

קובץ שאלות קצרות ביסודות הביקורת א'

1. **האם רואה חשבון מבקר יכול להתעלם בביקורת של דוחות כספיים מטעויות לא מהותיות שנעשו במכוון ע"י הנהלת הגוף המבוקר?**
- התשובה היא שלילית. רואה החשבון אינו יכול להתעלם מטעויות לא מהותיות שנעשו במכוון ע"י הנהלת הגוף המבוקר. ע"פ טיוטת החלטת רשות ני"ע בדבר "מהותיות בדוחות הכספיים" וע"פ עמדת רשות ני"ע בארה"ב כפי שבאה לידי ביטוי ב – SAB 99, בקביעת המהותיות, יש להתחשב הן באלמנטים כמותיים והן באלמנטים איכותיים. ע"פ הפרסומים דלעיל, טעויות שנעשו במכוון, אף אם אינן מהותיות מבחינה כמותית, מהוות אינדיקציה לכך שהטעות הינה למעשה מהותית והיא עלולה להשפיע על החלטות של המשתמשים בדוחות הכספיים. כמו כן, מספר טעויות לא מהותיות עלולות להצטבר לכדי טעות מהותית.
2. **הסבר את המושג "רואי חשבון מבקרים משותפים" ("JOINT AUDITORS") ואת חלוקת האחריות ביניהם.**
- מצב בו יותר ממשרד רואי חשבון אחד, משמשים במשותף כרואי חשבון מבקרים של הרשות המבוקרת והינם חתומים ביחד על דוח רואי החשבון המבוקרים.
- בסעיף 156 לחוק החברות נאמר כי חברה רשאית למנות מספר רואי חשבון מבקרים שיבצעו במשותף את עבודת הביקורת. רואי החשבון המשותפים אחראים, כל אחד בנפרד, כלפי היישות המבוקרת, בעליה וכו' לאמור בחוות דעתם לגבי הדוחות הכספיים. כלומר, אין הם מתחלקים באחריות, גם אם חילקו ביניהם את עבודת הביקורת ואת שכר הטרחה בגינה.
3. **האם רשאי רואה חשבון לפרסם את שמות לקוחותיו באמצעות אתר האינטרנט של משרדו, חוזרים וכו'?**
- התשובה היא שלילית. ע"פ סעיף 17(ג) (4) לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל, חל איסור על רואה החשבון לפרסם את שמות לקוחותיו בעבר ובהווה.
4. **האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים השייכים ללקוח החייב לו כספים בגין שירותים שניתנו לו?**
- התשובה היא חיובית. בפס"ד שניתן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בחודש יוני 2001, בעניין רוי"ח אזולאי, נפסק כי רואה החשבון רשאי לעכב מסמכים של לקוח החייב לו כספים בגין שירותים שהוענקו לו כערובה עד שיסולק החוב.
- בפס"ד שניתן בבית משפט השלום בתל אביב, בחודש נובמבר 2005, בעניין רוי"ח בלה כהן, נפסקה פעם נוספת זכותו של רואה החשבון לעכב מסמכים של לקוח, אך זו הותנתה בהגשת תביעה כספית על ידו לבית המשפט בעניין שכר הטרחה, תוך זמן סביר.
- בתי המשפט לא הבחינו בין סוגי מסמכים והחילו את זכות העכבון גם על ספרי החשבונות של הלקוחות, מסמכי הנהלת החשבונות וכיו"ב שהועברו לרואה החשבון.

5. **האם קיימת הגבלה על גודלו היחסי של לקוח במשרד רואי חשבון בהשוואה לכלל לקוחותיו של המשרד, מבחינת שכר הטרחה?**
- התשובה הינה חיובית. בסעיף 14 להנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון משנת 2004 נקבע כי שכר טרחה בשיעור של יותר מ – 25% המתקבל מלקוח או מקבוצת לקוחות מבוקרים קשורים, ייראה כפגיעה באי תלות ובלבד שלא אירע בשנים הראשונות לקיומו משל המשרד או בתקופת דעיכתו.
- בהחלטת רשות ני"ע בדבר אי תלות של המבקר משנת 1992, החלה על מתן שירותים לחברות ציבוריות שמניותיהן נסחרות בבורסה, הוגדר השיעור דלעיל כ – 15%, כאשר בחישוב ההכנסה לא יבואו בחשבון הכנסות בעלות אופי מיוחד וחד פעמי.
6. **האם רשאי רואה חשבון להשקיע במניות של חברה פרטית שדוחותיה הכספיים מבוקרים על ידו?**
- התשובה היא שלילית. על פי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון, חזקה שרואה החשבון המבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעת אי תלותו אם הוא מחזיק בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו.
7. **האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל את שכר טרחתו עבור ביקורת של דוחות כספיים ומתן שירותים נלווים לחברה, באמצעות מוצרים ושירותים בתחום עיסוקה של החברה?**
- התשובה היא שלילית. לפי סעיף 2.2 להנחיות רשות ני"ע חל איסור על קבלת שכר טרחה שאינו בכסף. ע"פ הנחיות לשכת רואי חשבון תיפגע אי התלות אם רואה החשבון יקיים קשר כלכלי עם הלקוח.
8. **האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל הלוואה מחברה פרטית, שדוחותיה הכספיים מבוקרים ע"י המשרד בו הוא שותף?**
- התשובה היא שלילית. על פי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון, אי התלות תיפגע, אם רואה החשבון יקיים קשר כלכלי עם הלקוח, לרבות קבלת הלוואה אלא אם מדובר בתאגיד בנקאי, בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל.
9. **האם ניתן להוציא דוח סקירה על דוחות כספיים ביניים בלתי מבוקרים בנוסח האחיד, במקרה בו נתגלו בחברה ליקויים חמורים בבקרה הפנימית?**
- התשובה היא חיובית ובתנאי שלא נמנע מרואה החשבון ליישם אותם נהלי סקירה שיאפשרו לו להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית ושנתקבלו ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. סעיף 11 לגל"ד 47 של לשכת רואי חשבון בדבר סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים קובע שאם נתגלו נקודות תורפה במערך הבקרה הפנימית, על מבקר החשבונות לשקול, אם יש בהן כדי למנוע את השלמת סקירתו ולהודיע למנהלים הבכירים ולדירקטוריון, או לוועדת הביקורת שלו, על קיום נסיבות כאמור.
- עם זאת, סביר להניח שליקויים חמורים בבקרה הפנימית אצל המבוקר יקשו על עריכת הסקירה ועלולים לחייב את הרחבתה.

10. האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל כתב שיפוי מבעלי מניות של חברה המבוקרת על ידו, לפיו ישופה על ידם

בשל נזקים שייגרמו לו בשל תביעות שתוגשנה נגדו בקשר לעבודתו כרואה החשבון המבקר של החברה?

התשובה היא שלילית. בסעיף 166(ב) לחוק החברות נאמר כי חברה או מי מטעמה, לא ישפו, בין במישרין ובין בעקיפין, את רואה החשבון המבקר, בשל חיוב שהוטל עליו עקב הפרת אחריותו המקצועית או עקב אי קיום חובה אחרת המוטלת עליו על פי דין.

קבלת כתב שיפוי מהווה פגיעה באי תלותו של המבקר בגוף המבוקר. על רואה החשבון המבקר לבצע את עבודתו על פי תקני ביקורת, בזהירות ובמיומנות המקצועית הראויה ולנקוט בנהלי ביקורת הנחוצים על פי שיקול דעתו באופן שיהוו בסיס מהימן לחוות דעתו. שיפוי כספי מפני תביעות בשל רשלנות מקצועית יוכל לקבל באמצעות רכישת פוליסת ביטוח מתאימה.

הוראה מפורשת בעניין זה קיימת בסעיף 5.7 להנחיות רשות ני"ע בדבר אי תלות.

11. האם רשאי רואה חשבון לאשר לבנק לבקשת לקוחתו את זכויות החתימה בשם החברה וכי אלה נתקבלו בהתאם

להוראות מסמכיה המחייבים של החברה?

התשובה הינה שלילית. אין רואה החשבון יכול לאשר כי זכויות החתימה בשם החברה נתקבלו בהתאם למסמכיה המחייבים של החברה שכן עניין זה הינו משפטי ואינו בתחום עיסוקו של רואה החשבון.

12. האם רשאי רואה חשבון לחוות דעה על דוחותיה הכספיים של חברה פרטית להנהלת חשבונות הנמצאת בבעלותו

המלאה?

התשובה היא שלילית. לפי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות אסור לרואה החשבון המבקר להיות בעל מניות במבוקר.

13. האם חייב רואה החשבון לנקוט בנהלי ביקורת שיביאו למניעת טעויות והונאות במבוקר?

התשובה היא שלילית. האחריות על מניעת טעויות והונאות מוטלת על הנהלת הגוף המבוקר באמצעות נהלי בקרה פנימית, פונקצית המבקר הפנימי, ועדת הביקורת בדירקטוריון ועוד. עם זאת, מוטלת על רואה החשבון המבקר נקיטת נהלי ביקורת אקטיביים, כחלק בלתי נפרד מעבודת הביקורת שהוא מבצע, לגילוי וחשיפה של טעויות והונאות עם אכן היו כאלה.

14. האם חייב רואה החשבון להיות נוכח במפקד המלאי של לקוחו, המצוי במחסני ערובה?

התשובה הינה שלילית. גל"ד 83 אינו מחייב את נוכחותו של רואה המבקר במפקד מלאי, לא כל שכן כשהמלאי נמצא במחסני ערובה. בדרך כלל יש לקבל אישור מהנהלת מחסני הערובה הכולל פירוט כמותי של פריטי המלאי השייכים למבוקר והמצויים במחסני הערובה. עם זאת, כאשר מוחזקת במחסני הערובה כמות מלאי שהיא מהותית ביחס לכלל המלאי המצוי אצל המבוקר מומלץ ורצוי ביותר לתאם מפקד מלאי במחסני הערובה בנוכחות נציגי הנהלת מחסני הערובה, נציגי הגוף המבוקר ונציג מטעם רואה החשבון המבקר.

15. האם חייב רואה החשבון המבקר לבחון את נהלי הקבלה והמינוי של עובדים לתפקידים שונים בארגון כחלק

מביקורת סעיף הוצאות שכר ונלוות?

התשובה היא חיובית. הליכי קבלה ומינוי של עובדים לתפקידים בארגון יכולים ללמד על איכות הבקרה הפנימית בארגון ואם הם מבוצעים באופן נאות, להקטין למינימום את האפשרות של החדרת עובד פיקטיבי למערכת השכר.

16. האם יכול רואה חשבון מבקר להסתמך בביקורת דוחות כספיים של חברה בעניין תביעות תלויות על חוות דעתו

של יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יוכל להסתמך על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובד השכיר ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות של היועץ המשפטי עלולה להיפגע מחמת העובדה שהינו שכיר של החברה. לפיכך, על המבקר לשקול נקיטת נהלי ביקורת נוספים בהתאם לנסיבות, לרבות בקשר להנחות שבבסיס עבודתו של היועץ המשפטי וממצאיו.

17. האם רשאי רואה חשבון להסמיך את אחד מעובדיו שהינו רואה חשבון לחתום בשמו על דוח רואה החשבון

המבקר על הדוחות הכספיים או על חוות דעת אחרת?

התשובה הינה חיובית. בהתאם לכלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית, רואה חשבון רשאי להסמיך את עובדו ובתנאי שהוא רואה חשבון, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון. יצוין בהקשר זה כי ע"פ החלטת לשכת רואי חשבון, מקרים דלעיל מותרים רק כשנבצר מרואה החשבון לחתום, עקב היותו בחופשה, מילואים, מחלה וכיו"ב ולא כדרך של שגרה ו/או באופן קבוע או כאשר הוא יכול לחתום בעצמו.

18. האם תלויות כנגד רואי חשבון בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע מוגשות ללשכת רואי

חשבון בישראל או למועצת רואי חשבון?

תלויות בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע יכולות להיות מוגשות הן ללשכת רואי חשבון (בהנחה שרואה החשבון בו מדובר הוא חבר לשכה) והן למועצת רואי חשבון בשל עבירות על חוק רואי החשבון והתקנות מכוחו, המחייבים את כלל ציבור רואי החשבון.

בפועל יידונו ע"י הלשכה תלויות בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע שהוגשו אליה כנגד רואה חשבון החבר בלשכה ואילו ע"י המועצה יידונו תלויות בגין רשלנות מקצועית ואחרות אשר הועברו אליה ישירות או ע"י בית הדין של הלשכה.

19. האם יכול רואה חשבון מבקר לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על דוחותיה הכספיים של חברה לאחר שהנהלתה

מנעה ממנו לבצע הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות למספר לקוחות בעלי יתרות בסכומים גבוהים יחסית בספרי החשבונות?

התשובה היא חיובית. אמנם הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים הינו נוהל מקובל, אך אם המבקר השלים את בדיקותיו לבדיקת קיומו ונאותות הצגתו של הסעיף בדרכים משלימות וחליפיות, יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על הדוחות הכספיים.

20. האם קיימת חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד (SOLE PRACTITIONER)

?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון נאמר כדלקמן: "גילוי דעת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים [SOLE PRACTITIONER] העוסק בראיית חשבון. לעניין זה רואה החשבון היחיד יקיים גילוי דעת זה בהתאמות המתחייבות."

21. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה פרטית בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ובלבד שלא יוגדר תפקידו כמבקר הפנימי של החברה ולא תיפגע אי תלותו כרואה החשבון המבקר של החברה. בסעיף 46(ב) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל עניין בחברה, נושא משרה בחברה, קרוב של כל אחד מאלה וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו." לפיכך, במקרה הנדון, חל איסור, על פי חוק, לרואה החשבון לשמש כמבקר הפנימי של החברה. בסעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נאמר כי חל איסור על רואה חשבון לשמש כמבקר פנימי של הגוף המבוקר או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקיד של מבקר פנימי. בסעיף 13 להנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון של לשכת רואי חשבון נאמר כדלקמן: "רואה חשבון מבקר לא יעסוק, בתקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, בעיסוקים המפורטים להלן: ... כמבקר פנימי של הלקוח, או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר הפנימי של הלקוח. אין באמור לעיל כדי למנוע מרואה החשבון המבקר לערוך ביקורת פנימית מורחבת ולדווח עליה בדרך שימצא לנכון..."

22. האם רשאי רואה חשבון להיות שותף במשרד רואי חשבון הפועל בחו"ל ובו שותפים רואי חשבון תושבי חוץ שאינם בעלי רשיון ישראלי לראיית חשבון?

התשובה הינה חיובית. ע"פ סעיף 14(א) לחוק רואי חשבון רשאי רואה חשבון ישראלי להשתתף בהכנסות הנובעות מראיית חשבון הנעשית במדינת חוץ. בסעיף 7 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון, נאמר כדלקמן: "חבר לא יעסוק בראיית חשבון עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון."

23. מי הם החותמים על דוחות כספיים ביניים ועל דוחות כספיים שנתיים של חברות ציבוריות הרשומות בישראל ואשר מניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב?

בתיקון תקנה 9 לגבי דוחות כספיים שנתיים ובתיקון תקנה 46 לגבי דוחות ביניים בתקנות ניירות ערך(דוחות תקופתיים ומידיים), התשס"ג, 2003 נקבע כי דוחות כספיים שנתיים ייחתמו ע"י יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר בתחום הכספים או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך אותו במקום כל אחד מאלה לצורך החתימה על הדוחות הכספיים למועד מסוים.

24. האם רשאי רואה חשבון לעסוק במקביל לעיסוקו כרואה חשבון גם כסוכן ביטוח?

התשובה היא חיובית בסייגים מסוימים. בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 בוטל האיסור על רואה החשבון לעסוק במקצועות ובעיסוקים נוספים וזאת כל עוד לא נפגעת אי תלותו כמבקר, כמפורט בתקנות רואי חשבון ובהנחיות לשכת רואי חשבון בעניין זה.

25. הסבר את מהותו של דוח גיול מלאי ואת תרומתו, אם קיימת, לתהליך הביקורת של דוחות כספיים.

דוח גיול מלאי הינו דוח אנליטי המציג את הפריטים המצויים במלאי בתאריך הדוח לפי גילם (הזמן שחלף ממועד כניסת/רכישתו של המלאי ועד תאריך הדוח). דוח זה משמש לפיקוח ובקרה פנימית על גילם של הפריטים המצויים במלאי מתוך הנחת יסוד כי ככל שעולה גילו של המלאי פוחת ערכו. דוח זה יכול לשמש את המבקר בתהליך ביקורת המלאי ובבדיקת היכולת לממשו ו/או הצורך להפחית את ערכו למחיר שוק הנמוך מהעלות.

26. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית לה הוא מספק שירותי הנהלת חשבונות?
 התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בנסיבות מסוימות רשאי רואה החשבון המבקר לספק למבוקר שירותי הנהלת חשבונות כעצמאי וזאת כאשר הגוף המבוקר אינו חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה וכאשר רואה החשבון המבקר אינו מטפל אישית במתן שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר. במקרה דנן, יינתן גילוי בדוחות הכספיים, או בדוח רואה החשבון המבקר, לכך שמשרדו של רואה החשבון מספק שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר, לרבות היחס שבין היקף הכנסותיו של רואה החשבון משירותים אלה בהשוואה להכנסותיו מביקורת וייעוץ מס, למעט אם היקף הכנסותיו של רואה החשבון מהעיסוקים האחרים לא עלה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח.

27. האם רשאי רואה חשבון לחתום על מכתב שאינו בתחום עיסוקו כרואה חשבון, בתוספת התואר "רואה חשבון"?
 התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בתדריך לשכת רואי חשבון בישראל בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון" נקבע כי פרסום התואר המקצועי "רואה חשבון" לצד שמו של חבר, ללא ציון שם הפירמה, או כתובת משרדו או פרטים על עיסוקו כרואה חשבון, מותר בהקשר לפעילות מקצועית, ציבורית, פוליטית, יצירתית וכיו"ב.
 חל איסור על השימוש בתואר במסגרת עיסוקים פרטיים שגרתיים.

