

השוואת עיקרי הנושאים בדבר עקרון אי התלות בין ההוראות השונות

נושא	החלטת הרשות לניירות ערך בדבר אי תלות המבקר	הנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון כפי שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל	תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008
סוג המבוקר	חברות ציבוריות	חברות ציבוריות ופרטיות	חברות ציבוריות ופרטיות
תחולה	החל מיום 01/01/1993	החל מיום 01/01/2005	החל מיום 01/01/2009
הגדרות	כל מונח אחר שאינו לו הגדרה מיוחדת בהחלטה זו יהיה כמשמעו בחוק ניירות ערך.	עיסוק אחר - עיסוק שאינו ביקורת ואינו סקירת דוחות לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר. לענין זה, "שליטה" לרבות חזקה כי מי שמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובידו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בתאגיד-שולט בתאגיד.	עיסוק אחר - עיסוק שאינו ביקורת ואינו סקירת דוחות.
-	-	חברה ציבורית - חברה שמנייתיה רשומות למסחר בבורסה או שהוצאו לציבור על פי תשקיף.	חברה ציבורית - חברה שמנייתיה רשומות למסחר בבורסה או שהוצאו לציבור על פי תשקיף (חוק החברות) ולרבות חברה שהיא תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך.
-	-	חברה פרטית - חברה שאינה חברה ציבורית.	חברה פרטית - חברה שאינה חברה ציבורית (חוק החברות) ולמעט חברה לתועלת הציבור כמשמעותה באותו חוק.
-	-	תקופת הביקורת - התקופה השוטפת שלגביה נערכה הביקורת, לרבות פרק הזמן עד למועד שבו ניתנת חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.	לרבות פרק הזמן עד למועד שבו ניתנת חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.
-	-	עובד בכיר - אם הוא מועסק על ידי רואה החשבון המבקר - עובד המדורג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה.	עובד בכיר - אם הוא מועסק על ידי רואה החשבון המבקר - עובד המדורג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה.
-	נושא משרה - כמשמעותו בפקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג-1983, תאגיד בשליטתו או נאמן לטובתו.	נושא משרה - דירקטור, מנכ"ל מנהל עסקים ראשי, משנה למנכ"ל סמנכ"ל וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנכ"ל (לפי חוק החברות).	נושא משרה - כמשמעותו בפקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג-1983, תאגיד בשליטתו או נאמן לטובתו.
-	מבוקר - התאגיד שלגביו נערכת הביקורת.	מבוקר - מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו.	מבוקר - מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו. נערכו לו דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים - גם מי שמאוחד באותם דוחות מאוחדים.
-	-	לקוח - המבוקר ומי ששולט במבוקר. נערכו למבוקר דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים - יכלול ה"לקוח" גם כל תאגיד אחר המאוחד באותם דוחות מאוחדים שלגבי דוחותיו נערכה ביקורת על ידי רואה החשבון המבקר.	לקוח - המבוקר ומי ששולט במבוקר.
-	פירמה - רואה חשבון, שותפות של רואי חשבון, חברת רואי חשבון או כל התאגדות אחרת של רואי חשבון.	תאגיד רואי חשבון - חברת רואי חשבון (כמשמעותה בחוק רואי חשבון) או שותפות רואי חשבון.	תאגיד רואי חשבון - חברת רואי חשבון (כמשמעותה בחוק רואי חשבון) או שותפות רואי חשבון.
-	מבקר - הפירמה העורכת את הביקורת במבוקר, כל שותף או חבר בה וכל אדם העוסק בפועל בביקורת המבוקר, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.	משרד רואי חשבון - רואה חשבון מבקר וכן רואי חשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי חשבון שבו הוא שותף או חבר.	משרד רואי חשבון - רואה חשבון מבקר וכן רואי חשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי חשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו של תאגיד רואי חשבון.
-	-	רואה חשבון מבקר - רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי חשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי חשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי חשבון האמור, ולרבות רואי חשבון המועסקים בברית פיקוח כמשמעותה בסעיף 20 לפקודת האגודות השיטופיות; והכל למעט מי שפועל מחוץ לישראל דרך קבע.	רואה חשבון מטפל - רואה חשבון האחראי מטעם משרד רואי חשבון לערוך ביקורת במבוקר מסוים וכן צוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר.
