**ביקורת מתקדמת א- שיעור 4**

**נושא 4 - אי תלות**

**השיעור מוקדש לצורך הקניית ידע לפתירת שאלת מועצה בנושא אי תלות בצורה טובה**

**4.1 מקורות:**

1. **תקנות רו"ח בדבר ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות 2008 – בספר הלישכה ויופיע כנספח בבחינות שלא ניגשים אליהן עם ספר.**
2. **הנחיות הלשכה -2005-** היו בסיס לתקנות ניגוד עניינים (לא ננתח בקייסים ולא נשתמש בהן בכלל ואם במקרה ישאלו עליהן או שהמועצה תשאל על פי הנחיות הלשכה בתשובה יש לאמר כי "עפ"י הנחיות הלשכה ותקנות ניגוד עניינים נקבע כך וכך" כשהתשובה נגזרת מתוך התקנות בלבד).
3. **הנחיות הרשות לני"ע - 1992**
4. **הבהרות וניירות עבודה של הרשות לני"ע FAQ**

**4.2 שיטת הניתוח :**

**שלב ראשון :** עלינו לבחון האם מדובר בחברה פרטית ו- או בחברה ציבורית. ואחרי שהבנו מה נאמר בקייס אנו ננתח או לפי מה שנקבע בקייס או שננתח גם חברה פרטית וגם ציבורית אם לא אמרו לנו את סוג החברה .

הניתוח יבוצע באופן הבא – ניישם את הפרסומים הרלוונטיים בהתאם לסוג החברה כפי שיפורט בטבלה להלן:

|  |  |
| --- | --- |
| **חברה פרטית** | **חברה ציבורית** |
| תקנות  הנחיות הלשכה | תקנות  הנחיות הרשות (כולל הבהרות וניירות עמדה). |

אם נדרש לנתח את שניהם (פרטי וציבורי ) מומלץ ללכת לרוחב כלומר, ללכת קודם אל התקנות ושם לנתח פרטית וציבורית ולאחר מכן לעבור בניתוח להנחיות הרשות ולהבהרות (זה המלצות)

**בפתרונות המבחן –** הניתוח מופיע בנפרד ניתוח מלא על ח"פ וניתוח מלא על ח"צ זה רשום כך כיוון שלרשום את הפיתרון יש המון זמן במבחן מפאת חוסר זמן עדיף לעבור קודם כל על התקנות ואח"כ על ההנחיות וזאת על מנת לחסוך זמני כניסה ויציאה מהתקנות.

**חובה לנתח גם חברה פרטית וגם חברה ציבורית אם לא אמרו לנו את סוג החברה ואם ביקשו חברה פרטית או ציבורית לנתח רק את סוג החברה שביקשו.**

**שלב שני:** לאחר שהבנו את מה צריך לנתח שלב זה מורכב ממספר סעיפים:

1. יש לנתח כל סעיף או את כל הסעיפים שרלוונטיים וספציפיים לאותו קייס . כלומר, לקחת מהתקנות והנחיות הרשות את אותם נושאים ספציפיים ולנתח אותם . הסעיף הזה קובע כך וכך והתקנה הזאת גורעת כך וכך.