28. האם בעת חילופי רואי החשבון המבקרים של החברה, חייב רואה החשבון המבקר החדש לקבל לצורך מינויו, בכל מקרה, את הסכמתו של רואה החשבון המבקר שקדם לו?
 התשובה הינה שלילית. ישנם מצבים שבהם יכול רואה החשבון המבקר לקבל על עצמו את המינוי ללא קבלת הסכמתו של רואה החשבון המבקר שקדם לו, כגון:

- רואה החשבון הקודם לא ענה לפניית רואה החשבון החדש במשך 15 ימי עסקים ממועד פנייתו ולאחר שוודא שרואה החשבון מודע לפנייה אך מסרב להתייחס אליה.
- רואה החשבון הקודם הביע התנגדותו למינויו של רואה החשבון החדש אך ועדה של לשכת רואי החשבון שמונתה לבירור העניין התירה לרואה החשבון החדש להתחיל בעבודתו.

29. האם רשאי רואה חשבון למסור מידע לבעל מניות בחברה על פעילויות מסוימות בה שלא בתיאום ובהסכמה של הנהלת החברה?

התשובה הינה שלילית. לאור חובת הסודיות החלה על רואה החשבון, כל מידע לבעל מניות על פעילות החברה, יימסר ע"י רואה החשבון המבקר רק בתיאום ובהסכמת הנהלת החברה.

30. מהו דוח גיול חייבים ומה הקשרו, אם בכלל, לביקורת דוחות כספיים?
 דוח גיול חייבים הינו דוח עזר אנליטי שנועד להציג את הרכב גילם של חובות החייבים ממועד היווצרותם ועד מועד הדוח. דוח גיול חייבים משמש ככלי עזר לבדיקת טיב החייבים ומסייע, בין היתר, בהערכת סכומי ההפרשות לחובות מסופקים במסגרת ביקורת ביקורת סעיף החייבים

31. האם רשאי רואה חשבון להוסיף לנייר המכתבים של משרדו גם את התואר עורך דין?
 התשובה היא חיובית. הנושא נידון בחוזר הלשכה מיום 20 במאי 1998 בדבר שימוש בתואר עורך דין על ידי רואה חשבון העוסק בראיית חשבון. בחוזר זה הותר לרואה החשבון לציין כי הינו בעל תואר של עורך דין.

32. האם רשאי רואה חשבון להעסיק משרד רואי חשבון אחר כקבלני משנה , לצורך ביקורת של דוחות כספיים,

עליהם הוא מחווה את דעתו?

התשובה היא חיובית ובלבד שהמבקר יקיים פיקוח ובקרה על עבודת המשרד האחר המשמש כקבלן משנה ויוודא כי:

- כל העובדים הינם בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
- כי העובדים והמשרד בו הם מועסקים הינם בלתי תלויים בגוף המבוקר.
- כי הביקורת תבוצע בזהירות המקצועית הראויה.
- כי עבודת הביקורת תוכננה כיאות וקיים פיקוח נאות על עבודת המבקרים.

33. האם ניתן להוציא דוח רואה חשבון מבקר בנוסח האחיד (ללא הסתייגות) על דוחות כספיים של חברה הכוללים

מאזן ודוח רווח והפסד בלבד, ללא דוח על השינויים בהון העצמי ו/או ללא דוח על תזרימי המזומנים?

התשובה היא שלילית. ניתן להוציא חוות דעת בנוסח האחיד על דוחות כספיים של חברה שאינם כוללים דוח על תזרימי המזומנים בתנאי שדוח זה אינו מוסיף מידע משמעותי כאמור בסעיף 3.1.1. לגל"ד 51 אך לא ניתן להוציא חוות דעת בנוסח האחיד על דוחות כספיים של חברה שאינם כוללים דוח על השינויים בהון העצמי.

34. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה החשבון המבקר של חברה, שבעל מניות בה, הינו שותפו של רואה

החשבון במיזם עסקי?

התשובה היא שלילית. בסעיף 11 להנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות נאמר כדלקמן: "רואה החשבון המבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שהוא או קרובו קיימו, במישרין או עקיפין, לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם, קשר כלכלי עם הלקוח במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה."

35. האם רואה חשבון רשאי לפעול בו זמנית כרואה חשבון וכבעל עסק למכירת חומרי בנין?

התשובה היא חיובית ובתנאי שהשירותים בתחום עסקי חומרי הבניין לא יינתנו מאותו משרד בו ניתנים שירותי ראיית חשבון שכן בהתאם לסעיף 15 של כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל: "משרד בו נותן חבר, הן בעצמו והן במסגרת תאגיד, שירות מקצועי, לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית העלולה לפגוע בכבוד המקצוע" ובתנאי שהשירותים בתחום עסקי חומרי הבניין לא יצרו ניגוד עניינים עם העיסוק בראיית חשבון שכן בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 נאמר כדלקמן: " 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."

36. האם רשאי רואה חשבון מבקר להתנות את שכר טרחתו בשל שירותים נלווים שהוא מספק ללקוחותיו, בתוצאות

אותם שירותים?

התשובה הינה שלילית. בסעיף 15(ד) להנחיות הלשכה בדבר אי תלות של רואי חשבון נקבע כניגוד עניינים אסור: " קבלת שכר טרחה מהלקוח במסגרת העיסוק האחר בשיעור הנגזר מהתוצאה הכספית של הטיפול".

37. מי הם החותמים על הצהרת מנהלים בקשר לדוחות הכספיים השנתיים של חברה ציבורית?

בסעיף 7 לגל"ד 21 בדבר הצהרת מנהלים נאמר כדלקמן: "החותמים על הצהרת מנהלים יהיו מנהלים, שלפי מיטב ידיעתו של המבקר אחראים לעניינים שהצהרה דנה בהם, בדרך כלל המנכ"ל והאחראי על ענייני הכספים והחשבונאות, בין החותמים יהיה לפחות חבר אחד של הדירקטוריון ועדיף יו"ר הדירקטוריון."

38. האם רשאי רואה חשבון לקבוע מראש את שכר טרחתו עבור ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה ציבורית?

התשובה היא חיובית. בהחלטת הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 22 בנובמבר 1993 נקבע כי רואה חשבון רשאי לנקוב בשכר טרחה מראש בתנאי ששכר הטרחה יהיה סביר בהתחשב ברמת הידע והכישורים הנדרשים, הזמן המושקע, רמת האחריות הכרוכה ועוד'.

בהחלטת רשות ני"ע בדבר אי תלות המבקר נאמר בסעיף 2.1 כי אי תלותו של המבקר אינה מתקיימת בעת שמשולם תגמול מעבר למה שנקבע מראש בהסדר שכר הטרחה שלא תמורת הרחבת היקף הביקורת אך קביעה מראש של שכר הטרחה מותרת.

39. האם רשאי רואה חשבון לרכוש ציוד משרדי לשימוש שוטף של משרדו, מחברה שהוא משמש כרואה החשבון המבקר שלה?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון רשאי לרכוש טובין בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר ושלא לשימוש עסקי.

40. האם רשאי רואה חשבון לחוות דעה על הדוחות של חברה, שהוא בעל מניותיה ואשר באמצעותה הוא פועל כרואה חשבון?

התשובה היא שלילית. בסעיף 9(א) בתקנות רואי החשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נקבע כי רואה החשבון המבקר לא יחזיק בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו.

41. האם חייב רואה החשבון המבקר להודיע לרשויות המס כי במהלך ביקורת הדוחות הכספיים של לקוחו נתגלתה על ידו הונאת מס גדולה?

התשובה היא שלילית. בתדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במיסים של לשכת רואי חשבון בישראל מיום 13 במאי 1991 נאמר כדלקמן: "ככלל, אין רואה החשבון חייב לדווח על כך לרשויות המס ובכל מקרה אינו רשאי לעשות זאת אלא בהסכמת הלקוח."

42. האם רואה חשבון שהינו בעל הכשרה כשמאי מקרקעין, רשאי לפעול בו זמנית בשני העיסוקים?

התשובה היא חיובית ובלבד שהשירותים בתחום שמאות המקרקעין לא יינתנו מאותו משרד בו ניתנים שירותי ראיית החשבון שכן בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל "משרד בו נותן חבר שירות של ראיית חשבון או של עיסוקים נלווים לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית אחרת". וכן, שהשירותים בתחום שמאות המקרקעין לא ייצרו ניגוד עניינים עם העיסוק בראיית חשבון שכן בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 נקבע כדלקמן: "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."

43. האם רשאי רואה החשבון לוותר על שכר טרחתו בגין ביקורת הדוחות הכספיים בשנה הראשונה למינויו כמבקר

החשבוניות של החברה ?

התשובה היא שלילית. בסעיף 13(ב) לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל נאמר כדלקמן: " חבר לא יתן ולא יציע שירות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות."

44. האם רשאי רואה החשבון להעביר לעיון הגוף המבוקר את תוכנית הביקורת שנערכה על ידו לצורך ביקורת

דוחותיו הכספיים ?

התשובה היא שלילית. על פי תדריך לשכת רואי חשבון בישראל בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה החשבון והנוגעים לעבודת הביקורת, על רואה החשבון להימנע ממסירתם ללקוח בשל טיבם ומהותם של מסמכים אלה, שכן מסירתם למבוקר עלולה להיות מנוצלת לרעה על ידו.

45. האם רשאי רואה חשבון לקבל חלקים מנכס מקרקעין כתחליף לשכר הטרחה ?

התשובה היא שלילית. עמדת הוועדה לפירוש כללי האתיקה של לשכת רואי חשבון בישראל הינה כי רואה החשבון מנוע מלקבל את שכר טרחתו בשווה כסף (מניות, אופציות או רכוש אחר) שכן תשלום בצורה זו אינו מאפשר מדידה מדויקת של שכר הטרחה ופוגע באי תלותו של רואה החשבון. כמו כן, קובע סעיף 2.2. להנחיות רשות ני"ע בדבר אי תלות כי אי תלותו של המבקר נפגעת אם שכר הטרחה משולם בשווה כסף.

46. האם רשאי רואה חשבון להמשיך ולשמש כרואה חשבון מבקר של חברה שלא שילמה לו את שכר טרחתו מזה

מספר שנים ?

התשובה היא שלילית. חובות בגין שכר טרחה במשך מספר שנים פוגעים באי תלותו של רואה החשבון בגוף המבוקר .

לגבי חברות ציבוריות נקבע בהחלטת רשות ניירות ערך בדבר אי תלות כי נפגעת אי תלותו של המבקר בגוף המבוקר על ידו כאשר קיים חוב שכר טרחה עבור ביקורת או שירות אחר שהגיע מועד תשלומו והוא טרם נפרע. (סעיף 2.5)

47. האם על רואה חשבון לפנות למשטרה בעת שגילה תרמית מהותית שנעשתה ע"י חברה מבוקרת שלו או ע"י עובד

שלה ?

התשובה היא שלילית. על רואה החשבון חלה חובת סודיות מקצועית. בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה, 1965 נאמר כדלקמן: " גילוי שלא בהסכמת הלקוח של דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח ושיש לו קשר ענייני לשירות המקצועי הניתן לאותו לקוח, זולת אם הוא חייב לגלותו על פי דין או שגילוי נדרש למילוי תפקידו."

על רואה החשבון לפנות בעניין זה ליו"ר הדירקטוריון ולגוף המופקד על בקרת העל בגוף המבוקר.

48. האם ייתכן מצב בו דוחות ביניים של חברה ייסקרו ע"י משרד רואי חשבון אחד ואילו הדוחות הכספיים

השנתיים שלה יבוקרו ע"י משרד רואי חשבון אחר?

התשובה היא שלילית. לא ייתכן מצב שבו דרך קבע הדוחות הכספיים ביניים רבעוניים ייסקרו ע"י משרד אחד ואילו הדוחות הכספיים השנתיים יבוקרו ע"י משרד אחר שכן לסקירה של הדוחות הכספיים השנתיים זיקה לתהליך הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים והינה מבוססת על הכרת נהלי החשבונאות והדיווח של הגוף המבוקר. בסעיף 9 לגל"ד 47 שתוקן ע"י גל"ד 65 בדבר סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים נאמר כי: "ביישום הנהלים, כאמור, על מבקר החשבונות להביא בחשבון את אופי הבעיות שהתגלו בביקורת קודמות ובסקירות קודמות ושלשם פתרון היה צורך בעריכת תיקונים בדוחות הכספיים, לרבות דוחות ביניים. מבקר החשבונות יביא בחשבון גם עניינים שבגינם כלל הסתייגויות או הימנעויות בחוות דעתו על הדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים."

בסעיף 10 בגל"ד נאמר כי: "הסקירה תיערך על ידי מבקר החשבונות שביקר את הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים של לקוחו. יש להניח שאותו מבקר מבין את הנהלים שלקוחו נוקט בהכנת דוחות ביניים והבנה זו מהווה בסיס מעשי לבירורים ולנהלי סקירה אחרים. מבקר חשבונות שטרם ביקר דוחות כספיים של לקוחו, ירחיב את ההיקף של נהלי הסקירה שינקוט לכדי מידה שתאפשר לו הבנת נהלי החשבונאות והדיווח של לקוחו."

49. האם רשאי רואה חשבון שהואשם בפלילים בשל עבירות מס להמשיך בעבודתו כרואה חשבון?

התשובה היא חיובית. בתנאי שטרם הורשע על ידי בית המשפט וכל עוד לא נשלל רשיונו על ידי מועצת רואי החשבון לאחר שהועמד בפניה לדין משמעתי.

50. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה בה מועסקת אשתו בתפקיד זוטרי?

התשובה היא חיובית. אשת רואה החשבון המבקר המועסקת כשכירה בתפקיד זוטרי אצל הגוף המבוקר איננה בחזקת "נושאת משרה" בו. גם אם היתה נושאת משרה בו ניתן יהיה לקבל את הסכמתם בכתב של כל בעלי המניות בחברה פרטית לעריכת הביקורת בידי בעלה.

51. האם יכול רואה חשבון מבקר להסתמך בביקורת דוחות כספיים של חברה בעניין תביעות תלויות על חוות דעתו

של יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יוכל להסתמך על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובדה השכיר ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות של היועץ המשפטי עלולה להיפגע מחמת העובדה שהינו שכיר של החברה. לפיכך, על המבקר לשקול נקיטת נהלי ביקורת נוספים בהתאם לנסיבות, לרבות בקשר להנחות שבבסיס עבודתו של היועץ המשפטי וממצאיו.

52. האם רשאי רואה חשבון להסמיך את אחד מעובדיו שהינו רואה חשבון לחתום בשמו על דוח רואה החשבון

המבקר על הדוחות הכספיים או על חוות דעת אחרת?

התשובה הינה חיובית. בהתאם לכלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית, רואה חשבון רשאי להסמיך את עובדו ובתנאי שהוא רואה חשבון, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון. יצוין בהקשר זה כי ע"פ החלטת לשכת רואי חשבון, מקרים דלעיל מותרים רק כשנבצר מרואה החשבון לחתום, עקב היותו בחופשה, מילואים, מחלה וכיו"ב ולא כדרך של שגרה ו/או באופן קבוע או כאשר הוא יכול לחתום בעצמו.

53. האם תלונית כנגד רואי חשבון בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע מוגשות ללשכת רואי

חשבון בישראל או למועצת רואי חשבון?

תלונית בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע יכולות להיות מוגשות הן ללשכת רואי חשבון (בהנחה שרואה החשבון בו מדובר הוא חבר לשכה) והן למועצת רואי חשבון בשל עבירות על חוק רואי החשבון והתקנות מכוחו, המחייבים את כלל ציבור רואי החשבון.

בפועל יידונו ע"י הלשכה תלונית בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע שהוגשו אליה כנגד רואה חשבון החבר בלשכה ואילו ע"י המועצה יידונו תלונית בגין רשלנות מקצועית ואחרות אשר הועברו אליה ישירות או ע"י בית הדין של הלשכה.

54. האם יכול רואה חשבון מבקר לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על דוחותיה הכספיים של חברה לאחר שהנהלתה

מנעה ממנו לבצע הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות למספר לקוחות בעלי יתרות בסכומים גבוהים יחסית בספרי החשבונות?

התשובה היא חיובית. אמנם הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים הינו נוהל מקובל, אך אם המבקר השלים את בדיקותיו לבדיקת קיומו ונאותות הצגתו של הסעיף בדרכים משלימות וחליפיות, יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על הדוחות הכספיים.

55. האם קיימת חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד (SOLE PRACTITIONER)?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון נאמר כדלקמן: "גילוי דעת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים [SOLE PRACTITIONER] העוסק בראיית חשבון. לעניין זה רואה החשבון היחיד יקיים גילוי דעת זה בהתאמות המתחייבות."

56. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה פרטית בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ובלבד שלא יוגדר תפקידו כמבקר הפנימי של החברה ולא תיפגע אי תלותו כרואה החשבון המבקר של החברה.

בסעיף 46(ב) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל עניין בחברה, נושא משרה בחברה, קרוב של כל אחד מאלה וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו."

לפיכך, במקרה הנדון, חל איסור, על פי חוק, לרואה החשבון לשמש כמבקר הפנימי של החברה. בסעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נאמר כי חל איסור על רואה חשבון לשמש כמבקר פנימי של הגוף המבוקר או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקיד של מבקר פנימי.

בסעיף 13 להנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון של לשכת רואי חשבון נאמר כדלקמן: "רואה חשבון מבקר לא יעסוק, בתקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, בעיסוקים המפורטים להלן: ... כמבקר פנימי של הלקוח, או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר הפנימי של הלקוח. אין באמור לעיל כדי למנוע מרואה החשבון המבקר לערוך ביקורת פנימית מורחבת ולדווח עליה בדרך שימצא לנכון..."

57. האם רשאי רואה חשבון להיות שותף במשרד רואי חשבון הפועל בחו"ל ובו שותפים רואי חשבון תושבי חוץ

שאינם בעלי רשיון ישראלי לראיית חשבון?

התשובה הינה חיובית. ע"פ סעיף 14(א) לחוק רואי חשבון רשאי רואה חשבון ישראלי להשתתף בהכנסות הנובעות מראיית חשבון הנעשית במדינת חוץ. בסעיף 7 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון, נאמר כדלקמן: "חבר לא יעסוק בראיית חשבון עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון."

