבור ביקורת או שרות אחר, שהגיע מועד תשלומו והוא טרם נפרע.

1. **היקף הכנסות** 
   1. הכנסתו הכוללת של המבקר מן המבוקר או מקבוצה של מבוקרים הקשורים במבוקר עלתה, בשנת החשבון הקודמת, על 15% מהכנסות הפירמה בשנת החשבון האמורה.

בסעיף קטן זה "מבוקרים קשורים" - חברה אם של המבוקר, חברה בת שלו או חברה אחרת הנשלטת בידי מי שבידיו או בידי קרובו השליטה במבוקר, וכן נושאי משרה בהם.

סעיף קטן זה לא יחול על פירמה בשלוש השנים הראשונות מיום היווסדה, ובלבד שהיקף ההכנסות האמור לא יעלה על 25%, והכל כשאין המדובר בארגון מחדש של פירמות קיימות.

* 1. הכנסת המבקר בשנת החשבון הקודמת משכר טרחה עבור ביקורת המבוקר, היתה פחות ממחצית ההכנסה הכוללת של המבקר מאותו מבוקר בשנת החשבון האמורה.

בסעיף קטן זה, "ביקורת" - לרבות סקירת דוחות כספיים ביניים.

* 1. בחישוב הכנסת המבקר לענין סעיף זה, לא תובא בחשבון הכנסה הנובעת מטפול בתשקיף של המבוקר או הכנסה אחרת בעלת אופי מיוחד וחד פעמי.

1. **שרותים נלווים**

מתן שרותים נלווים על ידי המבקר למבוקר עשוי לגרום לכך שאי התלות הנדרשת מהמבקר לא תשמר, אם משום שתתפתח תלות עסקית-כלכלית ואם משום שיווצר ניגוד ענינים בין השרותים הנלווים שנותן המבקר, לבין תפקידו כמבקר.

להלן מספר מצבים כאלה:

4.1 מתן שרותים נלווים בידי המבקר למבוקר, אשר בפועל או במראית חורגים ממתן יעוץ ומהווים למעשה השתתפות בניהול ובקבלת החלטות של המבוקר.

4.2 מתן שרותים נלווים בנושאים אשר על פי טיבם עשויים להיות מבוקרים בידי המבקר (לדוגמא: ניהול החשבונות של המבוקר).

4.3 כהונת המבקר כמבקר פנים של המבוקר.

**5. ניגוד ענינים אחר**

ישנם מצבים נוספים שבהם קיים ניגוד ענינים בין תפקידו של רואה החשבון כמבקר לבין תפקידים, עיסוקים ופעולות אחרות שלו, וכתוצאה מכך אי התלות אינה מתקיימת.

להלן מספר מצבים כאלה:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **5.1** | 5.1.1 | המבקר או קרובו הינו כונס נכסים, מנהל ממונה, מנהל קדם מפרק זמני, מפרק, או בעל תפקיד אחר כיוצא באלה, של המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, או של חברה שיש לה קשרים עסקיים מהותיים עם המבוקר, או פועל מטעמו של מי  מהם. |
|  | 5.1.2 | המבקר או קרובו הינו כונס נכסים, כונס נכסים זמני או נאמן על החזקותיו של בעל ענין במבוקר או פועל מטעמו של מי מהם. |

**5.2** המבקר או קרובו הינו מנהל עזבון של בעל ענין במבוקר או פועל מטעמו שלמנהל העזבון.

**5.3** בין המבקר או קרובו לבין המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו, בעל שליטה בו או קרובו, קיימת תחרות עסקית מהותית.

**5.4** בין המבקר או קרובו לבין המבוקר, חברה אם או חברה בת שלו או בעל שליטה בו, תלויים ועומדים הליכים משפטיים, לרבות בוררות.