-	-	בעל עניין - מי שמחזיק בחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק של התאגיד או מכאן שהתאגיד או יותר מהון המניות המונפק של התאגיד או את מנהלו הכללי, מי שמכהן כדירקטור של התאגיד או כמנהלו הכללי, או תאגיד שמחזיק עשרים וחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק שלו או מכאן שהצבעה בו או רשאי למנות עשרים וחמישה אחוזים או יותר מהדירקטורים שלו. (חוק ניירות ערך).	בעל עניין - מי שמחזיק בחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק של התאגיד או יותר מהון המניות המונפק שלו או מכאן שהצבעה בו או רשאי למנות עשרים וחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק שלו או יותר מהדירקטורים של התאגיד או את מנהלו הכללי, מי שמכהן כדירקטור של התאגיד או כמנהלו הכללי, או תאגיד שמחזיק עשרים וחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק שלו או מכאן שהצבעה בו או רשאי למנות עשרים וחמישה אחוזים או יותר מהון המניות המונפק שלו או יותר מהדירקטורים שלו. (חוק ניירות ערך).
-	-	שליטה - היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקידו של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד. חזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק 50% או יותר מסוג מסוים של אמצעי שליטה בתאגיד לענין זה "אמצעי שליטה" היום כל אחד מאלה: 1. זכות הצבעה באסיפה כללית 2. הזכות למנות דירקטורים או את המנכ"ל. (חוק ניירות ערך).	שליטה - היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקידו של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד. חזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק 50% או יותר מסוג מסוים של אמצעי שליטה בתאגיד לענין זה "אמצעי שליטה" היום כל אחד מאלה: 1. זכות הצבעה באסיפה כללית 2. הזכות למנות דירקטורים או את המנכ"ל. (חוק ניירות ערך).
-	-	החזקה - בין לבד ובין ביחד עם אחרים, בין במישרין ובין בעקיפין, באמצעות נאמן, חברת נאמנות, חברת רישומים או בכל דרך אחרת. כשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי חברה - גם בידי חברה בת שלה או חברה קשורה שלה במשמע, וכשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי יחיד-יראו יחיד ובני משפחתו הגרים עמו, או שפרנסת האחד על האחר כאדם אחד. (חוק ניירות ערך). לפי הרשות : ממעטים נאמנות עיוורת.	החזקה - בין לבד ובין ביחד עם אחרים, בין במישרין ובין בעקיפין, באמצעות נאמן, חברת נאמנות, חברת רישומים או בכל דרך אחרת. כשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי חברה - גם בידי חברה בת שלה או חברה קשורה שלה במשמע, וכשמדובר בהחזקה או ברכישה בידי יחיד-יראו יחיד ובני משפחתו הגרים עמו, או שפרנסת האחד על האחר כאדם אחד. (חוק ניירות ערך). לפי הרשות : ממעטים נאמנות עיוורת.
-	קרובו של אדם - מי שגר עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.	קרוב - בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסתו עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.	קרוב - בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסתו עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.
-	בן משפחה - בן זוג, בן, נכד, אח, הורה, הורה הורה, בן זוגו של כל אחד מהם, הורה של בן הזוג, וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם.	בן משפחה - צאצא, בן זוג, אח, אחות, הורה, ובן זוגו של כל אחד מאלה. (משמעות צאצא זה בן/בת, נכד/ה, נין/ה).	בן משפחה - צאצא, בן זוג, אח, אחות, הורה, ובן זוגו של כל אחד מאלה. (משמעות צאצא זה בן/בת, נכד/ה, נין/ה).
-	-	בן משפחה מדרגה ראשונה - צאצא, אח בן זוג הורה.	בן משפחה מדרגה ראשונה - צאצא, אח בן זוג הורה.
-	-	בן משפחה מדרגה שנייה - בן זוגו של בן משפחה מדרגה ראשונה.	בן משפחה מדרגה שנייה - בן זוגו של בן משפחה מדרגה ראשונה.

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר). התשס"ח-2008	הנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון כפי שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל	החלטת הרשות לניירות ערך בדבר אי תלות המבקר	נושא
2(ב)7 (7) המבקר קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו או שהם בעלי עניין בלקוח או שהוא או קרובו הם בעלי עניין בתאגיד שבשליטת הלקוח. שלא אחד בדוחות הכספיים של המבוקר; ואולם האמור לא יחול על קרובו של רואה החשבון המבקר שהוא בעל עניין בהיותו דירקטור או מנהל כללי של תאגיד בשליטת הלקוח שלא אחד בדוחות הכספיים של המבוקר.	9(א) המבקר או קרובו מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו. (התקנות כלליות את ההנחיה ומרחיבות יתרה)	1.1.1 המבקר (לרבות עובד בכיר בו) או קרוביהם של המבוקר בניירות ערך של המבוקר, של חברה בת או חברה אמ, חברה בת או חברה מסונפת שלו.	החזקה בניירות ערך
2(ב)8 (8) בן משפחתו שאינו קרובו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 10% ומעלה בלקוח; חריג: חברה פרטית שכל בעלי מניותיה הסיכמו בכתב וינתן גילוי לפי סעיף 16. (התקנות מחמירות ולכן גוברות על הלשכה)	9(ב) בן משפחתו של המבקר מחזיק בניירות ערך בשיעור של 20% ומעלה בלקוח. חריג: חברה פרטית שכל בעלי מניותיה הסיכמו בכתב וינתן גילוי לפי סעיף 16. (התקנות מחמירות ולכן גוברות על הלשכה)	1.1.2 בן משפחתו של המבקר מחזיק בניירות ערך של המבוקר, של חברה אמ או חברה בת שלו, ובהחזקה מהותית למחזיק או שהיא מהותית במחזקה.	