58. מי הם החותמים על דוחות כספיים ביניים ועל דוחות כספיים שנתיים של חברות ציבוריות הרשומות בישראל

ואשר מנייתיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב?

בתיקון תקנה 9 לגבי דוחות כספיים שנתיים ובתיקון תקנה 46 לגבי דוחות ביניים בתקנות ניירות ערך(דוחות תקופתיים ומידיים), התשס"ג, 2003 נקבע כי דוחות כספיים שנתיים ייחתמו ע"י יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר בתחום הכספים או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך אותו במקום כל אחד מאלה לצורך החתימה על הדוחות הכספיים למועד מסוים.

59. אם רשאי רואה חשבון לקבוע מראש את שכר טרחתו לצורך ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה פרטית?

התשובה היא חיובית בסייגים מסוימים. בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 בוטל האיסור על רואה החשבון לעסוק במקצועות ובעיסוקים נוספים וזאת כל עוד לא נפגעת אי תלותו כמבקר, כמפורט בתקנות רואי חשבון ובהנחיות לשכת רואי חשבון בעניין זה.

60. האם רשאי רואה חשבון למסור מידע לבעל מניות בחברה על פעילויות מסוימות בה שלא בתיאום ובהסכמה של

הנהלת החברה?

דוח גיול מלאי הינו דוח אנליטי המציג את הפריטים המצויים במלאי בתאריך הדוח לפי גילם (הזמן שחלף ממועד כניסתו/רכישתו של המלאי ועד תאריך הדוח). דוח זה משמש לפיקוח ובקרה פנימית על גילם של הפריטים המצויים במלאי מתוך הנחת יסוד כי ככל שעולה גילו של המלאי פוחת ערכו. דוח זה יכול לשמש את המבקר בתהליך ביקורת המלאי ובבדיקת היכולת לממשו ו/או הצורך להפחית את ערכו למחיר שוק הנמוך מהעלות.

61. האם רשאי רואה החשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון במסגרת חברה?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי להתאגד בכל צורת התאגדות שימצא לנכון ע"פ חוק רואי החשבון ובלבד שצורת התאגדות זו לא תהיה מוגבלת בערבות (חברה בע"מ, שותפות מוגבלת וכו').

62. האם רשאי רואה חשבון לאשר כי החלטה של דירקטוריון החברה התקבלה כנדרש והינה תואמת את תקנון

החברה?

התשובה היא שלילית. הסוגיה שבנידון היא סוגיה משפטית ואינה בסמכותו של רואה החשבון.

63. האם ייתכן מצב בו דוחות הביניים של החברה ייסקרו דרך קבע על ידי משרד רואי חשבון אחד ואילו הדוחות

השנתיים שלה יבוקרו על ידי משרד רואי חשבון אחר?

התשובה היא שלילית. ע"פ גל"ד 47 אחת הסיבות שאפשר בכלל לבצע סקירה היא ההסתמכות על ההיכרות של המבקר עם החברה והידע המוקדם והנסיון שרכש כתוצאה מביצוע ביקורת על הדוחות השנתיים.

64. האם המבקר הפנימי בחברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב ממונה על ידי אותם

גורמים הממנים את רואה החשבון המבקר?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון המבקר מתמנה ע"י האסיפה הכללית של בעלי המניות בעוד שהמבקר הפנימי מתמנה ע"י דירקטוריון החברה בהמלצת ועדת הביקורת.

65. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה מבלי להיות חבר בלשכת רואי חשבון בישראל?

התשובה היא חיובית. לשכת רו"ח היא ארגון וולונטרי שהחברות בו איננה חובה.

66. האם רשאי רואה חשבון המבקר לקבל את שכר טרחתו עבור טיפולו בתשקיף ההנפקה לציבור של לקוחתו

באופציות של החברה המנפיקה?

התשובה היא שלילית. האיסור חל מתוקף ההוראות דלקמן:

סעיף 2(ב)(4) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 שם נקבע כי אי התלות נפגעת אם "הוא או קרובו מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו".

סעיף 9(א) בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל קובע כפגיעה באי תלות מצב בו רואה חשבון "מחזיק בניירות ערך של המבוקר שהוא חברה ציבורית שניירות הערך שלה רשומים למסחר בבורסה לניירות ערך".

סעיף 1.1 בהחלטת רשות ניירות ערך בדבר אי תלות המבקר קובע כאי תלות מצב בו " המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של המבוקר, חברה אם, חברה בת או חברה מסונפת שלו. "

67. האם רשאי רואה חשבון להתפטר מתפקידו כמבקר החשבונות של חברה מבלי לנמק לדירקטוריון החברה את

הסיבות להתפטרותו?

התשובה היא חיובית. על פי חוק החברות אין חובה על רואה החשבון המבקר להסביר לבעלי המניות של החברה את הסיבות להתפטרותו ובתנאי שהתפטרות אינה בנסיבות שיש בהן עניין לבעלי המניות בחברה שכן אז עליו להודיע לדירקטוריון את סיבת התפטרותו.

68. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון באמצעות חברה בע"מ?

התשובה היא שלילית. על פי סעיף 6א לחוק רואי החשבון, התשט"ו, 1955 רשאי רואה חשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון באמצעות חברת רואי חשבון ובלבד שהתקימו תנאים מסוימים שאחד מהם הוא שלחברה אין הגבלה על ערבות חבריה.

69. הסבר את המונח "דירקטורים חיצוניים" (דח"צ) ואת החובה למינויים.

דירקטורים חיצוניים הינם דירקטורים בחברה ציבורית שבין היתר, הם אינם בעלי זיקה לחברה_ו/או לבעל השליטה בה ו/או לתאגיד אחר שבשליטת החברה או בעל שליטה בה. בחברה ציבורית יכהנו שני דירקטורים חיצוניים, הם נבחרים לשלוש שנים עם אפשרות להארכת, המינוי לשלוש שנים נוספות ונקבעו לגביהם בחוק החברות כללים מיוחדים, לרבות בדבר דרך מינויים, הפסקת כהונתם, תגמולם וכיו"ב.

70. האם דירקטוריון חברה יכול למנות אדם אחד בלבד?

התשובה היא חיובית. על פי סעיף 99 לחוק החברות בחברה פרטית ניתן לקיים דירקטוריון המונה אדם אחד.

71. האם רשאי רואה חשבון מבקר להתנות את שכר טרחתו בשל שירותים נלווים שהוא מספק ללקוחותיו, בתוצאות

אותם שירותים?

התשובה הינה שלילית. בסעיף 15(ד) להנחיות הלשכה בדבר אי תלות של רואי חשבון נקבע כניגוד עניינים אסור: " קבלת שכר טרחה מהלקוח במסגרת העיסוק האחר בשיעור הנגזר מהתוצאה הכספית של הטיפול".

72. מי הם החותמים על הצהרת מנהלים בקשר לדוחות הכספיים השנתיים של חברה ציבורית?

בסעיף 7 לגל"ד 21 בדבר הצהרת מנהלים נאמר כדלקמן: " החותמים על הצהרת מנהלים יהיו מנהלים, שלפי מיטב ידיעתו של המבקר אחראים לעניינים שהצהרה זנה בהם, בדרך כלל המנכ"ל והאחראי על ענייני הכספים והחשבונאות, בין החותמים יהיה לפחות חבר אחד של הדירקטוריון ועדיף יו"ר הדירקטוריון".

73. האם רשאי רואה חשבון לקבוע מראש את שכר טרחתו עבור ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה ציבורית?

התשובה היא חיובית. בהחלטת הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 22 בנובמבר 1993 נקבע כי רואה חשבון רשאי לנקוב בשכר טרחה מראש בתנאי ששכר הטרחה יהיה סביר בהתחשב ברמת הידע והכישורים הנדרשים, הזמן המושקע, רמת האחריות הכרוכה ועוד.

בהחלטת רשות ני"ע בדבר אי תלות המבקר נאמר בסעיף 2.1 כי אי תלותו של המבקר אינה מתקיימת בעת שמשולם תגמול מעבר למה שנקבע מראש בהסדר שכר הטרחה שלא תמורת הרחבת היקף הביקורת אך קביעה מראש של שכר הטרחה מותרת.

74. האם רשאי רואה חשבון לרכוש ציוד משרדי לשימוש שוטף של משרדו, מחברה שהוא משמש כרואה החשבון

המבקר שלה?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון רשאי לרכוש טובין בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר שלא לשימוש עסקי.

75. האם רשאי רואה חשבון לחוות דעה על הדוחות של חברה, שהוא בעל מניותיה ואשר באמצעותה הוא פועל

כרואה חשבון?

התשובה היא שלילית. בסעיף 9(א) בתקנות רואי החשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נקבע כי רואה החשבון המבקר לא יחזיק בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו.

76. האם יכול רואה חשבון מבקר להסתמך בביקורת דוחות כספיים של חברה בעניין תביעות תלויות על חוות דעתו

של יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יכול להסתמך על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובדה השכיר ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות של היועץ המשפטי עלולה להיפגע מחמת העובדה שהינו שכיר של החברה. לפיכך, על המבקר לשקול נקיטת נהלי ביקורת נוספים בהתאם לנסיבות, לרבות בקשר להנחות שבבסיס עבודתו של היועץ המשפטי וממצאיו.

77. האם רשאי רואה חשבון להסמיך את אחד מעובדיו שהינו רואה חשבון לחתום בשמו על דוח רואה החשבון

המבקר על הדוחות הכספיים או על חוות דעת אחרת?

התשובה הינה חיובית. בהתאם לכלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית, רואה חשבון רשאי להסמיך את עובדו ובתנאי שהוא רואה חשבון, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון. יצוין בהקשר זה כי ע"פ החלטת לשכת רואי חשבון, מקרים דלעיל מותרים רק כשנבצר מרואה החשבון לחתום, עקב היותו בחופשה, מילואים, מחלה וכיו"ב ולא כדרך של שגרה ו/או באופן קבוע או כאשר הוא יכול לחתום בעצמו.

78. האם תלויות כנגד רואי חשבון בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע מוגשות ללשכת רואי

חשבון בישראל או למועצת רואי חשבון?

תלויות בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע יכולות להיות מוגשות הן ללשכת רואי חשבון (בהנחה שרואה החשבון בו מדובר הוא חבר לשכה) והן למועצת רואי חשבון בשל עבירות על חוק רואי החשבון והתקנות מכוחו, המחייבים את כלל ציבור רואי החשבון. בפועל יידונו ע"י הלשכה תלויות בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע שהוגשו אליה כנגד רואה חשבון החבר בלשכה ואילו ע"י המועצה יידונו תלויות בגין רשלנות מקצועית ואחרות אשר הועברו אליה ישירות או ע"י בית הדין של הלשכה.

79. האם יכול רואה חשבון מבקר לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על דוחותיה הכספיים של חברה לאחר שהנהלתה

מנעה ממנו לבצע הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות למספר לקוחות בעלי יתרות בסכומים גבוהים יחסית בספרי החשבונות?

התשובה היא חיובית. אמנם הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים הינו נוהל מקובל, אך אם המבקר השלים את בדיקותיו לבדיקת קיומו ונאותות הצגתו של הסעיף בדרכים משלימות וחליפיות, יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על הדוחות הכספיים.

80. האם קיימת חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד (SOLE PRACTITIONER)?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון נאמר כדלקמן: "גילוי דעת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים [SOLE PRACTITIONER] העוסק בראיית חשבון. לעניין זה רואה החשבון היחיד יקיים גילוי דעת זה בהתאמות המתחייבות."

81. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה פרטית בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ובלבד שלא יוגדר תפקידו כמבקר הפנימי של החברה ולא תיפגע אי תלותו כרואה החשבון המבקר של החברה. בסעיף 46(ב) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל עניין בחברה, נושא משרה בחברה, קרוב של כל אחד מאלה וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו." לפיכך, במקרה הנדון, חל איסור, על פי חוק, לרואה החשבון לשמש כמבקר הפנימי של החברה. בסעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נאמר כי חל איסור על רואה חשבון לשמש כמבקר פנימי של הגוף המבוקר או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקיד של מבקר פנימי. בסעיף 13 להנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון של לשכת רואי חשבון נאמר כדלקמן: "רואה חשבון מבקר לא יעסוק, בתקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, בעיסוקים המפורטים להלן: ... כמבקר פנימי של הלקוח, או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר הפנימי של הלקוח. אין באמור לעיל כדי למנוע מרואה החשבון המבקר לערוך ביקורת פנימית מורחבת ולדווח עליה בדרך שימצא לנכון...".

82. האם רשאי רואה חשבון להיות שותף במשרד רואי חשבון הפועל בחו"ל ובו שותפים רואי חשבון תושבי חוץ שאינם בעלי רשיון ישראלי לראיית חשבון?

התשובה הינה חיובית. ע"פ סעיף 14(א) לחוק רואי חשבון רשאי רואה חשבון ישראלי להשתתף בהכנסות הנובעות מראיית חשבון הנעשית במדינת חוץ. בסעיף 7 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון, נאמר כדלקמן: "חבר לא יעסוק בראיית חשבון עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון."

83. מי הם החותמים על דוחות כספיים ביניים ועל דוחות כספיים שנתיים של חברות ציבוריות הרשומות בישראל ואשר מניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב?

בתיקון תקנה 9 לגבי דוחות כספיים שנתיים ובתיקון תקנה 46 לגבי דוחות ביניים בתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התשס"ג, 2003 נקבע כי דוחות כספיים שנתיים ייחתמו ע"י יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר בתחום הכספים או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך אותו במקום כל אחד מאלה לצורך החתימה על הדוחות הכספיים למועד מסוים.

84. האם רשאי רואה חשבון לקבוע מראש את שכר טרחתו לצורך ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה פרטית?

התשובה היא חיובית. בהחלטת הוועד המרכזי של לשכת רואי חשבון מיום 22.11.1993 נקבע כי רואה חשבון רשאי לנקוב בשכר טרחה מראש בתנאי שכר הטרחה יהיה סביר בהתחשב בנאמר בסעיף 13(ב) לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון בכל הקשור לרמת הידע והכישורים הנדרשים לביצוע העבודה, הזמן המושקע, רמת האחריות הכרוכה וכיו"ב.

כמו כן, נקבע בסעיף 8(ו) לגל"ד 91 בדבר מכתב התקשרות לביקורת כי ניתן לכלול במכתב ההתקשרות הסדר שכר טרחה ובתנאי שזה יתייחס לשירותי ביקורת של דוחות כספיים וביקורת דוח התאמה לצרכי מיסים בלבד.

85. האם רשאי רואה חשבון למסור מידע לבעל מניות בחברה על פעילויות מסויימות בה שלא בתיאום ובהסכמה של הנהלת החברה?

התשובה הינה שלילית. לאור חובת הסודיות החלה על רואה החשבון, כל מידע לבעל מניות על פעילות בחברה, יימסר ע"י רואה החשבון המבקר רק בתיאום ובהסכמת הנהלת החברה.

86. האם לצורך יישום תקן 15, רשאי רואה חשבון להסתמך על הערכת שווי נכסיה של חברה, שנערכו ע"י המחלקה הכלכלית של אותה חברה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יכול להסתמך על הערכות שווי של נכסי החברה שנערכו ע"י גורמים פנימיים בחברה ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות שלהם עלולה להיפגע מחמת העובדה שהם עובדי החברה. לפיכך, על רואה החשבון המבקר לשקול, בנסיבות מסוימות, נקיטת נהלי ביקורת נוספים.

87. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית, לה הוא מספק שירותי הנהלת חשבונות?

התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בנסיבות מסוימות רשאי רואה החשבון המבקר לספק למבוקר שירותי הנהלת חשבונות כעצמאי וזאת, כאשר הגוף המבוקר אינו חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע וכאשר רואה החשבון המבקר אינו מטפל אישית במתן שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר. במקרה דנן, יינתן גילוי בדוחות הכספיים או בדוח רואה החשבון המבקר, לכך שמשרדו של רואה החשבון המבקר מספק שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר, לרבות היחס שבין הכנסותיו של רואה החשבון משירותים אלה בהשוואה להכנסותיו משירותי ביקורת ושירותי מס, למעט, אם היקף הכנסותיו של רואה החשבון מהעיסוקים האחרים לא עלה על שליש מכלל הכנסותיו מאותו לקוח. זאת, בהתאם לסעיפים 3,4 לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 ובהתאם לסעיפים 13,16 להנחיות אי תלות של לשכת רואי חשבון בישראל.

88. האם רשאי משרד רואי חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של תאגיד, המעסיק את עובד המשרד כשכיר בתפקיד זוט?

התשובה היא חיובית. אי התלות בגוף המבוקר אינה נפגעת בגלל היותו של עובד משרד רואה החשבון, בעל תפקיד זוט בגוף המבוקר ואינו משמש כנושא משרה בו, אך זאת בתנאי שהעובד אינו קשור בביקורת הגוף המבוקר. כל זאת בהתבסס על תקנות 2(ב)(6) ו- 2(ב)(7) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 ובהתבסס על סעיף 10 להנחיות אי תלות של לשכת רואי החשבון.

89. האם רשאי משרד רואי חשבון מבקר להמציא ללקוח אישור מיוחד בו הינו מאשר כי הלקוח משלם לעובדיו שכר שאינו נמוך מהמינימום שנקבע בחוק?

התשובה הינה שלילית. רואה החשבון אינו רשאי להוציא דוח מיוחד בו הוא מאשר לעובדיו שכר שאינו נמוך משכר המינימום שכן הדוח המיוחד של רואה החשבון מיועד לחוות דעה על נאותות הדוח של לקוחו. רואה החשבון רשאי להוציא דוח מיוחד בו הוא מחווה דעה על נתוני שכר העובדים, הכלולים בדוח של לקוחו.

90. האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים השייכים ללקוח החייב לו כספים בגין שירותים שניתנו לו?

זכות עיכבון של רוי"ח על מסמכי מקור של לקוח נידונים בתדריך לשכת רואי חשבון, שם נקבע במפורש כי אין לרוי"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח. בפועל, הנושא נידון בבתי המשפט: בפס"ד משנת 2001 בביהמ"ש המחוזי בבאר שבע נקבע כי לרוי"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח. בפס"ד מחודש דצמבר 2005 בבית משפט השלום בת"א נקבע כי קיימת זכות עיכבון כאמור, אולם היא מוגבלת לזמן סביר עד הגשת תביעה משפטית לתשלום שכ"ט מאת רוי"ח כנגד לקוחו. פס"ד נוסף עדכני יותר יצר סדקים בזכות העיכבון, ניתן בבית משפט השלום בעכו בחודש מרץ 2006, שם נקבע כי אין לרוי"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח.