**5.5** המבקר או קרובו הוא בעל ענין במי שהינו חתם בהנפקה של המבוקר, של חברה אם או של חברה בת של המבוקר.

**5.6** המבקר או קרובו הינו בעל שליטה בנאמן לניירות ערך של המבוקר, של חברה אם או של חברה בת של המבוקר.

**5.7** קיים הסדר לשיפוי או לביטוח המבקר בידי המבוקר או מי מטעמו, בשל חיוב שמקורו באחריותו המקצועית של המבקר לעבודת הביקורת.

**6. קרבת משפחה**

**6.1** המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של נושא משרה במבוקר.

**6.2** המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של אדם השולט במישרין על נתונים או פעילויות העשויים להשפיע בצורה מהותית על הדוחות הכספיים של המבוקר.

בסעיף קטן זה, "המבקר" - מי שעוסק בפועל בביקורת המבוקר.

# אי תלות המבקר – על פי הרשות לני"ע

רשות ני"ע לא ראתה בעין יפה את פרסום אי התלות של לשכת רו"ח (הקודם מ-89) **שכן הוא לא היה מחמיר מספיק לטעמה**. בסעיף 4 בפרסום, הוגדרה "אי תלות" על פי נקודת מבטה של הרשות. **חשוב לשים לב שההנחיות הן מ-** 92' וכבר אז רשות ני"ע החמירו עם רו"ח של חברות ציבוריות.

**סקירת הסעיפים:**

* **סעיף (ב): מונחים**
* **"רו"ח מבק**ר" - אין הבחנה בין רו"ח מבקר לרו"ח מטפל.
* **"מבוקר" - התאגיד לגביו נערכת הביקורת.**
* **"קרובו של אדם"** – נבחן על בסיס את מי האדם מפרנס (התקנות מתייחסות גם למקום מגורים!).
* **"בן משפחה**" - במקרה זה ההגדרה מרחיבה ומצרה את ההגדרה אל מול התקנות:

**בתקנות** - **כל** דורותיו הבאים: הורים בן\בת הזוג, ילדים נכדים וכו'.

**בהנחיות הרשות** - **צומצם עד נכד**, אך מנגד יש **הרחבה להורה של הורה**, כלומר גם סבא וסבתא נחשבים בני משפחה שלו מה שלא מתקיים לפי התקנות. דוגמא: נין נחשב בן משפחה לפי התקנות אבל לא לפי ההנחיות.

* **סעיף (ג): מצבים בהם אין מתקיימת אי התלות**

**סעיף (ג)1: קשר כלכלי**

* + 1. הרציונל זהה ל-תקנה 2(ב)(7).
    2. הרציונל מקביל ל-2(ב)(8) אלא **שבתקנה דובר על 10%** וברשות מדברים על **מהותיות למחזיק**

**ולמוחזק** יותר מחמיר ( אין הגדרה ברורה של מהי מהותיות).  
**דוגמא:**

נניח אביו של רו"ח מחזיק בחברה א'. **על פי התקנות**, לאב אסור להחזיק מעל ל 10% אך לעומת זאת, **בהנחיות הרשות**, בוחנים את האחזקה ואם היא מהותית למחזיק או למוחזק, יהיה זה מצב של ניגוד עניינים (נניח נכס מהותי בערך של 3%, טיפול שונה בין התקנות לבין ההנחיות).

* + 1. מקביל ל-2(ב)(12) **– עובד או נושא משרה** **במבוקר** (התקנות עוסקות באחוזים מסויימים).
    2. מקבלי ל 2(ב)(12) – קרובו של המבקר נושא משרה במבוקר.
    3. **קרובו של המבקר הינו "עובד בכיר" במבוקר, בחברת אם או בת (אין לסעיף זה התייחסות**

**בתקנות!)** - אל מול זה אין התייחסות בתקנות, שם מדובר נושא משרה ( דירקטורים, מנכ"ל, סמנכ"ל ומי שכפוף במישרין למנכ"ל) וכאן מדובר על **עובד בכיר** (נניח חשב שכפוף לסמנכ"ל כספים שהוא הנושא משרה).