2(ב)12 (12) אדם משרד רואי החשבון מכן כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח וכן כהנהג של קרוב/בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח. חריג: בחברה פרטית לגבי בן משפחה שאינו קרוב של רואה החשבון המבקר שאינו מטפל וכן משפחה מדרגה שניה שאינו קרוב של רואה חשבון מטפל. אם כל בעלי המניות הסיכמו בכתב + גילוי לפי סעיף 4.	10(א) רואה החשבון המבקר לא יערוך ביקורת במבוקר אם ידוע לו שאדם ממשרדו, קרובו של רואה החשבון המבקר או בן משפחתו מכן כנושא משרה אצל הלקוח בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה. חריג: חברה פרטית שכל בעלי המניות הסיכמו בכתב+ גילוי לפי סעיף 16. (התקנות מחמירות ולכן גוברות על הלשכה)	1.2.1 המבקר הינו עובד/נושא משרה במבוקר/ בחברה אמ/בת או אצל נושא משרה במבוקר או בעל עניין במבוקר או שהינו שותפו של נושא משרה במבוקר. 1.2.2 קרובו של המבקר הינו נושא משרה במבוקר, בחברה אמ/בת שלו. 6.1 המבקר הינו קרובו או בן משפחתו של נושא משרה במבוקר	
2(ב)11 (11) אדם משרד רואי החשבון/קרובו/בן משפחתו של ר"ח מטפל עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח דרך קבע במהלך תקופת הביקורת. חריג: בחברה פרטית בן משפחה מדרגה שניה אם כל בעלי המניות הסיכמו בכתב+ גילוי לפי סעיף 4.	-	1.2.3 קרובו של המבקר הינו עובד בכיר במבוקר, בחברה אמ/בת שלו.	עובד/עובד בכיר/נושא משרה במבוקר.
15(א), 2(ב)10 (10) רואה החשבון המטפל או מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת המבוקר (לרבות דיונים בין השותפים במשרד רואי החשבון) עובד או מועסק או היה עובד/ מועסק (התקיימו יחסי עובד מעביד באותה שנה או בשנה שקדמה לה) על ידי הלקוח. המשך התקנות: האמור לא יחול לגבי מי שהיה עובד או הועסק באופן אחר בדין מי ששולט במבוקר בשנה שקדמה לתקופת הביקורת ושאינו רואה חשבון מטפל.	-	1.3 טרם חלפו שנתיים מאז המבקר (העוסק בפועל בביקורת) היה עובד או היה נושא משרה במבוקר, בחברה בת או מסונפת שהוא מבקר.	
12(ב)13 (13) רואה חשבון המטפל ניהל המהלך תקופת הביקורת משא ומתן עם הלקוח בנוגע להעסקתו על ידי הלקוח שלא במסגרת משרד רואי חשבון.	-	-	
11, 2(ב)6 (6) המבקר/קרובו (בתקנות תוספת: לעובד בכיר שהוא מעסיק שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת המבוקר) קיימו במישרין או בעקיפין לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם קשר כלכלי (בתקנות תוספת: או קשר עסקי מהותי) עם הלקוח (בתקנות: לרבות עם נושא משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו) במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה. (בתקנות תוספת: או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע). לענין זה קשר כלכלי: (בתקנות תוספת: לרבות עסקה חד פעמית מהותית) לרבות קשרי ספק לקוח, נתן שרות-מקבל שרות (בלשכה: למעט מתן שרותים מקצועיים ללקוח במסגרת עיסוק אחר) השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצ"ב. כמו כן, מתן הלוואות/ערבויות ללקוח או קבלת הלוואות/ערבויות מהלקוח (בתקנות: לא מצוין ערבויות אך לאור הזוהר הכלכלית בין הלוואות לערבויות הרי שלא ניתן להסיק שיש הרחבה של הנחיות הלשכה או צמצום של תקנות ניגוד עניינים)	-	מתן הלוואה/ערבות למבוקר/קרובו ע"י 1.6.1 המבוקר, חברה בת שלו, נושא משרה באחד מהם או חברה אמ/מסונפת או בעל עניין בו אלא אם כן המלווה עיסוקו בכך. העסקה בתנאי שוק (היתה ניתנת ללקוח דומה בתנאים דומים) והלווה אינו עוסק בפועל בביקורת או קרובו של העוסק בפועל	