91. האם רשאי רואה חשבון למסור מידע לבעל מניות בחברה על פעילויות מסויימות בה שלא בתיאום ובהסכמה של

הנהלת החברה?

התשובה הינה שלילית. לאור חובת הסודיות החלה על רואה החשבון, כל מידע לבעל מניות על פעילות בחברה, יימסר ע"י רואה החשבון המבקר רק בתיאום ובהסכמת הנהלת החברה.

92. האם ניתן לשתף בהכנסותיו של משרד רואי חשבון בישראל גורמים שאינם רואי חשבון.

התשובה הינה חיובית. ניתן לשתף בהכנסות משרד רואי חשבון, מלבד רואי חשבון או חברה של רואי חשבון, גם רואה חשבון שפרש מהמשרד ו/או רואה חשבון שעסקו נרכש ע"י המשרד ו/או יורשיו של שותף במשרד וזאת על פי סעיף 6(ב) לחוק רואי חשבון, התשט"ו, 1955 ועל פי סעיף 11 בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה, 1965.

93. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית, לה הוא מספק שירותי הנהלת חשבונות?

התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בנסיבות מסוימות רשאי רואה החשבון המבקר לספק למבוקר שירותי הנהלת חשבונות כעצמאי וזאת, כאשר הגוף המבוקר אינו חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע וכאשר רואה החשבון המבקר אינו מטפל אישית במתן שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר. במקרה דנן, יינתן גילוי בדוחות הכספיים או בדוח רואה החשבון המבקר, לכך שמשרדו של רואה החשבון המבקר מספק שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר, לרבות היחס שבין הכנסותיו של רואה החשבון משירותים אלה בהשוואה להכנסותיו משירותי ביקורת ושירותי מס, למעט, אם היקף הכנסותיו של רואה החשבון מהעיסוקים האחרים לא עלה על שליש מכלל הכנסותיו מאותו לקוח.

זאת, בהתאם לסעיפים 3,4 לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 ובהתאם לסעיפים 13,16 להנחיות אי תלות של לשכת רואי חשבון בישראל.

94. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה החשבון המבקר של דוחות כספיים של חברה פרטית בה משמש אחיו

כחשב?

התשובה הינה חיובית במגבלות מסוימות בחברה פרטית בלבד. בסעיף 10 בהנחיות בדבר אי תלות של לשכת רואי חשבון נאמר כדלקמן: " רואה חשבון לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שאדם ממשרדו, קרובו של רואה החשבון המבקר או בן משפחה שלו, מכהן כנושא משרה אצל הלקוח, בתקופת הדוח או בשנה שקדמה לה. על אף האמור לעיל, ניתן לערוך ביקורת במבוקר שהוא חברה פרטית, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת ובלבד שניתן לכך גילוי...".

95. האם רשאי משרד רואי חשבון מבקר להמציא ללקוח אישור מיוחד בו הינו מאשר כי הלקוח משלם לעובדיו שכר

שאינו נמוך מהמינימום שנקבע בחוק?

התשובה הינה שלילית. רואה החשבון אינו רשאי להוציא דוח מיוחד בו הוא מאשר לעובדיו שכר שאינו נמוך משכר המינימום שכן הדוח המיוחד של רואה החשבון מיועד לחוות דעה על נאותות הדוח של לקוחו. רואה החשבון רשאי להוציא דוח מיוחד בו הוא מחווה דעה על נתוני שכר העובדים, הכלולים בדוח של לקוחו.

96. **האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של דוחות כספיים של חברה פרטית שהינה בבעלות בנו?**
 התשובה היא חיובית בסייגים מסויימים. סעיף 2(ב)(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 קובע כי חל איסור לבקר את חשבונותיה של חברה פרטית שבן משפחתו של רואה החשבון המבקר מחזיק ב – 20% ממניותיה או בעל השליטה בה, זולת אם כל בעלי המניות בחברה הפרטית נתנו הסכמתם בכתב לעריכת הביקורת על ידי רואה החשבון שבבן משפחתו מתקיים כאמור וכן שניתן גילוי לעובדה זו בדוחות הכספיים או בפסקת הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר.

97. **האם רשאי רואה חשבון לקבל דמי תיווך מחברה פרטית בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר בגין עסקת נדל"ן שבוצעה על ידה?**

התשובה היא שלילית. חל איסור על המבקר לקיים קשר כלכלי עם הגוף המבוקר וזאת בהתבסס על סעיף 2(ב)(3) לתקנות רואי חשבון(ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 ובהתבסס על סעיף 11 להנחיות בדבר אי תלות של לשכת רואי חשבון.

98. **האם רשאי רואה חשבון לחוות דעתו על דוחות כספיים של חברה שמעולם לא פגש את בעלי מניותיה והינם מסתירים את זהותם באמצעים שונים?**

התשובה היא חיובית. ככלל, אין רואה החשבון המבקר נזקק בעבודתו השוטפת לבעלי המניות, הממנים אותו באסיפה הכללית. הקשר השוטף מתבצע עם ההנהלה והדיון בדוחות הכספיים נעשה בדירקטוריון, שאינו חייב לכלול את בעלי המניות. החתימה על הדוחות הכספיים אף היא נעשית בידי נציגי הדירקטוריון. על רואה החשבון המבקר לוודא שאין עסקאות בין החברה לבין גורמים "חשודים" כבעלי מניותיה ואשר לא דווחו כעסקאות עם צדדים קשורים או בעלי שליטה, לפי העניין.

99. **האם רשאי רואה חשבון לקבוע מראש את שכר טרחתו לצורך ביקורת דוחותיה הכספיים של חברה פרטית?**

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 בסעיף 13(ב) לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון בכל הקשור לרמת הידע והכישורים הנדרשים לביצוע העבודה, הזמן המושקע, רמת האחריות הכרוכה וכיו"ב. כמו כן, נקבע בסעיף 8(ו) לגל"ד 91 בדבר מכתב התקשרות לביקורת כי ניתן לכלול במכתב ההתקשרות הסדר שכר טרחה ובתנאי שזה יתייחס לשירותי ביקורת של דוחות כספיים וביקורת דוח התאמה לצרכי מיסים בלבד.

100. **האם תלונות כנגד רואי חשבון בדבר רשלנות מקצועית מוגשות ללשכת רואי חשבון בישראל או למועצת רואי חשבון?**

תלונות בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע יכולות להיות מוגשות הן ללשכת רואי חשבון (בהנחה שרואה החשבון בו מדובר הוא חבר לשכה) והן למועצת רואי חשבון בשל עבירות על חוק רואי החשבון והתקנות מכוחו, המחייבים את כלל ציבור רואי החשבון. בפועל יידונו ע"י הלשכה תלונות בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע שהוגשו אליה כנגד רואה חשבון החבר בלשכה ואילו ע"י המועצה יידונו תלונות בגין רשלנות מקצועית ואחרות אשר הועברו אליה ישירות או ע"י בית הדין של הלשכה.

101. האם לצורך יישום תקן 15, רשאי רואה חשבון להסתמך על הערכת שווי נכסיה של חברה, שנערכו ע"י

המחלקה הכלכלית של אותה חברה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יכול להסתמך על הערכות שווי של נכסי החברה שנערכו ע"י גורמים פנימיים בחברה ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות שלהם עלולה להיפגע מחמת העובדה שהם עובדי החברה. לפיכך, על רואה החשבון המבקר לשקול, בנסיבות מסוימות, נקיטת נהלי ביקורת נוספים.

102. האם רשאי רואה חשבון להסמיך את אחד מעובדיו השכירים שהינו רואה חשבון, לחתום בשמו, על דוח

רואה חשבון המבקר על דוחות כספיים, או על חוות דעת אחרת?

התשובה היא חיובית. בהתאם לכלל 9 בכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון, רואה חשבון רשאי להסמיך את עובדו, בתנאי שהינו רואה חשבון, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון. יציין בהקשר זה כי ע"פ החלטת לשכת רואי חשבון, מקרים דלעיל מותרים רק בעת שנבצר מרואה החשבון לחתום, עקב היותו בחופשה, מילואים, מחלה וכיו"ב ולא כדרך שבשגרה ו/או באופן קבוע, או כאשר הוא יכול לחתום בעצמו.

103. האם רשאי משרד רואי חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של תאגיד, המעסיק את עובד המשרד כשכיר

בתפקיד זוט?

התשובה היא חיובית. אי התלות בגוף המבוקר אינה נפגעת בגלל היותו של עובד משרד רואה החשבון, בעל תפקיד זוט בגוף המבוקר ואינו משמש כנושא משרה בו, אך זאת בתנאי שהעובד אינו קשור בביקורת הגוף המבוקר. כל זאת בהתבסס על תקנות 2(ב)(6) ו- 7(ב)(7) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 ובהתבסס על סעיף 10 להנחיות אי תלות של לשכת רואי החשבון.

104. האם יכול רואה חשבון להסתמך בביקורת הדוחות הכספיים של חברה בעניין תביעות תלויות, על חוות

דעתו של יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?

התשובה הינה חיובית בכפוף להסתייגות. רואה החשבון יוכל להסתמך על חוות דעתו של היועץ המשפטי של החברה, שהינו עובדה השכיר ובלבד שהעניין לא טופל ע"י יועצה החיצוניים של החברה ובלבד שרואה החשבון יביא בחשבון כי האובייקטיביות של היועץ המשפטי הפנימי של החברה, עלולה להיפגע מחמת העובדה שהינו שכיר בחברה. לפיכך, על המבקר לשקול, בהתאם לנסיבות, נקיטת נהלי ביקורת נוספים.

105. האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים השייכים ללקוח החייב לו כספים בגין שירותים שניתנו לו?

זכות עיכבון של רו"ח על מסמכי מקור של לקוח נידונים בתדריך לשכת רואי חשבון, שם נקבע במפורש כי אין לרו"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח. בפועל, הנושא נידון בבתי המשפט: בפס"ד משנת 2001 בביהמ"ש המחוזי בבאר שבע נקבע כי לרו"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח. בפס"ד מחודש דצמבר 2005 בבית משפט השלום בת"א נקבע כי קיימת זכות עיכבון כאמור, אולם היא מוגבלת לזמן סביר עד הגשת תביעה משפטית לתשלום שכ"ט מאת רו"ח כנגד לקוחו. פס"ד נוסף עדכני יותר יצר סדקים בזכות העיכבון, ניתן בבית משפט השלום בעכו בחודש מרץ 2006, שם נקבע כי אין לרו"ח זכות עיכבון על מסמכי מקור של לקוח.

106. האם יכול רואה חשבון מבקר להסתמך בביקורת דוחות כספיים של חברה בעניין תביעות תלויות על חוות

דעתו של יועצה המשפטי של החברה, שהינו עובד שכיר שלה?

התשובה הינה חיובית. רואה החשבון יוכל להסתמך על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובד השכיר ובלבד שיביא בחשבון כי האובייקטיביות של היועץ המשפטי עלולה להיפגע מחמת העובדה שהינו שכיר של החברה. לפיכך, על המבקר לשקול נקיטת נהלי ביקורת נוספים בהתאם לנסיבות, לרבות בקשר להנחות שבבסיס עבודתו של היועץ המשפטי וממצאיו.

107. האם רשאי רואה חשבון להסמיך את אחד מעובדיו שהינו רואה חשבון לחתום בשמו על דוח רואה

החשבון המבקר על הדוחות הכספיים או על חוות דעת אחרת?

התשובה הינה חיובית. בהתאם לכלל 9 לכללי ההתנהגות המקצועית, רואה חשבון רשאי להסמיך את עובדו ובתנאי שהוא רואה חשבון, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון. יצוין בהקשר זה כי ע"פ החלטת לשכת רואי חשבון, מקרים דלעיל מותרים רק כשנבצר מרואה החשבון לחתום, עקב היותו בחופשה, מילואים, מחלה וכיו"ב ולא כדרך של שגרה ו/או באופן קבוע או כאשר הוא יכול לחתום בעצמו.

108. האם תלויות כנגד רואי חשבון בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע מוגשות ללשכת

רואי חשבון בישראל או למועצת רואי חשבון?

תלויות בדבר רשלנות והתנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע יכולות להיות מוגשות הן ללשכת רואי חשבון (בהנחה שרואה החשבון בו מדובר הוא חבר לשכה) והן למועצת רואי חשבון בשל עבירות על חוק רואי החשבון והתקנות מכוחו, המחייבים את כלל ציבור רואי החשבון. בפועל יידונו ע"י הלשכה תלויות בגין התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע שהוגשו אליה כנגד רואה חשבון החבר בלשכה ואילו ע"י המועצה יידונו תלויות בגין רשלנות מקצועית ואחרות אשר הועברו אליה ישירות או ע"י בית הדין של הלשכה.

109. האם יכול רואה חשבון מבקר לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על דוחותיה הכספיים של חברה לאחר

שהנהלתה מנעה ממנו לבצע הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות למספר לקוחות בעלי יתרות בסכומים גבוהים יחסית בספרי החשבונות?

התשובה היא חיובית. אמנם הליך של משלוח בקשות לאישורי יתרות של חייבים הינו נוהל מקובל, אך אם המבקר השלים את בדיקותיו לבדיקת קיומו ונאותות הצגתו של הסעיף בדרכים משלימות וחליפיות, יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על הדוחות הכספיים.

110. האם קיימת חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד (SOLE

PRACTITIONER) ?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון נאמר כדלקמן: "גילוי דעת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא, לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים [SOLE PRACTITIONER] העוסק בראיית חשבון. לעניין זה רואה החשבון היחיד יקיים גילוי דעת זה בהתאמות המתחייבות."

111. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה פרטית בה הוא משמש כרואה חשבון

מבקר?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי לספק שירותי ביקורת פנימית לחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר ובלבד שלא יוגדר תפקידו כמבקר הפנימי של החברה ולא תיפגע אי תלותו כרואה החשבון המבקר של החברה. בסעיף 46(ב) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "לא יכהן כמבקר פנימי בחברה מי שהוא בעל עניין בחברה, נושא משרה בחברה, קרוב של כל אחד מאלה וכן רואה החשבון המבקר או מי מטעמו." לפיכך, במקרה הנדון, חל איסור, על פי חוק, לרואה החשבון לשמש כמבקר הפנימי של החברה. בסעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 נאמר כי חל איסור על רואה חשבון לשמש כמבקר פנימי של הגוף המבוקר או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקיד של מבקר פנימי. בסעיף 13 להנחיות בדבר אי תלות של רואה חשבון של לשכת רואי חשבון נאמר כדלקמן: "רואה חשבון מבקר לא יעסוק, בתקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, בעיסוקים המפורטים להלן: ... כמבקר פנימי של הלקוח, או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר הפנימי של הלקוח. אין באמור לעיל כדי למנוע מרואה החשבון המבקר לערוך ביקורת פנימית מורחבת ולדווח עליה בדרך שימצא לנכון...".

112. האם רשאי רואה חשבון להיות שותף במשרד רואי חשבון הפועל בחו"ל ובו שותפים רואי חשבון תושבי

חוץ שאינם בעלי רשיון ישראלי לראיית חשבון?

התשובה הינה חיובית. ע"פ סעיף 14(א) לחוק רואי חשבון רשאי רואה חשבון ישראלי להשתתף בהכנסות הנובעות מראיית חשבון הנעשית במדינת חוץ. בסעיף 7 לכללי התנהגות מקצועית של לשכת רואי חשבון, נאמר כדלקמן: "חבר לא יעסוק בראיית חשבון עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון."

113. מי הם החותמים על דוחות כספיים ביניים ועל דוחות כספיים שנתיים של חברות ציבוריות הרשומות

בישראל ואשר מניותיהן נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב?

בתיקון תקנה 9 לגבי דוחות כספיים שנתיים ובתיקון תקנה 46 לגבי דוחות ביניים בתקנות ניירות ערך(דוחות תקופתיים ומידיים), התשס"ג, 2003 נקבע כי דוחות כספיים שנתיים ייחתמו ע"י יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר בתחום הכספים או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך אותו במקום כל אחד מאלה לצורך החתימה על הדוחות הכספיים למועד מסוים.

114. האם רשאי רואה חשבון לעסוק במקביל לעיסוקו כרואה חשבון גם כסוכן ביטוח?

התשובה היא חיובית בסייגים מסוימים. בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 בוטל האיסור על רואה החשבון לעסוק במקצועות ובעיסוקים נוספים וזאת כל עוד לא נפגעת אי תלותו כמבקר, כמפורט בתקנות רואי חשבון ובהנחיות לשכת רואי חשבון בעניין זה.

115. הסבר את מהותו של דוח גיול מלאי ואת תרומתו, אם קיימת, לתהליך הביקורת של דוחות כספיים.

דוח גיול מלאי הינו דוח אנליטי המציג את הפריטים המצויים במלאי בתאריך הדוח לפי גילם (הזמן שחלף ממועד כניסת/רכישתו של המלאי ועד תאריך הדוח). דוח זה משמש לפיקוח ובקרה פנימית על גילם של הפריטים המצויים במלאי מתוך הנחת יסוד כי ככל שעולה גילו של המלאי פוחת ערכו. דוח זה יכול לשמש את המבקר בתהליך ביקורת המלאי ובבדיקת היכולת לממשו ו/או הצורך להפחית את ערכו למחיר שוק הנמוך מהעלות.

116. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית לה הוא מספק שירותי הנהלת

חשבונות?

התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בנסיבות מסוימות רשאי רואה החשבון המבקר לספק למבוקר שירותי הנהלת חשבונות כעצמאי וזאת כאשר הגוף המבוקר אינו חברה ציבורית אשר מניותיה נסחרות בבורסה וכאשר רואה החשבון המבקר אינו מטפל אישית במתן שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר. במקרה דנן, יינתן גילוי בדוחות הכספיים, או בדוח רואה החשבון המבקר, לכך ששרדו של רואה החשבון מספק שירותי הנהלת חשבונות לגוף המבוקר, לרבות היחס שבין היקף הכנסותיו של רואה החשבון משירותים אלה בהשוואה להכנסותיו מביקורת וייעוץ מס, למעט אם היקף הכנסותיו של רואה החשבון מהעיסוקים האחרים לא עלה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח.