**סעיפים ב' ,ג' ו-ד' משמשים במידה ואין סעיף ספציפי בנושא ז"א אם א' לא רלוונטי .**

1. **ניתן ללמוד ממקורות אחרים ללא החמרה** – למשל : אם אנו מבקרים חברת ביטוח, וחברת הביטוח עושה לנו ביטוח אחריות מקצועית ומדובר בחברה פרטית אין שום סעיף ספציפי בתקנות שאוסר את האמור. אבל ניתן ללמוד , מהנחיות הרשות שאי אפשר לעשות ביטוח אחריות מקצועית אצל הלקוח המבוקר על ידיכם – זה אסור . וכאן אפשר ללמוד מהעיקרון, שהדבר עשוי לפגוע באי התלות- אין הכוונה היא שבבחינה נרשום שאי התלות נפגעת על פי אותו סעיף בהנחיות הרשות אלא, מותר לאמר שניתן ללמוד מאותה הנחיה שהדבר עלול לפגוע באי התלות
2. אחרי שאני אומר שניתן ללמוד מהנחיות היא התלות באותה נשימה נוסיף משפט שאומר כי : **אי התלות צריכה לא רק להיות אלא גם להיראות-** משמע בדוגמא שלנו שנראה שביטוח אחריות מקצועית אצל הלקוח שלנו גם אם מדובר בח"פ עשוי להיפגע / נראה כפוגע באי תלות וכאן באותה נשימה נעבור לשלב הרביעי
3. **במקרה של ספק אין ספק –** משמע נדרש לפנות לוועדה לפירוש כללי התנהגות של לשכת רו"ח בישראל שתיתן את דעתה לגבי אותו מקרה אם היא חושבת שיש כאן פגיעה או אין כאן פגיעה באי תלות ואם מדובר בח"צ ניתן לשקול לפנות לרשות לני"ע שבאמצעות מוסד הפרה- רולינג (קביעה מראש) יאמרו לרו"ח האם אי התלות נפגעת (כשמגיעים לבקשה הזאת חותמים מראש שמה שהרשות אומרת מקבלים. זה סיכון כי התפישה היא שמה שהרשות קובעת אחרי זה מבחינתנו זה סופי).

**תמיד נתחיל בפתרונות מסעיף 3 אח"כ נעבור ל-2 ורק אח"כ ל-4 .**

**דוגמא:** רו"ח מבקר חברה פרטית וההחזקה של רו"ח במניות החברה היא 2% - אין סעיף ספציפי בביקורת שאוסר החזקה של רו"ח ב-2% ממניות החברה אסורה- אי אפשר לומר שניתן ללמוד מהנחיות הרשות שהחזקה של אחוז כלשהו פוגעת באי התלות . כי בתקנות נקבעו סעיפים הקשורים להחזקה . ולכן , במקום בו יש סעיפים שנוגעים לנושא – בתקנות לא נוכל ללמוד משהו מהנחיות הרשות . כנ"ל בדוגמא שבה אחוז שכ"ט של רו"ח המבקר מלקוח מסוים הוא 20% כשהתקנות מדברות על 25% - אי אפשר לומר שנלמד מהנחיות הרשות ששם נקבע 15%.

**דוגמא נוספת:** כרו"ח המבקרים של חברה, הינכם עורכים את הדוכ"ס של החברה ומבקרים כמובן את אותם דוכ"ס כאשר, הינכם רו"ח של החברה משנת 2008 ועד היום וכך נהגתם כל השנים.

**נדרש : חוו את דעתכם האם נפגעת אי תלותו של רו"ח המבקר במקרה זה ?**

קודם כל נדרש לנתח גם לח"פ וגם לציבורית .

ראשית ננתח מהן התקנות למה הן מתייחסות , והאם יש סעיף ספציפי בנושא .

התקנות לא מתייחסות בצורה ספציפית לעריכת הדוכ"ס ע"י המבקר

הנחיות הרשות לא מתייחסות בצורה ספציפית לעריכת וביקורת הדוכ"ס . סעיף 4.2 נשמע על פניו שאולי נכנסים לסעיף שאומר שזהו שירות שעל פי טיבו עשוי להיות מבוקר על ידינו

והפרקטיקה הנהוגה בנושא זה לרבות התפישה של הרשות לני"ע בנושא זה היא שניתן לערוך ולבקר וזאת עד לשנת 2008. משנת 2009 יצאה עמדה של הרשות לני"ע שהבהירה כי אמנם עד עכשיו עריכה היתה לכאורה טכנית ורו"ח המבקר ביקר עריכה טכנית בלבד שאין לו השפעה עליה. אולם כשנכנס ה-IFRS לשטח יש פה הרבה מרחב לשיקול דעת בעריכה, בהצגה, בגילוי . כאן הרשות לני"ע הוציאה את ה-FAQ שלה שקובע חד משמעית שאסור לבקר ולערוך גם יחד דוכ"ס. נכון להיום בח"פ אין שום בעיה לבקר ולערוך דוכ"ס ואילו בחברה שערוכה על פי תקנות ני"ע אסור גם לבקר וגם לערוך את הדו"כס וזאת מתחילת 2009 ואילך .

**הערה :** לא מן הנמנע שבעתיד זה יחול גם על ח"פ אבל כרגע פרקטית מותר בח"פ לערוך ולבקר גם יחד .

ניתן אולי לחשוב שאי התלות נראית כנפגעת כפי שגם ניתן ללמוד מנייר עמדה של הרשות, אולם הנושא נדון בוועדה לפירוש כללי התנהגות של לשכת רו"ח וניתן לראות שם שאין הדבר נחשב כפגיעה באי תלות.