1.1 המבוקר/קרובו (בתקנות תוספת: לעובד בכיר שהוא מעסיק שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת המבוקר) קיימו במישרין או בעקיפין לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם קשר כלכלי (בתקנות תוספת: או קשר עסקי מהותי) עם הלקוח (בתקנות: לרבות עם נושא משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו) במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה. (בתקנות תוספת: או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע). לענין זה קשר כלכלי: (בתקנות תוספת: לרבות עסקה חד פעמית מהותית) לרבות קשרי ספק לקוח, נתן שרות-מקבל שרות (בלשכה: למעט מתן שרותים מקצועיים ללקוח במסגרת עיסוק אחר) השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצ"ב. כמו כן, מתן הלוואות/ערבויות ללקוח או קבלת הלוואות/ערבויות מהלקוח (בתקנות: לא מצוין ערבויות אך לאור הזוהר הכלכלית בין הלוואות לערבויות הרי שלא ניתן להסיק שיש הרחבה של הנחיות הלשכה או צמצום של תקנות ניגוד עניינים)	-	1.6.2 מתן הלוואה/ערבות ע"י המבוקר/קרובו למבוקר/חברה אמ/בת/מסונפת או לנושא משרה באחד מהם או לבעל עניין במבוקר.	קשר עסקי/כלכלי לרבות הלוואות וערבויות וקרבה עסקית למנהלים
1.1 המבוקר/קרובו (בתקנות תוספת: לעובד בכיר שהוא מעסיק שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת המבוקר) קיימו במישרין או בעקיפין לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם קשר כלכלי (בתקנות תוספת: או קשר עסקי מהותי) עם הלקוח (בתקנות: לרבות עם נושא משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו) במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה. (בתקנות תוספת: או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע). לענין זה קשר כלכלי: (בתקנות תוספת: לרבות עסקה חד פעמית מהותית) לרבות קשרי ספק לקוח, נתן שרות-מקבל שרות (בלשכה: למעט מתן שרותים מקצועיים ללקוח במסגרת עיסוק אחר) השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצ"ב. כמו כן, מתן הלוואות/ערבויות ללקוח או קבלת הלוואות/ערבויות מהלקוח (בתקנות: לא מצוין ערבויות אך לאור הזוהר הכלכלית בין הלוואות לערבויות הרי שלא ניתן להסיק שיש הרחבה של הנחיות הלשכה או צמצום של תקנות ניגוד עניינים)	-	1.4.1 למבוקר/קרובו קשר עסקי (קשרי ספק-לקוח, קשרי נתון שירותים- מקבל שירותים, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכו') עם המבוקר או חברה אמ/בת שלו למעט כשמדובר בעסקה שגרית של קניית מוצר או שירות בסכום לא מהותי במהלך עסקים רגיל במחיר ובתנאים שהיו ניתנים ללקוח דומה. 1.4.2 למבוקר/קרובו קשר עסקי, המהותי לאחד מהצדדים, עם בעל שליטה במבוקר, עם נושא משרה במבוקר או עם נושא משרה בחברה בת. 6.2 המבקר (העוסק בפועל בביקורת) הינו קרוב/בן משפחה של אדם השולט במישרין על נתונים או פעילות העשויים להשפיע בצורה מהותית על הדוחות הכספיים של המבוקר.	