117. האם רשאי רואה חשבון לחתום על מכתב שאינו בתחום עיסוקו כרואה חשבון, בתוספת התואר "רואה

חשבון" ?

התשובה הינה חיובית בנסיבות מסוימות. בתדריך לשכת רואי חשבון בישראל בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון" נקבע כי פרסום התואר המקצועי "רואה חשבון" לצד שמו של חבר, ללא ציון שם הפירמה, או כתובת משרדו או פרטים על עיסוקו כרואה חשבון, מותר בהקשר לפעילות מקצועית, ציבורית, פוליטית, יצירתית וכיו"ב. חל איסור על השימוש בתואר במסגרת עיסוקים פרטיים שגרתיים.

118. האם בעת חילופי רואי החשבון המבקרים של החברה, חייב רואה החשבון המבקר החדש לקבל לצורך

מינויו, בכל מקרה, את הסכמתו של רואה החשבון המבקר שקדם לו?

התשובה הינה שלילית. ישנם מצבים שבהם יכול רואה החשבון המבקר לקבל על עצמו את המינוי ללא קבלת הסכמתו של רואה החשבון המבקר שקדם לו, כגון:

- רואה החשבון הקודם לא ענה לפניית רואה החשבון החדש במשך 15 ימי עסקים ממועד פנייתו ולאחר שוודא שרואה החשבון מודע לפנייה אך מסרב להתייחס אליה.
- רואה החשבון הקודם הביע התנגדותו למינויו של רואה החשבון החדש אך ועדה של לשכת רואי החשבון שמונתה לבירור העניין התירה לרואה החשבון החדש להתחיל בעבודתו.

119. האם רשאי רואה חשבון למסור מידע לבעל מניות בחברה על פעילויות מסוימות בה שלא בתיאום

ובהסכמה של הנהלת החברה?

התשובה הינה שלילית. לאור חובת הסודיות החלה על רואה החשבון, כל מידע לבעל מניות על פעילות החברה, יימסר ע"י רואה החשבון המבקר רק בתיאום ובהסכמת הנהלת החברה.

120. מהו דוח גיול חייבים ומה הקשרו, אם בכלל, לביקורת דוחות כספיים?

דוח גיול חייבים הינו דוח עזר אנליטי שנועד להציג את הרכב גילם של חובות החייבים ממועד היווצרותם ועד מועד הדוח. דוח גיול חייבים משמש ככלי עזר לבדיקת טיב החייבים ומסייע, בין היתר, בהערכת סכומי ההפרשות לחובות מסופקים במסגרת ביקורת ביקורת סעיף החייבים.

121. האם כל חברה חייבת להגיש דוחות כספיים לרשם החברות?

התשובה היא שלילית. כל חברה ציבורית מחויבת בהגשת דוחות כספיים וכך גם כל חברה פרטית שמספר חבריה מעל 50. מכאן שחברה פרטית שמספר חבריה קטן מ- 50 לא חייבת בהגשת דוחות כספיים.

122. האם ניתן לקיים ישיבת דירקטוריון לאישור הדוחות הכספיים של חברה, שלא בנוכחות מבקר החשבונות או נציגו?

התשובה היא חיובית. סעיף 168(ב) קובע כי רואה החשבון רשאי להשתתף (ההדגשה לא במקור) בכל אסיפה כללית שיוגשו בה דוחות כספיים ושלגביהם ביצע פעולת ביקורת וכן בישיבת דירקטוריון הדנה באישור דוחות כספיים. מכאן שאם לא ביקש רואה החשבון להשתתף בישיבה כזו הרי שניתן לקיימה ללא נוכחותו.

123. האם המבקר הפנימי בחברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע בתל אביב ממונה על ידי אותם גורמים שממנים את רואה החשבון המבקר של החברה?

התשובה היא שלילית. מבקר פנימי בחברה בורסאית ממונה על ידי הדירקטוריון בהמלצת ועדת הביקורת בעוד שרואה החשבון המבקר מתמנה על ידי האסיפה הכללית של בעלי המניות. (יכול להיווצר מצב של זהות ממנים כאשר האסיפה הכללית מאצילה מסמכותה לדירקטוריון לעניין מינוי רואה חשבון מבקר אך זהו החריג ולא הכלל).

124. האם רשאי רואה החשבון להתפטר מתפקידו כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית מבלי להסביר לבעלי המניות של החברה את הסיבות להתפטרותו?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון רשאי ובדרך כלל גם מספק מכתב להנהלה בגמר עבודת הביקורת המפרט את הליקויים שגילה במהלך עבודת הביקורת ואת המלצותיו לתיקונם. עם זאת, אין זו חובה מקצועית לתת מכתב שכזה. מכתב להנהלה הוא בגדר חובה רק כאשר ישנה דרישה ספציפית מצד רשות מסוימת (מבקר המדינה, המפקח על הבנקים ואחרים) לקבלו.

125. האם רשאי רואה החשבון המבקר לחתום על ערבות להבטחת חובותיו של בעל עניין בחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר?

התשובה היא שלילית. חתימה על ערבות כאמור מהווה פגיעה באי תלותו של המבקר בגוף המבוקר עקב היווצרות קשר כלכלי ביניהם כהגדרתו בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003.

126. האם חלה חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 נאמר כי גילוי הדעת בא להדריך את רואה החשבון המבקר בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים העוסק בראיית חשבון.

127. האם ניתן להימנע ממתן חוות דעת בגין נושא מסוים ולתת הסתייגות בחוות הדעת בגין נושא אחר?

התשובה היא שלילית. ברגע שניתנת הימנעות בחוות הדעת אין משמעות לכל ציון או הערה אחרת בחוות דעת רואה החשבון המבקר שכן כל הערה כזו היא טפל ביחס לעיקר שהרי בסופו של דבר אין מחוויים דעה על הדוחות הכספיים.

128. האם ניתן לחוות דעה על דוחות כספיים של חברה פרטית שבעלי מניותיה אינם מוכרים לרואה החשבון

המבקר והינם מסתירים את זהותם באמצעים שונים?

התשובה היא חיובית - ככלל אין רואה החשבון המבקר נזקק בעבודתו השוטפת לבעלי המניות, הממנים אותו באסיפה הכללית. הקשר השוטף מתבצע עם ההנהלה והדיון בדוחות הכספיים נעשה בדירקטוריון, שאינו חייב לכלול את בעלי המניות. החתימה על הדוחות הכספיים אף היא נעשית ע"י נציגי הדירקטוריון.

על רואה החשבון המבקר לוודא שאין עסקאות בין החברה לבין גורמים "החשודים" כבעלי מניותיה, ובתור שכאלה יתכן ויהיה צורך לדווח עליהן כעסקאות עם צדדים קשורים.

129. האם יוכל מנכ"ל החברה לפטר את אחד מעוזריו של המבקר הפנימי מכיוון שלפי דעתו אין הוא ממלא

את תפקידו כהלכה?

על פי חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב, 1992 אין המנכ"ל רשאי לפטר עוזר של המבקר הפנימי ללא קבלת חוות דעתו המקצועית של המבקר הפנימי.

130. האם רשאי רואה חשבון שהורשע בעבירה פלילית, שלא במסגרת עיסוקו כרואה חשבון, להמשיך

ולעסוק בראיית חשבון?

התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי להמשיך ולעסוק בראיית חשבון כל עוד רשיונו לא נשלל על ידי מועצת רואי החשבון. ייתכן שהרשיון לעסוק במקצוע יישלל על ידי מועצת רואי חשבון, ממי שהואשם בפלילים, עקב היותו לא ראוי מבחינת אופיו לשמש כרואה חשבון בהתאם לסעיף 4(ב) לחוק רואי החשבון.

131. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותיו לחברה, ללא תמורה, בשנה הראשונה למינויו כרואה החשבון

המבקר של החברה?

התשובה היא שלילית. בכלל 13ב לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל נאמר כדלקמן: "חבר לא יתן ולא יציע שירות מקצועי ללקוחו ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות".

132. האם בדוחות הכספיים השנתיים של חברה חייב להיות מידע כלשהו המעיד על עיסוקה של החברה?

התשובה היא שלילית. לא נקבעו כללים המחייבים לכלול בדוחות הכספיים של חברה מידע המעיד על עיסוקה של החברה אם כי בפרקטיקה מקובל לכלול בדוחות הכספיים מידע כאמור, בביאורים לדוחות הכספיים, על מנת לסייע לקורא הדוחות הכספיים בהבנתם.

133. האם חייב רואה החשבון או עוזרו להיות נוכח בעת מפקד המלאי הנערך על ידי הגוף המבוקר?

התשובה היא שלילית. גל"ד 1 של לשכת רואי חשבון בישראל ממליץ על נוכחות המבקר בעת מפקד המלאי כאשר המלאי הוא מהותי ומתיר בדיקות חלופיות כאשר במבוקר יש ניהול מלאי תמידי תקין. גל"ד 83 של לשכת רואי חשבון בישראל קובע כי "על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על ידי תצפית על ספירת המלאי אלא אם הדבר אינו מעשי" מוסיף גל"ד 83 וקובע כי "כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו אופי ומיקום המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום פריטי המלאי ומצבו".

134. **האם על רואה החשבון להתייחס בחוות דעתו על הדוחות הכספיים לכך שלא ניתן גילוי בדוחות הכספיים**

לעובדה שנכסי החברה אינם מבוטחים?

התשובה היא שלילית. ההחלטה האם לבטח את הנכסים והאם לבטח אותם על פי שווים המלא או לבצע ביטוח חלקי היא החלטה עסקית טהורה. רואה החשבון המבקר אינו מתערב בקבלת החלטות עסקיות של המבוקר בכלל ובמדיניות ניהול הסיכונים שלו בפרט.

135. **האם חלה בהכרח חובת אחריות של רואה חשבון מבקר כלפי צדדים שלישיים?**

התשובה היא שלילית. חובת האחריות של רואה החשבון כלפי צדדים שלישיים קמה בהתקיים שני התנאים המצטברים הבאים:

1. בעת מתן חוות הדעת היה ידוע לרואה החשבון על קיומו של צד ג' קטגורי המתעתד להסתמך על חוות דעתו.
2. צד ג' הסתמך על חוות דעתו של רואה החשבון המבקר הסתמכות עיוורת. זאת בהסתמך על פס"ד וינשטיין נ' קדימה.

136. **הסבר את המושג JOINT AUDITORS ("רואי חשבון משותפים") ואת חלוקת האחריות ביניהם.**

מצב בו יותר ממשרד רואי חשבון אחד, משמשים במשותף כרואי חשבון מבקרים של הרשות המבוקרת והינם חותמים ביחד על דוח רואי החשבון המבקרים.

בסעיף 156 לחוק החברות נאמר כדלקמן: "חברה רשאית למנות מספר רואי חשבון מבקרים שיבצעו במשותף את פעולת הביקורת."

רואי החשבון המשותפים אחראים כל אחד בנפרד כלפי הישות המבוקרת ובעליה לאמור בחוות הדעת לגבי הדוחות הכספיים. כלומר, אין הם מתחלקים באחריות גם אם חילקו ביניהם את עבודת הביקורת.

137. **מה הם התנאים לקבלת רשיון רואה חשבון בישראל?**

להלן התנאים לקבלת רשיון רואה חשבון בישראל כפי שנקבעו בחוק רואי החשבון, התשט"ו, 1955:

- בן 18 ומעלה.
 - עמד בהצלחה בבחינות הנערכות מטעם המועצה.
 - התמחה בראיית חשבון במשך שנתיים לפחות.
- מועצת רואי החשבון רשאית לסרב לתת רשיון אם מצאה כי מבקש הרשיון אינו ראוי מבחינת אופיו לשמש כרואה חשבון.

138. **האם רשאי רואה חשבון לפרסם ברבים את שמות לקוחותיו באמצעות אתר האינטרנט של משרדו,**

חוזרים וכו'?

התשובה היא שלילית. ע"פ כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל, סעיף 17(ג)4, חל איסור על רואה החשבון לפרסם את שמות לקוחותיו בעבר ובהווה.

139. האם רשאי רואה חשבון להוסיף לנייר המכתבים של משרדו גם את תוארו כעורך דין?

התשובה היא חיובית. ניתן להוסיף תואר עורך דין לנייר המכתבים של רואה חשבון. בתיקון לחוק חופש העיסוק משנת 2002, בוטל האיסור לעסוק במקביל בראיית חשבון ובעריכת דין בנסיבות שבהן לא עלול להיגרם ניגוד עניינים.

כמו כן, נידון הנושא בחוזר הלשכה מיום 20 במאי 1998 בדבר שימוש בתואר עורך דין כל ידי רואה חשבון העוסק בראיית חשבון. בחוזר זה הותר לרואה החשבון לציין כי הינו בעל תואר של עורך דין.

140. האם קיימת הגבלה על גודלו היחסי של לקוח במשרד רואי חשבון בהשוואה לכלל לקוחותיו של המשרד, מבחינת שכר הטרחה?

התשובה הינה חיובית. בהנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון משנת 2004 נקבע כי שכר טרחה בשיעור של יותר מ – 25% המתקבל מלקוח או מקבוצת לקוחות מבוקרים קשורים, יראה כפגיעה באי תלות ובלבד שלא אירע בשנים הראשונות לקיומו של המשרד או בעת ירידתו. ראה סעיף 14 להנחיות. בהחלטת הרשות לניירות ערך בדבר אי תלות של המבקר משנת 1992 החלה על מתן שירותים לחברות ציבוריות שמניותיהן נסחרות בבורסה, הוגר השיעור דלעיל כ – 15% כאשר בחישוב ההכנסה לא תובאנה בחשבון הכנסות בעלות אופי מיוחד וחד פעמי.

141. האם ניתן לשמש, בו זמנית, כמבקר הפנימי של חברה פרטית וכרואה החשבון המבקר שלה?

התשובה היא שלילית. האיסור חל מתוקף ההוראות כדלקמן:

- סעיף 3(5) בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 הגדיר כניגוד עניינים ופגיעה באי תלות מצב בו רואה החשבון המבקר עוסק כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקידו כמבקר פנימי.
- סעיף 12 (ג) (2) בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל, שם נאמר כדלקמן: "רואה חשבון המחווה דעתו על דוחות כספיים של המבוקר, לא ישמש כמבקר פנים של אותו מבוקר."

142. האם רשאי רואה חשבון מבקר להעסיק משרד רואי חשבון אחר כקבלני משנה לצורך ביקורת של דוחות כספיים, עליהם הוא מחווה דעתו?

התשובה היא חיובית ובלבד שהמבקר יקיים פיקוח ובקרה על עבודת המשרד האחר המשמש כקבלן משנה ויוודא קיומם של תקני ביקורת ודיווח רלוונטיים של לשכת רואי החשבון בישראל.

143. האם רשאי רואה חשבון מבקר לשמש כרואה חשבון מבקר של דוחותיה הכספיים של חברה פרטית, בה משמש אחיו בתפקיד החשב?

התשובה הינה שלילית בחברה ציבורית וחיובית במגבלות מסוימות בחברה פרטית.

בסעיף 10 בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל נאמר כדלקמן:

" רואה החשבון לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שאדם ממשרדו, קרובו של רואה החשבון המבקר או בן משפחה שלו, מכהן כנושא משרה אצל הלקוח, בתקופת הדוח או בשנה שקדמה לה. על אף האמור לעיל, ניתן לערוך ביקורת מבוקר שהוא חברה פרטית, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת ובלבד שניתן לכך גילוי...".

144. **האם רשאי רואה חשבון מבקר לדווח לרשויות על פעולה בלתי חוקית שבוצעה ע"י לקוחו ואשר נתגלתה**

על ידו במהלך ביקורת דוחותיה הכספיים?

התשובה היא שלילית. בסעיף 5 לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל נאמר כדלקמן: " חבר לא יגלה לאחר דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שרות מקצועי ללקוח ושיש לו קשר ענייני לשרות המקצועי הניתן לאותו לקוח, אלא אם כן הסכים הלקוח, או אם חייב לגלותו ע"פ דין, או שגילוי דרוש למילוי תפקידו." על רואה החשבון להפנות בכתב את תשומת ליבה של הנהלת הגוף המבוקר לפעילות הבלתי חוקית שנמצאה על ידו ולהמליץ בפניה לפעול לאלתר לתיקון או לביצוע כל הדרוש בעניין זה. רצוי גם כי רואה החשבון ישקול קבלת ייעוץ משפטי בעניין זה.

145. **האם כתוצאה מתלונה שהוגשה ללשכת רואי חשבון כנגד רואה החשבון, יכולה הלשכה להטיל על רואה**

חשבון סנקציות כספיות ו/או לשלול את רשיונו?

לבתי הדין של לשכת רואי חשבון בישראל סמכות להטיל על חבר בלשכה עיצומים כספיים הכוללים: תשלומים לקופת הלשכה, תשלום הוצאות הדיון וכן כל פיצוי או חיוב אחר. ללשכת רואי החשבון בישראל אין סמכות לשלול את רשיונו של רואה החשבון. סמכות זו מוקנית אך ורק למועצת רואי חשבון.

146. **האם יכול רואה חשבון שאינו מתמצא במלאי הנפקד להיות נוכח במפקד מלאי?**

התשובה היא חיובית. על פי הוראות גל"ד 83 נדרש רואה החשבון לפקח על הנהלים הפרוצדורליים הקשורים במפקד המלאי כגון: פיקוח על נאותות רשימות המלאי, ספרור, חתימות, אי מעורבות המחשנאים בספירה וכו' ואינו נדרש לפקוד את המלאי בעצמו ועל כן לא נדרשת התמצאות במלאי.

147. **האם כאשר נערכת ביקורת שוטפת במהלך התקופה, ניתן להסתמך רק על אישורי יתרות**

מספקים בסוף השנה?

התשובה היא שלילית. גם כאשר נערכת ביקורת שוטפת יש צורך לעבור על רישומי הנהלת החשבונות בחברה לתום שנה ולעקוב אחר תנועות שחלו ממועד הביקורת השוטפת ועד לתום שנה וזאת בנוסף ולא במקום קבלת אישורי יתרות מספקים.