יש להיזהר מהקבלה בין עריכת דוכ"ס להנה"ח אילו שני דברים נפרדים.

**4.3 הגדרות**

**בעל עניין :**

1. "מי שמחזיק ב-5% או יותר מהון המניות המונפק של התאגיד או מכח ההצבעה בו"
2. "מי שרשאי למנות דירקטור אחד או יותר מהדירקטורים של התאגיד את מנהלו הכללי"
3. "מי שמכהן כדירקטור של התאגיד או כמנהלו הכללי"
4. או תאגיד שאדם כאמור המחזיק ב-25% או יותר מהון המניות המונפק שלו או מכח ההצבעה בו"
5. או רשאי למנות 25% או יותר מהדירקטורים שלו
6. "חברה בת של תאגיד"

כאן בציור נדרש שא' יחזיק גם 5% ב-ב' וכן שא' יחזיק 25% ב-ג' שמחזיקה ב-ב' ואז נוצר כאן בעל עניין חדש – ג' ב-ב' אפילו אם אין החזקה וקשר בינהן וזאת מאחר של-א' יש שתי זרועות . האחת הוא בעל עניין בה ובשניה יש לו השפעה מהותית . (פעם 25% היה נחשב השפעה מהותית וכיום מספר שמקובל להתייחס אליו הוא 20% למרות שניתן גם באחוזים נמוכים יותר). ואז א' בגלל שיש לו השפעה מהותית ב-ג' יוכל לאמר לג' לעשות עסקה עם ב' כדי שא' יהיה מבסוט ולפי ההגדרה :

"או תאגיד כאמור" משמע – תאגיד א' שעומד בהגדרת בעל עניין למול ב' , הוא א' מחזיק גם (במצטבר) גם בתאגיד אחר (בדוגמא שלנו ג') ואז אם אכן יש לו את ההחזקה ב-2 הזרועות למעשה נוצר בעל עניין חדש 🡨 ג' ב-ב' .

החלק השלישי בהגדרה נוסף כדי להראות שהבת היא גם בעלת עניין באם למשל ד' בת של ב' והיא בעלת עניין בה.

**הערה לגבי שרשורים וחברות הקבוצה:**

ככלל השרטוט שעשינו משקף באופן מלא את ההגדרה כל מה שמחוץ לשרטוט ולחיצים הוא בפרקטיקה – משמע לדוגמא: אם א' בעלת עניין ב-ב' ו-ב' בעלת עניין ב-ד אזי על בסיס אותו עיקרון של שליטה ולא אחוז ברווחים גם א' הוא בעל עניין ב-ד' וכך אפשר לשרשר כלפי מטה או כלפי מעלה את הגדרת בעל עניין, בפרקטיקה , לא נותנים גילוי בדוכ"ס לכל העסקאות של כל בעלי העניין בקבוצה למעלה במאוחד, אלא, רק דברים מהותיים מאד בראי הקבוצה כפי שנלמד בשיעור מאוחדים והסתמכות על רו"ח אחרים.

**מה בין קרוב לקרובו של אדם בהגדרות –**

1. קשר כלכלי
2. **לפי הנחיות הרשות –** לא חייב להיות בן משפחה כל אדם שאני מצרף אותו אלי למעשה הפכתי אותו לקרוב שלי **לעומת זאת בתקנות** מדובר על בן משפחה

"**בן משפחה "**

**"רו"ח מטפל"**

**"רו"ח מבקר"**

**קובץ שאלות אי תלות לתרגול :**

1. הינכם שותפים במשרד רו"ח המבקרים את חברת ניסן ושות' . מר מתן , עובד בצוותך ומועמד לשותפות בעתיד הקרוב הודיע לכם כי קרובו מחזיק במניות ניסן ושות' בשיעור של 8% ורק כעת נודע לו על ההחזקה כאמור.

**נדרש לחוות דיעה האם נפגעת אי התלות** עפ"י תקנות רו"ח (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) תשס"ח – 2008, הנחיות לשכת רו"ח בישראל , והחלטת הרשות לני"ע / הנחיות הרשות לני"ע בנושא אי תלות.