1.5 ביטוח אחריות מקצועית של המבקר אצל המבוקר/חברה אמ/חברה בת שלו או חברה בת של האם (אחות).	-	-	אחריות מקצועית
7.7 קיים הסדר לשיפו"ביטוח המבוקר בידי המבוקר/מי מטעמו בשל חוב שמקורו באחריות המקצועית של המבוקר לעבודת הביקורת.	-	-	
5.3 תחרות עסקית מהותית קיימת בין המבוקר/קרובו למבוקר/חברה אמ/חברה בת/ בעל שליטה בו או קרובו.	-	-	תחרות עסקית
2(ב)9 (9) למבקר קשר עסקי/כלכלי בעל אופי מהותי מתמשך עם מתחרה עסקי מובהק של המבוקר שאינו התקשרות לקבלת מוצר או שירות במהלך העסקים הרגיל בתנאי שוק או ובתנאים המצויים לציבור לקוחותיו שאינו משרד רואי חשבון- שהוא בעל מאפיינים מיוחדים.	-	-	קשר עסקי/ כלכלי עם מתחרה של המבוקר
2.1 תעריף שכר טרחה לא נקבע מראש. 2(ב)15 (1), 15(ד) קבלה מהלקוח שכר, התחייבות לשכר בנכס או הטבה אחרת (הנחיות הלשכה: "במסגרת העיסוק האחר") המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח (להלן הכנסה מותנית) אך למעט הכנסה מותנית שנתקבלה מבעל שליטה במבוקר בעד שירותים שנתנו לו, (בתקנות תוספת: שאינה נוגעת בדרך ישירה או עקיפה לפעולות הביקורת ואין לה השפעה עליה), והיקפה בשנת הביקורת אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה. 2(ב)2 (2) קבלה מהלקוח מתנת, אירוח או הטבה אחרת משמעותיים. 2.3 תגמול מעבר לנקבע מראש בשכר הטרחה שלא בעבור הרחבת הביקורת. 2.4 שכר הטרחה או חלקו משולם ע"י אדם, זולת המבוקר שעשוי להיות לו עניין בתוצאות הביקורת. 2(ב)4 (4) קיום חוב משמעותי של שכר טרחה מהמבוקר כלפי רואה החשבון המבוקר שחלף מועד פירוטו, למעט אם מצוי המבוקר בהליכי פירוק, בהקפאת הליכים או בהליכי כינוס של נכסיו או של עיקר נכסיו לפי דין החברות. 2.5 חוב שכר טרחה עבור ביקורת או שירות אחר שהגיע מועד תשלומו וטרם נפרע.	-	2.2 שכר טרחה מותנה או שאינו בכסף.	שכר טרחה

ליאת יעקב, רו"ח ויועצת איגוד

נושא	החלטת הרשות לניירות ערך בדבר אי תלות המבקר	הנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון כפי שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל	תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר). התשס"ח-2008
היקף הכנסות	3.1 הכנסה מהמבוקר/קבוצת מבוקרים קשורים (חברה אם של המבוקר, חברה בת שלו או חברה אחרת הנשלטת ע"י בעל שליטה במבוקר או קרובו וכן נושאי משרה בהם). עלתה בשנת החשבון הקודמת על 15% מהכנסות הפירמה בשנת החשבון האמורה למעט משדר בשלוש השנים הראשונות ממועד היסודו, אז היקף ההכנסות יכול להגיע עד לכדי 25% ובלבד שלא מדובר בארגון מחדש של פירמות קיימות (3.3 ללא הכנסות מתשיקף המבוקר או הכנסות חד פעמיות).	14 הכנסה מהמבוקר/קבוצת לקוחות מבוקרים קשורים (כמו הרשות) עלתה על 25% מההכנסה הכוללת של המשדר משכר טרחה למעט משדר בשנים הראשונות לקיומו ומשדר הנמצא בתהליך של יציאה (התקנות מחמירות ולכן גוברות).	2(ב) סך ההכנסות מאותו לקוח עולה על 25% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר, במישרין או בעקיפין, ואם הוא מועסק, חבר, שותף או בעל מניה בתאגיד רואי חשבון-מסך כל ההכנסות של תאגיד רואי החשבון ושל תאגידים בשליטתו; לענין פסקה זו תהא זו הגנה טובה אם האמור בה תקיין במהלך שלוש השנים הראשונות להיווסדו של משרד רואי החשבון, ובלבד שסך כל ההכנסות מאותו לקוח לא עלה על 33% מסך כל ההכנסות של רואה החשבון המבקר כאמור.
השתתפות בניהול ובקבלת החלטות	4.1 שירותים נלווים למבוקר אשר בפועל או למראית עין חורגים ממתן יעוץ ומהווים למעשה השתתפות בניהול ובקבלת החלטות.	16(ב) ינתן גילוי ליחס בין הכנסותיו של רואה חשבון מבקר מעיסוקים אחרים בעבור אותו לקוח, לעומת הכנסותיו מביקורת יעוץ מס, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח.	4(ב) ינתן גילוי ליחס בין הכנסות של רואה החשבון המבקר מביקורת לרבות ביקורת דוח ההתאמה לצרכי מס לבין כלל ההכנסות המבקר מאותו לקוח שהתקבלו בגין ביקורת או בגין עיסוקים אחרים במישרין או בעקיפין בשנת הביקורת למעט אם היקף ההכנסות מעיסוקים נלווים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח או שהעיסוק האחר היחיד שבו עסק המבקר הוא ניהול חשבונות בעבור הלקוח. לענין זה יראו עיסוק יחיד גם את שירותים אחרים בהיקף זניח.