148. **האם בביקורת שכר עבודה יש משמעות לבדיקת כרטיסי העובד המצויים במחלקת משאבי אנוש?**

התשובה היא חיובית. בדיקת כרטיסי העובד המצויים במחלקת משאבי אנוש היא נוהל ביקורת משמעותי ביותר בביקורת שכר עבודה לעניין איתור עובדים פיקטיביים, דרוג ודרגת העובד, הסכמי העסקה, תוספות, בונוסים, קידום וכו'.

149. **האם בעל מניות, אשר קיבל דיבידנד שלא בהתאם להוראות חוק החברות, מחוייב בכל**

מקרה להחזיר לחברה את סכום הדיבידנד שקיבל?

התשובה היא שלילית. לפי סעיף 310 לחוק החברות, בעל מניות אשר הוכיח כי לא ידע או לא היה עליו לדעת כי חלוקת הדיבידנד בוצעה בניגוד למבחנים שנקבעו בסעיף 302 לחוק החברות (מבחן הרווח ומבחן יכולת הפירעון) ישוחרר מהחובה להחזיר לקופת החברה את הכספים שקיבל כדיבידנד.

150. האם רשאי הרשות לניירות ערך להטיל סנקציות על רואה חשבון מבקר שנתן חוות דעת בנוסח האחיד

על דוחותיה הכספיים של חברה ציבורית שלא נערכו בהתאם לתקנות ני"ע?

התשובה היא שלילית. האחריות על תוכן הדוחות הכספיים ועל עריכתם מוטלת בראש ובראשונה על החברה והיא זו הצפויה לסנקציות מרשות ני"ע. מעבר לכך, גם לו היה כשל בביקורתו של רואה החשבון המבקר אין הרשות לני"ע מהווה גורם שיפוטי בעבורו והיא רשאית להגיש תלונה בגין רשלנות למועצת רואי החשבון ולבית המשפט שהם המוסדות המוסמכים לעניין הטלת סנקציות על רואה החשבון.

151. האם רואה חשבון מבקר יכול להתעלם בביקורת של דוחות כספיים מטעויות לא מהותיות שנעשו

במכוון ע"י הנהלת הגוף המבוקר?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון אינו יכול להתעלם מטעויות לא מהותיות שנעשו במכוון ע"י הנהלת הגוף המבוקר. ע"פ טיוטת החלטת רשות ני"ע בדבר "מהותיות בדוחות הכספיים" וע"פ עמדת רשות ני"ע בארה"ב כפי שבאה לידי ביטוי ב – SAB 99, בקביעת המהותיות, יש להתחשב הן באלמנטים כמותיים והן באלמנטים איכותיים. ע"פ הפרסומים דלעיל, טעויות שנעשו במכוון, אף אם אינן מהותיות מבחינה כמותית, מהוות אינדיקציה לכך שהטעות הינה למעשה מהותית והיא עלולה להשפיע על ההחלטות של המשתמשים בדוחות הכספיים. כמו כן, מספר טעויות לא מהותיות עלולות להצטבר לכדי טעות מהותית.

152. הסבר את המושג "רואי חשבון מבקרים משותפים" ("JOINT AUDITORS") ואת חלוקת האחריות

ביניהם.

מצב בו יותר ממשרד רואי חשבון אחד, משמשים במשותף כרואי חשבון מבקרים של הרשות המבוקרת והינם חתומים ביחד על דוח רואי החשבון המבוקרים. בסעיף 156 לחוק החברות נאמר כי חברה רשאית למנות מספר רואי חשבון מבקרים שיבצעו במשותף את עבודת הביקורת. רואי החשבון המשותפים אחראים, כל אחד בנפרד, כלפי היישות המבוקרת, בעליה וכו' לאמור בחוות דעתם לגבי הדוחות הכספיים. כלומר, אין הם מתחלקים באחריות, גם אם חילקו ביניהם את עבודת הביקורת ואת שכר הטרחה בגינה.

153. האם רשאי רואה חשבון לפרסם את שמות לקוחותיו באמצעות אתר האינטרנט של משרדו, חוזרים וכו'?

התשובה היא שלילית. ע"פ סעיף 17(ג)4 לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל, חל איסור על רואה החשבון לפרסם את שמות לקוחותיו בעבר ובהווה.

154. האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים השייכים ללקוח החייב לו כספים בגין שירותים שניתנו לו?

התשובה היא חיובית. בפס"ד שניתן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בחודש יוני 2001, בעניין רוי"ח אזולאי, נפסק כי רואה החשבון רשאי לעכב מסמכים של לקוח החייב לו כספים בגין שירותים שהוענקו לו כערוכה עד שיסולק החוב. בפס"ד שניתן בבית משפט השלום בתל אביב, בחודש נובמבר 2005, בעניין רוי"ח בלה כהן, נפסקה פעם נוספת זכותו של רואה החשבון לעכב מסמכים של לקוח, אך זו הותנתה בהגשת תביעה כספית על ידו לבית המשפט בעניין שכר הטרחה, תוך זמן סביר. בתי המשפט לא הבחינו בין סוגי מסמכים והחילו את זכות העכבון גם על ספרי החשבונות של הלקוחות, מסמכי הנהלת החשבונות וכו"ב שהועברו לרואה החשבון.

155. **האם קיימת הגבלה על גודלו היחסי של לקוח במשרד רואי חשבון בהשוואה לכלל לקוחותיו של המשרד, מבחינת שכר הטרחה?**
 התשובה הינה חיובית. בסעיף 14 להנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון משנת 2004 נקבע כי שכר טרחה בשיעור של יותר מ – 25% המתקבל מלקוח או מקבוצת לקוחות מבוקרים קשורים, ייראה כפגיעה באי תלות ובלבד שלא אירע בשנים הראשונות לקיומו משל המשרד או בתקופת דעיכתו. בהחלטת רשות ני"ע בדבר אי תלותו של המבקר משנת 1992, החלה על מתן שירותים לחברות ציבוריות שמניותיהן נסחרות בבורסה, הוגדר השיעור דלעיל כ – 15%, כאשר בחישוב ההכנסה לא יבואו בחשבון הכנסות בעלות אופי מיוחד וחד פעמי.
156. **האם רשאי רואה חשבון להשקיע במניות של חברה פרטית שדוחותיה הכספיים מבוקרים על ידו?**
 התשובה היא שלילית. על פי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות של רואי חשבון, חזקה שרואה החשבון המבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעת אי תלותו אם הוא מחזיק בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו.
157. **האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל את שכר טרחתו עבור ביקורת של דוחות כספיים ומתן שירותים נלווים לחברה, באמצעות מוצרים ושירותים בתחום עיסוקה של החברה?**
 התשובה היא שלילית. לפי סעיף 2.2 להנחיות רשות ני"ע חל איסור על קבלת שכר טרחה שאינו בכסף. ע"פ הנחיות לשכת רואי חשבון תיפגע אי התלות אם רואה החשבון יקיים קשר כלכלי עם הלקוח.
158. **האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל הלוואה מחברה פרטית, שדוחותיה הכספיים מבוקרים ע"י המשרד בו הוא שותף?**
 התשובה היא שלילית. על פי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות רואי חשבון, אי התלות תיפגע, אם רואה החשבון יקיים קשר כלכלי עם הלקוח, לרבות קבלת הלוואה אלא אם מדובר בתאגיד בנקאי, בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל.
159. **האם ניתן להוציא דוח סקירה על דוחות כספיים ביניים בלתי מבוקרים בנוסח האחיד, במקרה בו נתגלו בחברה ליקויים חמורים בבקרה הפנימית?**
 התשובה היא חיובית ובתנאי שלא נמנע מרואה החשבון ליישם אותם נהלי סקירה שיאפשרו לו להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית ושנתקבלו ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. סעיף 11 לגל"ד 47 של לשכת רואי חשבון בדבר סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים קובע שאם נתגלו נקודות תורפה במערך הבקרה הפנימית, על מבקר החשבונות לשקול, אם יש בהן כדי למנוע את השלמת סקירתו ולהודיע למנהלים הבכירים ולדירקטוריון, או לועדת הביקורת שלו, על קיום נסיבות כאמור. עם זאת, סביר להניח שליקויים חמורים בבקרה הפנימית אצל המבוקר יקשו על עריכת הסקירה ועלולים לחייב את הרחבתה.

160. האם רשאי רואה חשבון מבקר לקבל כתב שיפוי מבעלי מניות של חברה המבוקרת על ידו, לפיו ישופה

על ידם בשל נזקים שייגרמו לו בשל תביעות שתוגשנה נגדו בקשר לעבודתו כרואה החשבון המבקר של החברה?
 התשובה היא שלילית. בסעיף 166(ב) לחוק החברות נאמר כי חברה או מי מטעמה, לא ישפו, בין במישרין ובין בעקיפין, את רואה החשבון המבקר, בשל חיוב שהוטל עליו עקב הפרת אחריותו המקצועית או עקב אי קיום חובה אחרת המוטלת עליו על פי דין.

קבלת כתב שיפוי מהווה פגיעה באי תלותו של המבקר בגוף המבוקר. על רואה החשבון המבקר לבצע את עבודתו על פי תקני ביקורת, בזהירות ובמיומנות המקצועית הראויה ולנקוט בנהלי ביקורת הנחוצים על פי שיקול דעתו באופן שיהוו בסיס מהימן לחוות דעתו. שיפוי כספי מפני תביעות בשל רשלנות מקצועית יוכל לקבל באמצעות רכישת פוליסת ביטוח מתאימה.
 הוראה מפורשת בעניין זה קיימת בסעיף 5.7 להנחיות רשות ני"ע בדבר אי תלות.

161. האם רשאי רואה חשבון לאשר לבנק לבקשת לקוחתו את זכויות החתימה בשם החברה וכי אלה נתקבלו

בהתאם להוראות מסמכיה המחייבים של החברה?

התשובה הינה שלילית. אין רואה החשבון יכול לאשר כי זכויות החתימה בשם החברה נתקבלו בהתאם למסמכיה המחייבים של החברה שכן עניין זה הינו משפטי ואינו בתחום עיסוקו של רואה החשבון.

162. האם רשאי רואה חשבון לחוות דעה על דוחותיה הכספיים של חברה פרטית להנהלת חשבונות הנמצאת

בבעלותו המלאה?

התשובה היא שלילית. לפי הנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות אסור לרואה החשבון המבקר להיות בעל מניות במבוקר.

163. האם חייב רואה החשבון לנקוט בנהלי ביקורת שיביאו למניעת טעויות והונאות במבוקר?

התשובה היא שלילית. האחריות על מניעת טעויות והונאות מוטלת על הנהלת הגוף המבוקר באמצעות נהלי בקרה פנימית, פונקצית המבקר הפנימי, ועדת הביקורת בדירקטוריון ועוד'.
 עם זאת, מוטלת על רואה החשבון המבקר נקיטת נהלי ביקורת אקטיביים, כחלק בלתי נפרד מעבודת הביקורת שהוא מבצע, לגילוי וחשיפה של טעויות והונאות עם אכן היו כאלה.

164. האם חייב רואה החשבון להיות נוכח במפקד המלאי של לקוחו, המצוי במחסני ערובה?

התשובה הינה שלילית. גל"ד 83 אינו מחייב את נוכחותו של רואה המבקר במפקד מלאי, לא כל שכן כשהמלאי נמצא במחסני ערובה. בדרך כלל יש לקבל אישור מהנהלת מחסני הערובה הכולל פירוט כמותי של פריטי המלאי השייכים למבוקר והמצויים במחסני הערובה. עם זאת, כאשר מוחזקת במחסני הערובה כמות מלאי שהיא מהותית ביחס לכלל המלאי המצוי אצל המבוקר מומלץ ורצוי ביותר לתאם מפקד מלאי במחסני הערובה בנוכחות נציגי הנהלת מחסני הערובה, נציגי הגוף המבוקר ונציג מטעם רואה החשבון המבקר.

165. האם חייב רואה החשבון המבקר לבחון את נהלי הקבלה והמינוי של עובדים לתפקידים שונים בארגון

כחלק מביקורת סעיף הוצאות שכר ונלוות?

התשובה היא חיובית. הליכי קבלה ומינוי של עובדים לתפקידים בארגון יכולים ללמד על איכות הבקרה הפנימית בארגון ואם הם מבוצעים באופן נאות, להקטין למינימום את האפשרות של החדרת עובד פיקטיבי למערכת השכר.

166. **האם כל חברה חייבת בהכנת דוחות כספיים המבוקרים על ידי רואה חשבון?**
 התשובה היא שלילית. לפי סעיף 158 לחוק החברות, חברות אשר אין להן פעילות ואשר לציבור אין עניין בהן אינן חייבות במינוי רואה חשבון מבקר.
167. **האם רשאי רואה חשבון לאשר, לבקשת חברה המבוקרת על ידו, את מורשי החתימה בשם החברה?**
 התשובה היא שלילית. רואה החשבון אינו רשאי לאשר את מורשי החתימה. הוא רשאי לאשר כי מורשי החתימה הם פלוני, אלמוני לפי מסמכי החברה, קרי, אישור התאמה, אך לא אישור של מורשי חתימה.
168. **האם יכול רואה החשבון להסתמך בביקורת הדוחות הכספיים של חברה בעניין תביעות תלויות, על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובד שכיר שלה?**
 התשובה היא חיובית. ניתן להסתמך על חוות דעת יועץ משפטי שכיר בחברה בעניין תביעות תלויות אם כי על רואה החשבון להביא בחשבון את הבעייתיות הכרוכה בקשרי התלות בין היועץ המשפטי לבין החברה.
169. **האם רשאי רואה החשבון להעביר לעיון הגוף המבוקר על ידו את תוכנית הביקורת שנערכה על ידו לצורך ביקורת דוחותיו הכספיים?**
 התשובה היא שלילית. לפי תדריך של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר שמירת מסמכים חל איסור מוחלט על רואה החשבון להעביר לידיעת הלקוח מסמכים המכילים את התשתית ואת העקרונות העומדים בבסיס עבודת הביקורת לרבות תכנית הביקורת.
170. **האם יכול רואה החשבון להוציא אישור על נכונותם של נתונים כמותיים המדווחים על ידי לקוחו כגון: כמויות שיוצרו ו/או נמכרו על ידי הלקוח, מספר מועסקים וכו'?**
 התשובה היא שלילית. לא ניתן לאשר נתונים כמותיים, ניתן לתת דוח מיוחד במתכונת חו"ד על מסמך מקור של החברה המכיל תחשיב או ריכוז נתונים כמותיים מסוימים.
171. **האם כל חברה חייבת במינוי רואה חשבון מבקר?**
 התשובה היא חיובית. כל חברה, בין ציבורית ובין פרטית, חייבת למנות רואה חשבון למעט חברות שלציבור אין עניין בהן ואשר מחזור הכנסותיהן אינו עולה על 500,000 ש"ח.
172. **האם כל חברה ציבורית חייבת במינוי מבקר פנימי?**
 התשובה היא חיובית. סעיף 146(א) לחוק החברות קובע כי: "דירקטוריון של חברה ציבורית ימנה מבקר פנימי..."
173. **האם רואה חשבון מבקר של חברה פרטית רשאי לשמש בו זמנית כמבקר הפנימי שלה?**
 התשובה היא שלילית. האיסור חל מתוקף ההוראות כדלקמן:
 סעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), התשס"ג, 2003 המגדיר כניגוד עניינים "עיסוק כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקידו כמבקר פנימי."
 סעיף 12(ג) בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל שם נאמר כדלקמן: "רואה חשבון המחווה דעתו על דוחות כספיים של מבוקר לא ישמש כמבקר הפנים של אותו מבוקר."

174. מי מוסמך להביא לסיום כהונתו של רואה החשבון המבקר של חברה ?

הגוף המוסמך להביא לסיום כהונתו של רואה החשבון הוא האסיפה הכללית. בחברה ציבורית הדנה בסיום כהונתו של רואה החשבון (לרבות בדרך של אי חידוש כהונתו) תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית לאחר שניתנה לרואה החשבון הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפניה על פי סעיף 162(א) לחוק החברות.

175. מי קובע את שכרו של רואה החשבון המבקר של חברה ?

בסעיף 165(א) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "שכרו של רואה החשבון המבקר עבור פעולת ביקורת ייקבע בידי האסיפה הכללית, או בידי הדירקטוריון, אם הסמיכה אותו האסיפה הכללית לכך ובהתאם לתנאי ההסמכה או אם נקבע הדבר בתקנון ובהתאם לקבוע בו.

176. האם רשאי רואה חשבון להוסיף לנייר המכתבים של משרדו גם את התואר עורך דין?

התשובה היא חיובית. הנושא נידון בחוזר הלשכה מיום 20 במאי 1998 בדבר שימוש בתואר עורך דין על ידי רואה חשבון העוסק בראיית חשבון. בחוזר זה הותר לרואה החשבון לציין כי הינו בעל תואר של עורך דין.

177. האם רשאי רואה חשבון להעסיק משרד רואי חשבון אחר כקבלני משנה, לצורך ביקורת של דוחות כספיים, עליהם הוא מחווה את דעתו?

התשובה היא חיובית ובלבד שהמבקר יקיים פיקוח ובקרה על עבודת המשרד האחר המשמש כקבלן משנה ויוודא כי:

- כל העובדים הינם בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
- כי העובדים והמשרד בו הם מועסקים הינם בלתי תלויים בגוף המבוקר.
- כי הביקורת תבוצע בזהירות המקצועית הראויה.
- כי עבודת הביקורת תוכננה כיאות וקיום פיקוח נאות על עבודת המבקרים.

178. האם ניתן להוציא דוח רואה חשבון מבקר בנוסח האחיד (ללא הסתייגות) על דוחות כספיים של חברה

הכוללים מאזן ודוח רווח והפסד בלבד, ללא דוח על השינויים בהון העצמי ו/או ללא דוח על תזרימי המזומנים ?
התשובה היא שלילית. ניתן להוציא חוות דעת בנוסח האחיד על דוחות כספיים של חברה שאינם כוללים דוח על תזרימי המזומנים בתנאי שדוח זה אינו מוסיף מידע משמעותי כאמור בסעיף 3.1.1. לגל"ד 51 אך לא ניתן להוציא חוות דעת בנוסח האחיד על דוחות כספיים של חברה שאינם כוללים דוח על השינויים בהון העצמי.

179. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה החשבון המבקר של חברה, שבעל מניות בה, הינו שותפו של רואה החשבון במיזם עסקי ?

התשובה היא שלילית. בסעיף 11 להנחיות לשכת רואי חשבון בדבר אי תלות נאמר כדלקמן: "רואה החשבון המבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שהוא או קרובו קיימו, במישרין או עקיפין, לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם, קשר כלכלי עם הלקוח במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה."

180. האם רואה חשבון רשאי לפעול בו זמנית כרואה חשבון וכבעל עסק למכירת חומרי בנין?

התשובה היא חיובית ובתנאי שהשירותים בתחום עסקי חומרי הבניין לא יינתנו מאותו משרד בו ניתנים שירותי ראיית חשבון שכן בהתאם לסעיף 15 של כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל: "משרד בו נותן חבר, הן בעצמו והן במסגרת תאגיד, שירות מקצועי, לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית העלולה לפגוע בכבוד המקצוע" ובתנאי שהשירותים בתחום עסקי חומרי הבניין לא יצרו ניגוד עניינים עם העיסוק בראיית חשבון שכן בחוק יסוד חופש העיסוק, התשס"ב, 2002 נאמר כדלקמן: "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."

181. האם רשאי רואה חשבון להתעלם מפניית רואה החשבון שהחליפו כרואה חשבון מבקר של חברה,

בבקשה לאשר כי אין לו התנגדות שיקבל על עצמו את המינוי כרואה החשבון המבקר של החברה.

התשובה היא שלילית. על פי כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית חייב רואה החשבון המוחלף להשיב לרואה החשבון המחליף תוך 15 ימי עסקים ואם לא יעשה כן תוטל עליו סנקציה אוטומטית – רואה החשבון המחליף יוכל להתחיל בתפקידו באופן אוטומטי ולא תוכל להיטען כל טענה כנגד מינויו.

182. האם רשאי רואה חשבון להמשיך ולשמש כרואה החשבון המבקר של חברה שלא שילמה לו את שכר

טרחתו מזה חמש שנים.

התשובה היא שלילית. אם מדובר בחברה ציבורית, קיים איסור מפורש עקב פגיעה באי תלות בהתאם לסעיף 2.5 להנחיות רשות ני"ע בדבר אי תלות. אם מדובר בחברה פרטית הרי שלא נאמר דבר בהנחיות אי תלות של לשכת רו"ח אולם נראה כי הדבר מהווה פגיעה באי תלות נראית.

183. האם רשאי רואה חשבון להעביר לעיון הגוף המבוקר על ידיו את תוכנית הביקורת שנערכה על ידיו

לצורך ביקורת דוחותיו הכספיים?

התשובה היא שלילית. תדריך לשכת רואי חשבון בדבר שמירת מסמכים קובע מפורשות כי אין למסור ללקוח מסמכים המהווים את תשתית עבודת הביקורת ותוכנית הביקורת שהוכנה על ידי המבקר מהווה את אחד מהמסמכים הללו.

184. האם רשאי רואה חשבון להוסיף לנייר המכתבים של משרדו גם את תוארו כעורך דין?

התשובה היא חיובית. אין כל מניעה כיום לעסוק בו זמנית בשני העיסוקים ולכן ניתן לציין את שני התארים על גבי נייר המכתבים שלו.

185. האם רשאי רואה חשבון להעסיק משרד רואי חשבון אחר כקבלני משנה, לצורך ביקורת של דוחות

כספיים, עליהם הוא מחווה את דעתו?

התשובה היא חיובית. מותר לרואה החשבון לפי תקן 8 – תכנון ופיקוח להעסיק עוזרים בעלי הכשרה מקצועית ראויה ועוזרים אלו יכולים להיות גם קבלני משנה ובלבד שרואה החשבון יהיה מסוגל לתכנן את עבודתם, לפקח על ביצועה ולהסיק ממנה את המסקנות הרלוונטיות כיוון שבסופו של דבר, הוא לבדו, נושא באחריות על חוות דעתו.

186. האם שותפות של רואי חשבון במשרד לראיית חשבון מחייבת רישומה כ"שותפות רשומה"?

סעיף ו' התשובה היא שלילית. חוק רואי חשבון אינו מחייב צורת התאגדות כזו או אחרת לרואי החשבון להוציא האיסור להתאגד כחברה בע"מ.

187. **האם חייב רואה החשבון או עוזרו להיות נוכח בעת מפקד המלאי על ידי הגוף המבוקר?**
 התשובה היא שלילית. גל"ד 83 אינו מחייב את רואה החשבון או את עוזרו להיות נוכחים במפקד המלאי. יחד עם זאת, ממליץ גילוי הדעת על נוכחות כזו כנוהל ביקורת מרכזי בדרך לאימות נאותות הסעיף בדוחות הכספיים.
188. **האם על רואה החשבון להתייחס בחוות דעתו על הדוחות הכספיים לכך שלא ניתן גילוי בדוחות הכספיים לעובדה שנכסי החברה אינם מבוטחים?**
 התשובה היא שלילית. מדובר בהחלטה עסקית לכל דבר ועניין שאינה שונה מכל החלטה עסקית אחרת שמקבלת הנהלת החברה ואין לה ולא כלום עם הדוחות הכספיים.
189. **האם דוח גיול חייבים נועד להציג את מועד פרעונם הצפוי של חובות החייבים ובתור שכזה לשמש ככלי עזר להערכת טיב החייבים?**
 התשובה היא שלילית. דוח גיול חייבים הוא דוח הסטורי שנועד להציג את משך הזמן שהחוב קיים במערכת הנהלת החשבונות והוא אינו ניחן ביכולת נבואית להעריך האם ומתי יפרע החוב.
190. **האם בדוחות הכספיים השנתיים של חברה חייב להיות מידע כלשהו המעיד על עיסוקה של החברה?**
 התשובה היא חיובית. בדוחות כספיים מופיע מידע תמציתי על פעילותה העיקרית של החברה. לרוב ניתן מידע זה במסגרת הביאור על "המדיניות החשבונאית."
191. **האם ניתן לקזז בין היתרות הקיימות בשני סניפי בנקים שונים, השייכות לאותה חברה, כאשר יתרה אחת בחובה ויתרה אחת בזכות?**
 התשובה היא שלילית. יתרת בנק בחובה היא למעשה הלוואה לזמן קצר שקיבלה החברה מהבנק ולכן אינה עונה כלל להגדרת מזומנים לפי גל"ד 51 ויש להציגה במאזן בסעיף התחייבויות שוטפות.
192. **האם בעל מניות, אשר קיבל דיבידנד שלא בהתאם להוראות חוק החברות, מחוייב בכל מקרה להחזיר לחברה את סכום הדיבידנד שקיבל?**
 התשובה היא חיובית לפי סעיף 310 לחוק החברות אלא אם כן הוכיח שלא ידע או שלא היה עליו לדעת כי חלוקת הדיבידנד בוצעה בניגוד למבחן הרווח ו/או מבחן יכולת הפרעון ועל כן קיבל את הדיבידנד בתום לב.
193. **האם ניתן לוותר על בדיקת רציפות חשבונות כאשר עורכים ביקורת שוטפת על סעיף ההכנסות?**
 התשובה היא שלילית. בדיקת רציפות חשבונות היא נוהל ביקורת בסיסי וחיוני במטרה לבחון שלא הושמטו הכנסות בטעות או במזיד ולא הוצאו חשבונות כפולות.
194. **האם חלה על המנהלים חובה להתייחס במסגרת הצהרת המנהלים לאירועים שהתרחשו בתקופה שקדמה לתקופת הדיווח?**
 התשובה היא שלילית. לפי גל"ד 21 חייבים המנהלים לתת הצהרת מנהלים המתייחסת לכל תקופת הדוח וגם לתאריך שמיום המאזן ועד ליום עריכת הדוחות הכספיים בשנה העוקבת אולם בשום מקום לא נאמר כי על המנהלים לתת הצהרה המתייחסת לתקופות קודמות.

195. האם בביקורת שכר עבודה יש משמעות לבדיקת כרטיסי העובד המצויים במחלקת משאבי אנוש?
 התשובה היא חיובית. בדיקת כרטיסי עובד יכולה לאתר קיומם של עובדים פיקטיביים, לחשוף חוסר התאמה בין השכר המשולם בפועל לבין ההסכם עם העובד וכיו"ב.

196. האם כל חברה חייבת להגיש דוחות כספיים לרשם החברות?
 התשובה היא שלילית. כל חברה ציבורית מחויבת בהגשת דוחות כספיים וכך גם כל חברה פרטית שמספר חבריה מעל 50. מכאן שחברה פרטית שמספר חבריה קטן מ- 50 לא חייבת בהגשת דוחות כספיים.

197. האם ניתן לקיים ישיבת דירקטוריון לאישור הדוחות הכספיים של חברה, שלא בנוכחות מבקר החשבונות או נציגו?

התשובה היא חיובית. סעיף 168(ב) קובע כי רואה החשבון רשאי להשתתף (ההדגשה לא במקור) בכל אסיפה כללית שיוגשו בה דוחות כספיים ושלגביהם ביצע פעולת ביקורת וכן בישיבת דירקטוריון הדנה באישור דוחות כספיים. מכאן שאם לא ביקש רואה החשבון להשתתף בישיבה כזו הרי שניתן לקיימה ללא נוכחותו.

198. האם המבקר הפנימי בחברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע בתל אביב ממונה על ידי אותם גורמים שממנים את רואה החשבון המבקר של החברה?

התשובה היא שלילית. מבקר פנימי בחברה בורסאית ממונה על ידי הדירקטוריון בהמלצת ועדת הביקורת בעוד שרואה החשבון המבקר מתמנה על ידי האסיפה הכללית של בעלי המניות. (יכול להיווצר מצב של זהות ממנים כאשר האסיפה הכללית מאצילה מסמכותה לדירקטוריון לעניין מינוי רואה חשבון מבקר אך זהו החריג ולא הכלל).

199. האם רשאי רואה החשבון להתפטור מתפקידו כרואה חשבון מבקר של חברה פרטית מבלי להסביר לבעלי המניות של החברה את הסיבות להתפטרותו?

התשובה היא שלילית. רואה החשבון רשאי ובדרך כלל גם מספק מכתב להנהלה בגמר עבודת הביקורת המפרט את הליקויים שגילה במהלך עבודת הביקורת ואת המלצותיו לתיקונם. עם זאת, אין זו חובה מקצועית לתת מכתב שכזה. מכתב להנהלה הוא בגדר חובה רק כאשר ישנה דרישה ספציפית מצד רשות מסוימת (מבקר המדינה, המפקח על הבנקים ואחרים) לקבלו.

200. האם רשאי רואה החשבון המבקר לחתום על ערבות להבטחת חובותיו של בעל עניין בחברה בה הוא משמש כרואה חשבון מבקר?

התשובה היא שלילית. חתימה על ערבות כאמור מהווה פגיעה באי תלותו של המבקר בגוף המבוקר עקב היווצרות קשר כלכלי ביניהם כהגדרתו בתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003.

201. האם חלה חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד?

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 נאמר כי גילוי הדעת בא להדריך את רואה החשבון המבקר בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא לרבות רואה חשבון יחיד שאין לו עוזרים העוסק בראיית חשבון.

202. האם ניתן להימנע ממתן חוות דעת בגין נושא מסוים ולתת הסתייגות בחוות הדעת בגין נושא אחר?
 התשובה היא שלילית. ברגע שניתנת הימנעות בחוות הדעת אין משמעות לכל ציון או הערה אחרת בחוות דעת רואה החשבון המבקר שכן כל הערה כזו היא טפל ביחס לעיקר שהרי בסופו של דבר אין מחווים דעה על הדוחות הכספיים.

203. האם ניתן לחוות דעה על דוחות כספיים של חברה פרטית שבעלי מניותיה אינם מוכרים לרואה החשבון המבקר והינם מסתירים את זהותם באמצעים שונים?
 התשובה היא חיובית - ככלל אין רואה החשבון המבקר נזקק בעבודתו השוטפת לבעלי המניות, הממנים אותו באסיפה הכללית. הקשר השוטף מתבצע עם ההנהלה והדיון בדוחות הכספיים נעשה בדירקטוריון, שאינו חייב לכלול את בעלי המניות. החתימה על הדוחות הכספיים אף היא נעשית ע"י נציגי הדירקטוריון.
 על רואה החשבון המבקר לוודא שאין עסקאות בין החברה לבין גורמים "החשודים" כבעלי מניותיה, ובתור שכאלה יתכן ויהיה צורך לדווח עליהן כעסקאות עם צדדים קשורים.

204. האם יוכל מנכ"ל החברה לפטר את אחד מעוזריו של המבקר הפנימי מכיוון שלפי דעתו אין הוא ממלא את תפקידו כהלכה?
 על פי חוק הביקורת הפנימית, התשנ"ב, 1992 אין המנכ"ל רשאי לפטר עוזר של המבקר הפנימי ללא קבלת חוות דעתו המקצועית של המבקר הפנימי.

205. האם רשאי רואה חשבון שהורשע בעבירה פלילית, שלא במסגרת עיסוקו כרואה חשבון, להמשיך ולעסוק בראיית חשבון?
 התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי להמשיך ולעסוק בראיית חשבון כל עוד רשינו לא נשלל על ידי מועצת רואי החשבון. ייתכן שהרשיון לעסוק במקצוע יישלל על ידי מועצת רואי חשבון, ממי שהואשם בפלילים, עקב היותו לא ראוי מבחינת אופיו לשמש כרואה חשבון בהתאם לסעיף 4(ב) לחוק רואי החשבון.

206. האם רשאי רואה חשבון לספק שירותיו לחברה, ללא תמורה, בשנה הראשונה למינויו כרואה חשבון המבקר של החברה?
 התשובה היא שלילית. בכלל 13 לכללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל נאמר כדלקמן: "חבר לא יתן ולא יציע שירות מקצועי ללקוחו ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שירות".

207. האם בדוחות הכספיים השנתיים של חברה חייב להיות מידע כלשהו המעיד על עיסוקה של החברה?
 התשובה היא שלילית. לא נקבעו כללים המחייבים לכלול בדוחות הכספיים של חברה מידע המעיד על עיסוקה של החברה אם כי בפרקטיקה מקובל לכלול בדוחות הכספיים מידע כאמור, בביאורים לדוחות הכספיים, על מנת לסייע לקורא הדוחות הכספיים בהבנתם.

208. האם חייב רואה החשבון או עוזרו להיות נוכח בעת מפקד המלאי הנערך על ידי הגוף המבוקר?

התשובה היא שלילית. גל"ד 1 של לשכת רואי חשבון בישראל ממליץ על נוכחות המבקר בעת מפקד המלאי כאשר המלאי הוא מהותי ומתיר בדיקות חלופיות כאשר במבוקר יש ניהול מלאי תמידי תקין. גל"ד 83 של לשכת רואי חשבון בישראל קובע כי "על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על ידי תצפית על ספירת המלאי אלא אם הדבר אינו מעשי" מוסיף גל"ד 83 וקובע כי "כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו אופי ומיקום המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות לקיום פריטי המלאי ומצבו."

209. האם על רואה החשבון להתייחס בחוות דעתו על הדוחות הכספיים לכך שלא ניתן גילוי בדוחות הכספיים**לעובדה שנכסי החברה אינם מבוטחים?**

התשובה היא שלילית. ההחלטה האם לבטח את הנכסים והאם לבטח אותם על פי שווים המלא או לבצע ביטוח חלקי היא החלטה עסקית טהורה. רואה החשבון המבקר אינו מתערב בקבלת החלטות עסקיות של המבוקר בכלל ובמדיניות ניהול הסיכונים שלו בפרט.

210. האם חלה בהכרח חובת אחריות של רואה חשבון מבקר כלפי צדדים שלישיים?

סעיף ט"ו התשובה היא שלילית. חובת האחריות של רואה החשבון כלפי צדדים שלישיים קמה בהתקיים שני התנאים המצטברים הבאים:

א. בעת מתן חוות הדעת היה ידוע לרואה החשבון על קיומו של צד ג' קטגורי המתעתד להסתמך על חוות דעתו.

ב. צד ג' הסתמך על חוות דעתו של רואה החשבון המבקר הסתמכות עיוורת. זאת בהסתמך על פס"ד וינשטיין נ' קדימה.

211. האם כל חברה חייבת במינוי רואה חשבון מבקר?

התשובה היא חיובית. כל חברה, בין ציבורית ובין פרטית, חייבת למנות רואה חשבון למעט חברות שלציבור אין עניין בהן ואשר מחזור הכנסותיהן אינו עולה על 500,000 ש"ח.

212. האם כל חברה ציבורית חייבת במינוי מבקר פנימי?

התשובה היא חיובית. סעיף 146(א) לחוק החברות קובע כי: "דירקטוריון של חברה ציבורית ימנה מבקר פנימי..."

213. האם רואה חשבון מבקר של חברה פרטית רשאי לשמש בו זמנית כמבקר הפנימי שלה?

התשובה היא שלילית. האיסור חל מתוקף ההוראות כדלקמן:

• סעיף 3(5) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), התשס"ג, 2003 המגדיר כניגוד עניינים "עיסוק כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקידו כמבקר פנימי."

• סעיף 12(ג) בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל שם נאמר כדלקמן: "רואה חשבון המחווה דעתו על דוחות כספיים של מבוקר לא ישמש כמבקר הפנים של אותו מבוקר."

.214

מי מוסמך להביא לסיום כהונתו של רואה החשבון המבקר של חברה ?

הגוף המוסמך להביא לסיום כהונתו של רואה החשבון הוא האסיפה הכללית. בחברה ציבורית הדנה בסיום כהונתו של רואה החשבון (לרבות בדרך של אי חידוש כהונתו) תובא עמדתה של ועדת הביקורת בפני האסיפה הכללית לאחר שניתנה לרואה החשבון הזדמנות סבירה להביא את עמדתו בפניה על פי סעיף 162(א) לחוק החברות.

.215

מי קובע את שכרו של רואה החשבון המבקר של חברה ?

בסעיף 165(א) לחוק החברות נאמר כדלקמן: "שכרו של רואה החשבון המבקר עבור פעולת ביקורת ייקבע בידי האסיפה הכללית, או בידי הדירקטוריון, אם הסמיכה אותו האסיפה הכללית לכך ובהתאם לתנאי ההסמכה או אם נקבע הדבר בתקנון ובהתאם לקבוע בו.