**תשובה :** במקרה זה יש דרישה להתייחס לתקנות רו"ח הנחיות הלשכה והנחיות הרשות.

**נעבור בשלבים :**

1. פרטית וציבורית
2. תקנות+ הנחיות הרשות (לשכה + "אמירה")
3. סעיף או סעיפים ספציפיים
4. ניתוח :
5. **החזקה בני"ע**
6. **רו"ח מבקר ומטפל**
7. **קרובו – מי הוא קרובו ? קרוב או בן משפחה**
8. **החזקה – 8%**
9. **בכירות (שותפות)**
10. **חריגים בח"פ**
11. **נודע כעת .**

**בכל מקרה במקרה הזה נראה כי אי התלות כתוצאה ממספר סעיפים**

**המלצה : לשים את ההחלטה אם אי התלות נפגעת בסוף התשובה**

פיתרון מלא באתר בקרוב...

1. הנכם רו"ח המבקרים של חברת נועם ושות'. אחיכם מחזיק במניות נועם ושות' בשיעור של 15% במקרה כזה מה אתם הייתם אומרים

**תשובה :**

1. **פרטית או ציבורית**
2. **רו"ח מבקר של חברת נועם ושות'**
3. **אח – קורבו ובן משפחה- 1.1.1 , 1.1.2 , 2(ב)(7), 2(ב)(8)**
4. **החזקה במניות – מהותית למחזיק או למוחזק .**
5. **שיעור החזקה**
6. **חריגים בפרטית**

תשובה מפורטת באתר בקרוב...

במחזיק -שווי החזקה חלקי שווי נכסים גדול מ-10% במוחזק 5%

1. הינכם שותפים במשרד רו"ח המבקרים של חברת בוני התיכון – חברת בניה. לאחרונה הופצה ע"י לשכת רו"ח הודעה באינטרנט ובדואר שחברי לשכת רו"ח יוכלו לרכוש דירות במחיר מבצע של 1.5 מליון ₪ מחברת דליה בוני נופים במתחם חדש שיוקם בפתח תקווה בו ייבנו בניינים של שתי החברות . מכיוון שמדובר במחיר מציאה החלטתם לרכוש דירה בפרויקט .

ניתוח:

1. שותפים במשרד רו"ח המבקרים חברת בניה
2. מתחרה – 2 חברות בונות באותו מתחם
3. ייבנו בניינים של שתי החברות.
4. קשר כלכלי עסקי

* **לעיתים הקייסים עוסקים במבצע שהוא לרו"ח כמו לעובדים וזו פגיעה באי תלות**

1. בדו"ח רו"ח המבקר נכתבה הפניית תשומת הלב כדלקמן:

מבלי לסייג את חוו"ד הנ"ל אנו מפנים את תשומת הלב שביצענו הנה"ח בחברה ,עריכת דוכ"ס והערכת שווי לנדל"ש . ציינו האם יש ליקויים בנוסח האמור .

1. הנה"ח – הרשות 4.2 – פוגע תקנות – 3(12) ח"צ – פוגע 3(13) ח"פ – פוגע למעט החריג.
2. הערכות שווי –דיברנו אין סעיף ספציפי
3. עריכת הדוכ"ס – תקנות- 3(5) ו-3(6) - אסור .
4. **אסור לתת חוו"ד אסור לתת נייר אסור לחוות דיעה על הדוכ"ס**
5. רו"ח לחמני בהיותו צעיר למד עריכת דין ושימש כעו"ד עד לשנה האחרונה של חברת המובילים בע"מ חברה העוסקת בהסעות אפרוחים בני יומם. הינכם רו"ח המבקרים של החברה לאחר ששנה שעברה היינו עו"ד שלהם – לפי התקנות סעיף 3(1) דורש תקופת צינון של שנה ז"א צריך שנה בין הזמן שכיהנתי כעו"ד של החברה לבין הזמן שבו אני מבקר את החברה.
6. הינכם שותפים במשרד רו"ח רביד ושות' . גיסתך משמשת כמנכ"לית בחברה המבוקרת ע"י משרד רביד ושות'

ניתוח :

1. שותפים
2. בן משפחה
3. קרוב
4. בעל עניין
5. נושא משרה
6. חברה מבוקרת
7. רו"ח מטפל