שירותים נלווים והנהלת חשבונות	4.2 מתן שירותים נלווים בנושאים אשר על פי טיבם עשויים להיות מבוקרים בידי המבקר לדוגמה: ניהול החשבונות של המבוקר.	13(ו) , 13(ז) עוסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה בהנהלת חשבונות בעבור חברה ציבורית. (בתקנות התוסף: או בעבור מבוקר שהוא עמותה או חברה לתועלת הציבור שהיקף מחזוריה השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון ₪ או יותר).	13(ז) עוסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה בהנהלת חשבונות בעבור חברה ציבורית. (בתקנות התוסף: או בעבור מבוקר שהוא עמותה או חברה לתועלת הציבור שהיקף מחזוריה השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון ₪ או יותר).
מבקר פנימי	4.3 כהונת המבקר כמבקר פנים של המבוקר.	13(ג) רואה החשבון המבקר לא יעסוק בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח. יכול לערוך ביקורת פנימית מורחבת ולדווח עליה באופן ובדרך שימצא לנכון ובלבד שאצל המבוקר, החייב למנות מבקר פנים, יובהר בגוף הדוח שיגיש כי מדובר בביקורת חיצונית ולא בביצוע עבודת מבקר פנים.	13(ג) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה פרטית, עמותה או חברה לתועלת הציבור שלא מתקיים לגביה האמור בפסקה 12 למעט אם ינתנו על ידי עובד במשרד רואי חשבון שאינו חלק מצוות הביקורת העוסק בביקורת המבוקר. + גילוי לפי סעיף 4.
כונס נכסים, מפרק, נאמן, מנהל עזבון	5.1.1 המבקר/קרובו הינו כונס נכסים, מנהל ממונה, מנהל מיוחד, קדם מפרק זמני, מפרק זמני, מפרק וכיוצ"ב של המבוקר/חברה אם/חברה בת חברה בעלת קשרים עסקיים מהותיים עם המבוקר או פועל מטעמו של מי מהם. 5.1.2 המבקר/קרובו כונס נכסים או כונס נכסים זמני או נאמן על אחזקות בעל עניין במבוקר או פועל מטעמו של מי מהם. 5.2 המבקר/קרובו הינו מנהל עזבון של בעל עניין במבוקר או פועל מטעמו של מנהל העזבון.	13(ב), 13(ג) אדם ממשרד רואי החשבון ישמש בתקופת הביקורת או בשנה קודמת כמפרק, כונס נכסים, מנהל עזבון או נאמן של הלקוח (כל אלו "ניכסה לנעלים") למעט נאמנות שבה מבצע הנאמן הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות ניהוליות (נאמנות עיוורת).	13(ב) אדם ממשרד רואה החשבון משמש בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח.
סכסוך משפטי/ עסקי	5.4 הליך משפטי לרבות בורות תלוי ועומד בין המבוקר/קרובו לבין המבוקר/חברה אם/חברה בת/בעל שליטה בו.	2(ב)15 במועד מתן חוות הדעת בביקורת קיים, בין רואה החשבון המבקר ובין הלקוח, סכסוך משפטי מתמשך או סכסוך משפטי שהוגשה בעניינו תובענה לבית המשפט.	2(ב)15 במועד מתן חוות הדעת בביקורת קיים, בין רואה החשבון המבקר ובין הלקוח, סכסוך משפטי מתמשך או סכסוך משפטי שהוגשה בעניינו תובענה לבית המשפט.
שירותים פיננסיים כולל חיתום	5.5 המבוקר/קרובו הוא בעל עניין במי שהינו חתם בהנפקה של המבוקר/חברה אם/חברה בת.	10(3) המבקר נתן בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה שירותים פיננסיים ללקוח הנוגעים למכירת ניירות ערך של הלקוח ובכלל זה חתמות.	10(3) המבקר נתן בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה שירותים פיננסיים ללקוח הנוגעים למכירת ניירות ערך של הלקוח ובכלל זה חתמות.
בעש"ט בנאמן לני"ע של המבוקר	5.6 המבוקר/קרובו הינו בעל שליטה בנאמן לני"ע של המבוקר/חברה אם/חברה בת.	-	-
מזכיר חברה	-	8(3) המבקר כיהן בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה כמזכיר החברה או כממלא תפקידים של מזכיר החברה אף אם תוארו שונה במבוקר שהוא חברה ציבורית.	8(3) המבקר כיהן בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה כמזכיר החברה או כממלא תפקידים של מזכיר החברה אף אם תוארו שונה במבוקר שהוא חברה ציבורית.
תכנון/ יישום ממ"מ	-	9(3) המבקר תכנן/יישם בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה מערכות מידע במבוקר שיש להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדו"ס.	9(3) המבקר תכנן/יישם בשנת הביקורת או בשנה שקדמה לה מערכות מידע במבוקר שיש להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדו"ס.