.216

האם רשאי רואה חשבון המבקר לקבל את שכר טרחתו עבור טיפולו בתסקיף ההנפקה לציבור**של לקוחתו באופציות של החברה המנפיקה ?**

התשובה היא שלילית. האיסור חל מתוקף ההוראות דלקמן:

- סעיף 2(ב)4 לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ג, 2003 שם נקבע כי אי התלות נפגעת אם "הוא או קרובו מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו".
- סעיף 9(א) בהנחיות בדבר אי תלות של רואי חשבון של לשכת רואי חשבון בישראל קובע כפגיעה באי תלות מצב בו רואה חשבון "מחזיק בניירות ערך של המבוקר שהוא חברה ציבורית שניירות הערך שלה רשומים למסחר בבורסה לניירות ערך".
- סעיף 1.1 בהלחטת רשות ניירות ערך בדבר אי תלות המבקר קובע כאי תלות מצב בו " המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של המבוקר, חברה אם, חברה בת או חברה מסונפת שלו."

.217

האם רשאי רואה חשבון להתפטר מתפקידו כמבקר החשבונות של חברה מבלי לנמק**לדירקטוריון החברה את הסיבות להתפטרותו ?**

התשובה היא חיובית. על פי חוק החברות אין חובה על רואה החשבון המבקר להסביר לבעלי המניות של החברה את הסיבות להתפטרותו ובתנאי שההתפטרות אינה בנסיבות שיש בהן עניין לבעלי המניות בחברה שכן אז עליו להודיע לדירקטוריון את סיבת התפטרותו.

.218

האם רשאי רואה חשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון באמצעות חברה בע"מ ?

התשובה היא שלילית. על פי סעיף 6א לחוק רואי החשבון, התשט"ו, 1955 רשאי רואה חשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון באמצעות חברת רואי חשבון ובלבד שהתקיימו תנאים מסויימים שאחד מהם הוא שלחברה אין הגבלה על ערבות חברה.

219. הסבר את המונח "דירקטורים חיצוניים" (דח"צ) ואת החובה למינויים.

דירקטורים חיצוניים הינם דירקטורים בחברה ציבורית שבין היתר, הם אינם בעלי זיקה לחברה ו/או לבעל השליטה בה ו/או לתאגיד אחר שבשליטת החברה או בעל שליטה בה.

בחברה ציבורית יכהנו שני דירקטורים חיצוניים, הם נבחרים לשלוש שנים עם אפשרות להארכת המינוי לשלוש שנים נוספות ונקבעו לגביהם בחוק החברות כללים מיוחדים, לרבות בדבר דרך מינויים, הפסקת כהונתם, תגמולם וכיו"ב.

220. האם דירקטוריון חברה יכול למנות אדם אחד בלבד?

התשובה היא חיובית. על פי סעיף 99 לחוק החברות בחברה פרטית ניתן לקיים דירקטוריון המונה אדם אחד.

221. האם חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד של רואה חשבון יחיד – SOLE**?PRACTITIONER**

התשובה היא חיובית. בסעיף 4 לגל"ד 67 בדבר בקרת איכות במשרדי רואי חשבון נאמר כדלקמן:

"גילוי דעת זה בא להדריך את רואה החשבון בדבר בקרת איכות במשרדו והוא מתייחס לכל משרד בכל גודל שהוא לרבות רואה חשבון יחיד אין לו עוזרים. לעניין זה, רואה החשבון היחיד יקיים את גילוי דעת זה בהתאמות המתחייבות."

222. האם ניתן להוציא דוח רואה חשבון בנוסח האחיד (ללא הסתייגות) על דוחות כספיים של**חברה הערוכים על בסיס מזומנים?**

התשובה היא שלילית. כללי חשבונאות מקובלים מחייבים דיווח על בסיס מצטבר וסטיה ממנו מחייבת הסתייגות או מתן חוות דעת שלילית בדוח רואה החשבון המבקר. עם זאת, קיימים גופים הפועלים בתחומים שונים בהם מקובל דיווח על בסיס השונה מבסיס צבירה כגון רשויות מקומיות המדווחות על בסיס מזומנים מתוקן. בנסיבות אלו נקבע נוסח מיוחד של דוח רואה החשבון המבקר המצייין כי הדוחות הכספיים נערכו על פי הנחיות המהוות בסיס דיווח השונה מכללי חשבונאות מקובלים.

223. מי הם החותמים על דוחות כספיים שנתיים של חברות פרטיות ושל חברות ציבוריות שמניותיהן**נסחרות בבורסת ניירות ערך בתל אביב ?**

בחברה פרטית דוחות כספיים שנתיים יאושרו בידי הדירקטוריון ויחתמו בשמו על פי סעיף 171(ג) לחוק החברות. בחוק לא נקבע מי הם החותמים בשם הדירקטוריון ולא נקבעה הבחנה בין חברות ציבוריות לחברות פרטיות ובין דוחות כספיים שנתיים לדוחות ביניים.

בחברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לני"ע בתל אביב דוחות כספיים שנתיים יחתמו על ידי יו"ר הדירקטוריון, המנכ"ל ונושא המשרה הבכיר בתחום הכספים. זאת, על פי תיקון לתקנה 9 [לגבי דוחות כספיים שנתיים] ובתיקון לתקנה 46 [לגבי דוחות ביניים] בתקנות ניירות ערך [דוחות תקופתיים ומידיים] [תיקון מס' 2], התשס"ג, 2003.

- 224. האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים השייכים ללקוח החייב לו כספים בגין שירותים שנתנו לו ?**
 התשובה היא חיובית. ע"פ פסק דין שניתן בבית המשפט המחוזי בבאר שבע בחודש יוני 2001, רואה חשבון זכאי לעכב מסמכים של לקוח החייב לו כספים בגין שירותים שהוענקו לו כערובה עד שיסולק החוב.
- 225. האם יכול רואה חשבון לחוות דעתו על דוחותיה הכספיים השנתיים של חברה, שמנהלה הכללי מסרב לחתום על הצהרת המנהלים, בעניין הדוחות הכספיים?**
 התשובה הינה שלילית. בגל"ד 21 בדבר הצהרת מנהלים נקבע כדלקמן: "החותמים על הצהרת מנהלים יהיו מנהלים שלפי מיטב ידיעתו של המבקר אחראים לעניינים שהצהרה דנה בהם- בדרך כלל המנכ"ל והאחראי על ענייני כספים וחשבונאות... סרבו המנהלים לבקשת המבקר להמציא הצהרת מנהלים בכתב, יראה בכך הגבלה בביצוע הביקורת המחייבת הימנעות כללית בחוות הדעת..."
- 226. האם כל חברה חייבת בהכנת דוחות כספיים המבוקרים על ידי רואה חשבון?**
 התשובה היא שלילית. לפי סעיף 158 לחוק החברות אשר אין להן פעילות ואשר לציבור אין ענין בהן אינן חייבות במינוי רואה חשבון מבקר.
- 227. האם רשאי רואה חשבון לאשר, לבקשת חברה המבוקרת על ידו, את מורשי החתימה בשם החברה?**
 התשובה היא חיובית. ניתן לאשר מורשי חתימה בחברה על סמך פרוטוקול של ישיבת דירקטוריון הדנה בענין.
- 228. האם יכול רואה החשבון להסתמך בביקורת הדוחות הכספיים של חברה בעניין תביעות תלויות, על חוות דעתו של יועצה המשפטי של החברה שהינו עובד שכיר שלה?**
 התשובה היא חיובית. ניתן להסתמך על חוות דעת יועץ משפטי שכיר בחברה בעניין תביעות תלויות אם כי על רואה החשבון לקחת בחשבון את הבעיתיות הכרוכה בקשרי התלות בין היועץ המשפטי לבין החברה.
- 229. האם רשאי רואה החשבון להעביר לעיון הגוף המבוקר על ידו את תוכנית הביקורת שנערכה על ידו לצורך ביקורת דוחותיו הכספיים?**
 התשובה היא שלילית. לפי תדריך לשכת רואי חשבון בישראל בדבר שמירת מסמכים חל איסור מוחלט על רואה החשבון להעביר לידיעת הלקוח מסמכים המכילים את התשתית והעקרונות העומדים בבסיס עבודת הביקורת לרבות תוכנית הביקורת.
- 230. האם יכול רואה החשבון להוציא אישור על נכונותם של נתונים כמותיים המדווחים על ידי לקוחו כגון: כמויות שיוצרו ו/או נמכרו על ידי הלקוח, מספר מועסקים וכו' ?**
 התשובה היא שלילית. לא ניתן לאשר נתונים כמותיים, ניתן לתת דוח מיוחד במתכונת חו"ד על מסמך מקור של החברה המכיל תחשיב או ריכוז נתונים כמותיים מסוימים.
- 231. האם רשאי רואה החשבון לספק שירותים בתחום ראיית החשבון במסגרת חברה?**
 התשובה היא חיובית. רואה חשבון רשאי להתאגד בכל צורת התאגדות שימצא לנכון ע"פ חוק רואי החשבון ובלבד שצורת התאגדות זו לא תהיה מוגבלת בערבות (חברה בע"מ, שותפות מוגבלת וכו').

- 232. האם רשאי רואה חשבון לאשר כי החלטה של דירקטוריון החברה התקבלה כנדרש והינה תואמת את תקנון החברה?**
 התשובה היא שלילית. הסוגיה שבנידון היא סוגיה משפטית ואינה בסמכותו של רואה חשבון.
- 233. האם ייתכן מצב בו דוחות הביניים של החברה ייסקרו דרך קבע על ידי משרד רואי חשבון אחד ואילו הדוחות השנתיים שלה יבוקרו על ידי משרד רואי חשבון אחר?**
 התשובה היא שלילית. על פי גל"ד 47 אחת הסיבות שאפשר בכלל לבצע סקירה היא ההסתמכות על ההיכרות של המבקר עם החברה והידע המוקדם והנסיון שרכש כתוצאה מביצוע ביקורת על הדוחות השנתיים.
- 234. האם המבקר הפנימי בחברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה לניירות ערך בתל אביב ממונה על ידי אותם גורמים הממנים את רואה החשבון המבקר?**
 התשובה היא שלילית. רואה החשבון המבקר מתמנה ע"י האסיפה הכללית של בעלי המניות בעוד שהמבקר הפנימי מתמנה ע"י דירקטוריון החברה בהמלצת וועדת הביקורת.
- 235. האם רשאי רואה חשבון לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה מבלי להיות חבר בלשכת רואי חשבון בישראל?**
 התשובה היא חיובית. לשכת רואי חשבון בישראל היא ארגון וולונטרי שהחברות בו איננה חובה.
- 236. האם רשאי הדירקטוריון של חברה לקבוע את שכרו של רואה החשבון המבקר?**
 התשובה היא חיובית. דירקטוריון רשאי לקבוע את שכרו של רואה החשבון המבקר אם הוסמך לכך על ידי האסיפה הכללית של בעלי המניות.
- 237. האם על רואה חשבון מבקר להתייחס בחוות דעתו על הדוחות הכספיים לכך שלא ניתן גילוי בדוחות הכספיים לעובדה שנכסי החברה אינם מבוטחים?**
 התשובה היא שלילית. קבלת החלטות בדבר ביטוח או אי ביטוח של נכסים הינה החלטה עסקית טהורה של הנהלת החברה ולרואה החשבון של החברה אין יכולת להתערב בקבלת החלטות זו.
- 238. האם רשאי רואה החשבון להתעלם מטעות מהותית שנתגלתה על ידו בדוח על הכנסת החברה שהוגש לרשויות המס על ידי רואי חשבון שקדמו לו?**
 התשובה היא שלילית. לפי תדריך לשכת רואי חשבון בדבר אתיקה בתחום המס על רואה החשבון לדווח לחברה על הטעות ולדרוש את תיקונה, כמו כן, עליו לבחון אם יש לה השלכות על דוח המס לשנה הנוכחית ובמידה וכן לדרוש גם את תיקון הדוח הנוכחי. סירבה ההנהלה חייב הוא למשוך ידו מדוח ההתאמה ולא לחוות עליו דעה.

- 239. האם ניתן למנוע מרואה החשבון המבקר לעיין בפרוטוקול של חברה במסגרת ביקורת דוחותיה הכספיים בטענה כי הוא מכיל חומר סודי?**
- התשובה היא שלילית. על פי סעיף 169 לחוק החברות רשאי רואה החשבון המבקר לקבל לידי כל חומר של החברה שימצא לנכון שהוא רלוונטי לו לצורך הביקורת. השיקול בדבר בחירת החומר הוא שיקול בלעדי של רואה החשבון ואין לחברה כל סמכות להתערב כאן. מה גם שהטענה שמדובר בחומר סודי אינה רלוונטית כיוון שמעצם הגדרת תפקידו חב רואה החשבון חובת סודיות לחברה.
- 240. האם דוח גיול חייבים נועד להציג את מועד פירעונם הצפוי של חובות החייבים ובתור שכזה הוא משמש כלי עזר להערכת טיב החייבים?**
- התשובה היא שלילית. דוח גיול לקוחות נועד להציג את עומק הפיגור של החייבים כאשר הנחת המוצא העומדת מאחוריו היא שככל שהחוב ותיק יותר כך קטנים סיכויי גבייתו אולם אין בכך בכדי להעריך את מועד פרעונם הצפוי של החובות.
- 241. האם יכול רואה חשבון מבקר לתת חוות דעת בלתי מסוייגת על הדוחות הכספיים של חברה שהינה בעלת מלאי מהותי אם לא היה נוכח במפקד המלאי השנתי שנערך על ידי החברה בתום שנת הדיווח?**
- התשובה היא חיובית. אם נקט בנהלי ביקורת חלופיים שנראו לו דרושים בהתאם לנסיבות ועל סמך הנהלים הגיע למסקנה שהמלאי הוא תקין יוכל לתת חו"ד בלתי מסוייגת היות וגילוי הדעת אינו מחייב נוכחות המבקר במפקד המלאי.
- 242. האם חובה להחיל תקנים של בקרת איכות במשרד רואה חשבון יחיד?**
- התשובה היא חיובית. גל"ד 67 של לשכת רואי חשבון בישראל קובע מפורשות שיש להחיל נהלי בקרת איכות גם על משרד רואה חשבון יחיד.
- 243. האם ניתן להוציא דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שנתיים בנוסח האחיד במקרה בו נתגלו בחברה ליקויים חמורים בבקרה הפנימית על ידי רואה החשבון המבקר?**
- התשובה היא חיובית. ליקויים בבקרה הפנימית מעלים את הסיכון המובנה וסיכון הבקרה ומשפיעים על עבודת הביקורת בכך שהם יוצרים צורך להרחיב את נהלי הביקורת וליישם בדיקות בקרה נרחבות יותר, אולם עדיין, גם במצב זה, לו השתכנע המבקר כי הדוחות הכספיים נאותים או לחלופין, כי תוקנו הליקויים עליהם הצביע אין מניעה כי ייתן חוות דעת בלתי מסוייגת.
- 244. האם ניתן להסתייג בדוח רואה החשבון המבקר מחוסר הפרשה לחובות מסופקים וגם להימנע מחוות דעת עקב סירוב החברה ללא סיבה מוצדקת להמציא לרואה החשבון המבקר וזים מהותיים הדרושים לו לצורך ביקורתו?**
- התשובה היא שלילית. ע"פ גל"ד 72 של לשכת רואי חשבון בישראל אם ניתנת המנעות היא גוברת ומייתרת את כל ההערות האחרות שיש לרואה החשבון בעניין הדוחות הכספיים.
- 245. האם יוכל מנכ"ל החברה לפטר את אחד מעוזריו של המבקר הפנימי מכיוון שלפי דעתו אין הוא ממלא את תפקידו כהלכה?**

התשובה היא שלילית. לפי חוק הביקורת הפנימית לא ניתן לפטר אחד מעוזריו של המבקר הפנימי ללא קבלת הסכמתו למהלך.

246. האם יכול יו"ר הדירקטוריון לסרב לחתום על הדוחות הכספיים?

התשובה היא שלילית בחלקה. לפי תקנות ני"ע חלה חובה שהדוחות הכספיים ייחתמו ע"י יו"ר הדירקטוריון, בחברה פרטית לא נקבע דבר ועל כן שם יכול לחתום כל דירקטור על הדוחות הכספיים.

247. האם יש במתן חוות דעת חלקה של רואה החשבון המבקר ללמד על היעילות והאפקטיביות של הנהלת הגוף המבוקר?

התשובה היא שלילית. חוות דעת של רואה חשבון מבקר מלמדת על כך שהדוחות הכספיים עומדים בסטנדרט הכפול קרי, ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ומשקפים באופן נאות את מצב עסקי החברה. זאת ותו לאו.

248. האם רואה החשבון המבקר אחראי, במסגרת תפקידו, על איתור ומניעה של טעויות והונאות במערכת החשבונאית של הגוף המבוקר?

סעיף י"ג התשובה היא שלילית. ע"פ ההצעה לגילוי דעת בנושא טעויות והונאות אחראי רואה החשבון על איתור טעויות והונאות וזוהי מטרה משנית בביקורת. יחד עם זאת, אין רואה החשבון אחראי על מניעת טעויות והונאות וזהו תפקידו של מערך הבקרה הפנימית בחברה.

249. האם רשאים היועצים המשפטיים של המבוקר לסרב לתת LEGAL LETTER מחשש לחשיפת עמדתם?

התשובה היא שלילית. היועצים המשפטיים אינם רשאים לסרב לתת LEGAL LETTER זהו נוהל ביקורת הכרחי במסגרת עבודתו של רואה החשבון המבקר. יותר מכך, הטיעון לחשיפת עמדתם אינו רלוונטי כיוון שרואה החשבון המבקר חב חובת סודיות כלפי לקוחו בגין כל מידע המגיע לרשותו.

250. האם ניתן להגיש תלונה בגין עבירה על כללי האתיקה המקצועית כנגד משרד רואי חשבון המאוגד כשותפות?

התשובה היא שלילית. לא ניתן להגיש תלונה כזו. תלונה פלילית או תלונה משמעתית ניתן להגיש רק כנגד רואה חשבון יחיד ולא כנגד פירמת רואי חשבון.