* 1. **מבקר היה עובד או נושא משרה מבקור, בחברת בת או חברה המסונפת, וטרם חלפו שנתיים מיום שחדל להיות עובד או נושא משרה כאמור** - מקביל ל-2(ב)(10), מלבד העובדה שכאן מדובר על **שנתיים קלנדריות (לעומת התקנות**, שם דובר על **תקופת ביקורת והשנה שקדמה לה**).
     1. מקביל 2(ב)(6) – **קשרים עסקיים** (היום בתקנה הוא יותר מפורט ומרחיב).
  2. **ענייני ביטוח (מופיע רק בהנחיות הרשות)**

אם אני רו"ח של חברה ואני עורך את פוליסת הביטוח בחברה אז כל עוד זה קשר במהלך העסקים הרגיל ואני לא מקבל הטבות אז אין בעיה עם הקשר. אולם אם הביטוח הוא של אחריות מקצועית לדוגמא, אין אפשרות להיות בגוף המבוקר.

1. **שכר טירחה** (לא מופיע בתקנות)
   1. **לא נקבע מראש –** לא מופיע בתקנות**.**
   2. **שכר מותנה או שאינו בכסף (**מופיע בתקנות).
   3. **קבלת תוספת שכר שלא תמורת הרחבת הביקורת–** לא מופיע בתקנות**.**
   4. **קבלת שכ"ט שלא מהמבוקר שעשוי להיות לו עניין בתוצאות הביקורת** **–** לא מופיע בתקנות.
   5. **חוב** - דיברנו על זה ב-2(ב)(4).
2. **היקף הכנסות:**

היקף הכנסות 2(ב)(3) רק שכאן מדובר ב 15% (ולא 25%). סייג: חברות חדשות יכולות לעמוד ביחס של 25% ב 3 השנים הראשונות.

1. **שירותים נלווים:**
   1. **שירותים שחורגים ממתן ייעוץ ומהווים השתתפות בניהול וקבלת ההחלטות –** מקבלי ל 2(ב)(14)
   2. **שירותים נלווים בנושאים אשר על פי טיבם עשויים להיות מבוקרים ע"י המבקר –** מקביל ל 3(12).
   3. **מבקר פנים** (אסור!)
2. **ניגוד עניינים אחר:**
   1. **תחרות עסקית - לא בדיוק דובר אך 2(ב)(9) דומה ברציונל.**
   2. **בוררות \ הליכים משפטיים** - דומה ל-2(ב)(15)
   3. **חתמות** - מקביל 3(10).
   4. **בעל שליטה בנאמן לני"ע של המבוקר** – **מקביל** לתקנה 3(10).
   5. **מתן ביטוח לתוצאות הביקורת (קיים רק בהנחיות הרשות)**

לקוח שאומר לרו"ח המבקר אני ארחיב לך פוליסת ביטוח ואבטח אותך כנגד התוצאות של הביקורת (אפילו שהוא אינו חברת ביטוח) באותו רגע אי התלות נפגעת כי אני יודע שהגוף המבוקר יישא בתוצאות.

* **סעיף (ד): הוראות נוספות:**

1. **החלטה מראש (PreRunling):**

הופיע בהנחיות הלשכה וגם כאן אם רו"ח נתקל בבעיה הוא יכול לפנות לרשות לקבל עזרה.

**סיכום : סדר הניתוח:**

* + - * **חברה פרטית** – על פי תקנות ניגוד עניינים בלבד (הנחיות הרשות לא חלות).
      * **חברה ציבורית** – על פי הנחיות הרשות בשילוב עם התקנות (התקנות מפורטות יותר)

גילוי בדבר שכר רואה חשבון מבקר

לאחרונה החלה הרשות להתייחס לכך יותר וכל חברה נדרשת לתת גילוי כזה (החל משנת 2006):

שכ"ט לרו"ח, תשלום עבור ביקורת, כמות שעות שבוצעו לצורך הביקורת, כמות שעות בנוגע לשירותים נלווים ועוד.

דוגמא:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **שכ"ט** | **שעות שהושקעו** |
| **ביקורת + דוח מס** | XX | YY |
| **שירותים נלווים** | XX | YY |