עריכת דין	-	13(א) עסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה בעריכת דין למעט פעולות שמוגה לעשותן רואה חשבון.	13(א) עסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה בעריכת דין למעט פעולות שמוגה לעשותן רואה חשבון.
ייעוץ/ ניהול תיקי השקעות	-	13(ד,ה), 11(3) עוסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, באופן שוטף כיועץ השקעות עבור המבוקר או כמנהל תיקי השקעות עבורו.	13(ד,ה), 11(3) עוסק בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, באופן שוטף כיועץ השקעות עבור המבוקר או כמנהל תיקי השקעות עבורו.
בוררות/ גישור	-	3(3) רואה החשבון המבקר מונה לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח ובכלל זה בסכסוכים בין בעלי המניות בלקוח; למעט אם מישב סכסוכים מכח הוראה בתקנון החברה שנקבעה לפני 1/1/08 ובלבד שהפעולה לא פוגעת באי תלות לפי התקנות.	3(3) רואה החשבון המבקר מונה לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח ובכלל זה בסכסוכים בין בעלי המניות בלקוח; למעט אם מישב סכסוכים מכח הוראה בתקנון החברה שנקבעה לפני 1/1/08 ובלבד שהפעולה לא פוגעת באי תלות לפי התקנות.
מתן חו"ד מומחה במסגרת הליך משפטי	-	4(3) מתן חוות דעת מומחה בעניני המבוקר במסגרת הליך משפטי, לרבות בורות או גישור, למעט אם הוא מעיד על נתונים שידועים לו אגב עריכת הביקורת או תפקידו כרואה חשבון מבקר או אם רואה החשבון המבקר אינו רשאי לסרב ליתן את חוות הדעת האמורה.	4(3) מתן חוות דעת מומחה בעניני המבוקר במסגרת הליך משפטי, לרבות בורות או גישור, למעט אם הוא מעיד על נתונים שידועים לו אגב עריכת הביקורת או תפקידו כרואה חשבון מבקר או אם רואה החשבון המבקר אינו רשאי לסרב ליתן את חוות הדעת האמורה.
התביית העבודה	-	15(ה), 2(ב)5 התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר (בתקנות התוסף: "במישרין או בעקיפין").	15(ה), 2(ב)5 התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר (בתקנות התוסף: "במישרין או בעקיפין").

ליאת יעקב, רו"ח ויסכה איבגי

נושא	החלטת הרשות לניירות ערך בדבר אי תלות המבקר	הנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון כפי שפורסמו ע"י לשכת רואי חשבון בישראל	תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008
עניין אישי		12(א) המבקר נדרש לבקר חוות דעת או הערכת שווי שנתן במסגרת עיסוק אחר, למעט חוות דעת כלכלית שנתן רואה חשבון לפני מינויו לרואה חשבון מבקר של המבוקר	2(א) המבקר או עובד בכיר שהוא מעסיק ושיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת המבוקר נדרש להתייחס לעניינים שיש לו עניין אישי לרבות עניין כלכלי בהם או לחוות דעה או הערכת שווי כולה או חלקה ולרבות מסקנותיה או ממציאה שנתן המבקר או עובדו כאמור במסגרת עיסוק אחר במישרין או בעקיפין למעט: 1. בדיקת נאותות (דיו דייליג'נס) שנעשתה לגבי המבוקר לצורך רכישתו לפני מינויו כרואה החשבון המבקר של המבוקר או לצורך רכישת פעילות או לצורך רכישת אמצעי שליטה בתאגיד ע"י המבוקר שנעשתה קודם לרכישתו כאמור ובלבד שאין בבדיקת הנאותות משום הערכת שווי. 2. חוות דעת שנדרשת לצרכי מס: בחברה שאינה פרטית- שלא נעשתה בידי הרו"ח המטפל ואינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי. ולענין חברה פרטית - שלא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל או שאינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי.
		15(א) המבקר נדרש לבקר עסק או עסקה שיש לו עניין אישי בהם.	
הערכת שווי		12(א)3, (5) הדוחות הכספיים של הלקוח כוללים פרטים המבוססים על חוות דעת של מי ממשרד רואי החשבון באחד או יותר מהנושאים הבאים (במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה): 1. הערכת שווי (בתקנות הוסף: "כלכלי") של נכסים לרבות שמאות רכב ושמאות מקרקעין (בתקנות: למעט הערכה המשמשת מגזר רחב של משתמשים) 2. הערכת שווי (בתקנות הוסף: "כלכלי") של התחייבויות. 3. קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות 4. הערכת מצבם בפועל של נכסים 5. הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חיי העסק. 6. תקנות: שירותי אקטואריה) למעט חו"ד אקראית שלא ניתנה בידי רו"ח מטפל שעניינה תוכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד.	
		12(ב)3, (6) במהלך הביקורת שעורך רואה חשבון מבקר או בשנה שקדמה לה הוא נתן הערכת שווי של המבוקר למעט הערכת שווי שנערכה לפני תקופת הביקורת ועבור מי שאיננו המבוקר ולא היה בעל שליטה במבוקר בעת עריכתה לדוגמה: הערכת שווי למי שמבקש לרכוש שליטה במבוקר. (המשך התקנות: היא לא נערכה בידי הרו"ח המטפל אלא אם כן נערכה לפני 1/1/08).	
מומחים ויועצים שאינם רואי חשבון		5(א) אם מתקיימות נסיבות לגבי מומחה שרואה חשבון המטפל עושה שימוש בעבודתו במסגרת עבודת הביקורת, שמהוות הפרה של תקני ביקורת המקובלים והנהוגים לעניין שימוש בעבודת מומחה על ידי רואה חשבון מבקר או שלא מתקיימות לגבי אותו מומחה הדרישות הנכללות בתקני הביקורת האמורים.	
		5(ב) אם מתקיימות נסיבות שאם היו מתקיימות במשרד רואי חשבון היו מקימות חזקה של אי תלות לפי תקנות אלו לגבי מומחים שאינם רואי חשבון המועסקים דרך שגרה על ידו או ע"י תאגיד רואי חשבון שהוא שותף או חבר בו או על ידי תאגידים בשליטתו, בתקופת העסקתם של אותם מומחים. לעניין זה העסקה דרך שגרה היא העסקה במשך תקופה של לפחות שלושה חודשים בשנה ובהיקף של חצי משרה או יותר.	
מיזוג		6(א+ב) אם במהלך תקופת הביקורת היה מיזוג בין הלקוח לבין תאגיד אחר, או שנרכשה במהלך תקופת הביקורת שליטה על ידי הלקוח בתאגיד אחר, לא יראו בפעולה שביצע רואה החשבון המבקר, ערב המיזוג או הרכישה, בתאגיד אחר (שאיננו מבוקר בידי הרואה חשבון ערב המיזוג או הרכישה) נסיבה המקימה חזקה מהחזקות הקבועות בתקנות אלה ובלבד שרואה החשבון המבקר חדל, לאחר המיזוג או הרכישה, לבצע את הפעולה המקימה את החזקה וכן שניתן לכך גילוי בדרך האמורה בתקנה 4.	
המדינה כלקוח- כאשר המבוקר או בעל השליטה במבוקר היא המדינה, משרד ממשלתי או יחידת סמך		17(1) לא יהווה פגיעה באי התלות- קשרים או יחסים של רואה החשבון המבקר עם המדינה, או שכר, הכנסות או הטבות שקיבל מהמדינה, אם אינם קשורים קשר ישיר לפעילותו של המבוקר, לפיקוח על המבוקר או להסדרת פעילותו.	
		7(2) לא יהווה פגיעה באי התלות- קשר מקצועי, בתמורה או שלא בתמורה, בין רואה החשבון המבקר לבין גורם מקצועי במדינה שתפקידו לפקח על המבוקר או להסדיר את פעילותו, אם הקשר המקצועי נדרש לצורך ביצוע תפקידו של אותו גורם לפי דין.	
		7(3) לא יהווה פגיעה באי התלות- העסקה של קרוב או בן משפחה של רואה החשבון המבקר על ידי המדינה ובלבד שאין לו במסגרת אותו תפקיד השפעה על פעילות המבוקר, על הפיקוח על המבוקר או על הסדרת פעילותו של המבוקר.	
סיבות המצריכות גילוי בדוח רואה חשבון המבקר		16(א)1, 4(א)1 מבלי לגרוע בעיקרון אי התלות רו"ח מבקר שעסק במישרין או בעקיפין בעיסוק אחר ולא ניתן גילוי בדוחות הכספיים או בדוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, ייתן גילוי בדוח המבקר לגבי: 1. ניהול חשבונות בעבור הלקוח 2. מתן הערכות שווי לתאגיד הכלול בדוחות מאוחדים אם ההחזקה של המבוקר בו 25% ומעלה 3. מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת.	
		16(א)2, 4(א)2 יתן גילוי גם ל: 1. החזקה בני"ע של הלקוח מעל 5% ע"י בן משפחה אלא אם כן המבקר לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך. 2. בן משפחתו של רו"ח המטפל שאינו קרובו עובד של הלקוח או מועסק ע"י הלקוח והתקים החריג בתקנה 2(ב)11 ובסעיף 10 ללשכה. (המשך התקנות: 3. בן משפחתו של המבקר שאינו קרובו מכהן כנושא משרה בלקוח והתקים החריג בתקנה 2(ב)12).	