

# לשכת רואי חשבון בישראל

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות  
(ועדת האתיקה)

לקט

החלטות מנחות מיום הקמת הוועדה

בעריכת

פרופ' הרצל פטל, רו"ח  
מזכיר מקצועי

ספטמבר 2011  
(תשרי, תשע"ב)

## ה ק ד מ ה

הרינו מתכבדים להציג את החלטותיה העקרוניות של הוועדה לפירוש כללי התנהגות (ועדת האתיקה) שיש בהן כדי להוות "מורה נבוכים" בסבך הוראות האתיקה המחייבות את חברי לשכת רואי חשבון בישראל, בעבודתם המקצועית.

לצד כללי ה"עשה" ו"אל תעשה" המהווים את תכליתו של הקוד האתי המחייב את חברי הלשכה, נדרשה הוועדה לפרש, להבהיר ולהנחות את החברים בכל מקרה שבו התעורר ספק ביישום או בפירושם של כללי ההתנהגות המקצועית המחייבים את חברי הלשכה מכח תקנה 60 לתקנון ההתאגדות של הלשכה.

על כן, ראתה הוועדה לנכון לכלול במסמך זה את כללי ההתנהגות המקצועית, ההנחיות והתדריכים שפורסמו לצד פרשנויותיה בדבר יישום של הכללים ומתן תשובותיה לשאלות קונקרטיות אשר נשאלו על ידי החברים כשהם ממוינים לנוחות החברים לפי נושאים.

בכך, יש במסמך זה כדי להיות לעזר לחבר בעבודתו המקצועית. אך אם לא מוצא החבר תשובה לשאלתו או מענה לבעיה בה הוא נתקל, עליו לפנות לוועדה לפירוש כללי התנהגות (ועדת האתיקה) כנדרש בכלל 18 לכללי ההתנהגות המקצועית הקובע לאמור:

- א. בהתעורר ספק ביישום או בפירושם של כללים אלה חייב חבר לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי התנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.  
ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון."

מסמך זה הוא חלק ממאמצינו הרבים לסייע לחברים בעבודתם המקצועית כדי לקיים ולשמר רמה מקצועית מיטבית לצד התנהגות אתית ראויה בבחינת: "דרך ארץ קדמה לתורה".

על מנת שמסמך זה ימלא את ייעודו, אנו נדאג לעדכנו באופן שוטף.

אנו מבקשים להודות לכל מי שנטלו חלק בקביעתם של כללי ההתנהגות המקצועית, התדריכים, ההנחיות והפרשנות להם: לנשיאי הלשכה, חברי הוועד המרכזי, יושבי ראש הוועדה וחבריה מיום הקמתה ועד היום, וכן תודה מיוחדת לפרופ' הרצל פטל, רו"ח – המזכיר המקצועי, שריכז וערך מסמך זה.

ואחרון אחרון חביב, לרו"ח אלי מונד, יו"ר הוועדה ב-11 השנים שחלפו, אשר היווה עבורה מורה הדרך ומוביל יישום כללי ההתנהגות המקצועית של חברי הלשכה בדור האחרון.

בברכה,

דורון קופמן, רו"ח  
נשיא הלשכה

אריה רפפורט, רו"ח  
יו"ר הוועדה לפירוש כללי התנהגות  
(ועדת האתיקה)

## מיום הקמת הוועדה (1968)

עד וכולל פרוטוקול 3/2011, 16.8.2011

## ציוני דרך

(הוועדה הוקמה על ידי הוועד המרכזי בשנת 1968)

### א. יושבי ראש הוועדה

ש' פרושן	1970 – 1968
ח' כהן	1987 – 1971
ח' רצקובסקי (פרופ')	1998 – 1988
א' מונד	2010 – 1999
א' רפפורט	- 2010

### ב. הדיווח הראשון על הקמת הוועדה ופעילותה

(מתוך: דוח הוועד לאסיפה הכללית ה-38, תשכ"ח-1968, עמ' 6)

"הוועדה החלה לראשונה ב-1968 בפעולותיה ודנה בבעיה שהובאה לפניה, דהיינו מנוי רואי חשבון ע"י כונסי נכסים ומפרקים ונתנה פרוש מפורט לבעיה.

כן פנתה הוועדה לוועד במתן הנחיה אם עליה לדון בבעיות מאופי כללי או עליה לתת פרוש למקרים מסוימים."

### ג. תיחום סמכויות הוועדה

(מתוך: דוח הוועד לאסיפה הכללית ה-39, תשכ"ט-1969, עמ' 11)

"כזכור, הוועד פרסם אשתקד את כללי ההתנהגות המקצועית (חוזר מס' 46/68). כללים אלה, מאז פרסומם, היו את הבסיס החדש עליו הושתתה פעולתו של בית דין הלשכה.

הוועד המרכזי חזר ואימץ את הגישה המשחררת את בית הדין ממתן פירוש מוקדם של הכללים. כהמשך לגישה זאת, ובהתחשב בחוות הדעת של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות ושל יו"ר בית הדין, קבעו הוועד והוועדה החלטות לתיחום תפקידי הוועדה; סיכום החלטות האמורות פורסם בחוזר מס' 48/69 כדלקמן:-

א. הוועדה הוקמה במטרה להוות את הגוף שבו יוכל חבר לקבל הנחייה מוקדמת למעשה או מחדל על ידו, כדי לדעת אם אותו מעשה או מחדל פוגע או אינו פוגע בכללי ההתנהגות המקצועית.

ב. הוועדה תפרש כללי התנהגות ותקבע עקרונות על סמך מקרים מיוחדים המובאים לטפולה, ולשם כך יש להמציא לה את העובדות במלואן ובפירוט על מנת לדון בהן.

ג. הוועדה לא תיכנס לפרטי הסכסוך המיוחד בין החברים. צד שימצא לנכון יפנה לבית דין הלשכה."

(מתוך: דוח הוועד לאסיפה הכללית ה-40, תש"ל-1970, עמ' 18)

"בהמשך לחוזר הלשכה, מס' 48/69, בדבר תיחום תפקידי הוועדה, ולאחר שנתערר צורך בשיקול נוסף בשאלת התאום בין הוועדה לבין הוועד המרכזי, דנה הנשיאות, בנושא, בהשתתפות יו"ר הוועדה, והגיעה לסיכום כדלקמן:-

(1) הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות תיתן חוות דעתה ותשובתה לפניית חבר לפני עשיית המעשה או המחדל על ידו, ולא לאחר קרות המקרה או המחדל.

(2) פניית החבר לוועדה תהיה בכתב. על החבר לפרט, בכתב, את הבעיה לפרטיה. למותר להדגיש כי תשובת הוועדה תחייב אם אכן יפעל החבר בדיוק לפי העובדות שציין בפנייתו ואשר לאורך קבעה הוועדה את דעתה, בכל מקרה של סטייה ע"י החבר מהמצב העובדתי כפי שצוין בפנייתו, לא תעמוד לו החלטת הוועדה.

(3) יו"ר הוועדה יחליט, לאור פניית החבר בכתב, אם יש מקום להזמין להופיע בפני הוועדה להבהרת עובדות בלבד (ולא להשמעת עמדתו הוא בעניין).

(4) החלטות עקרוניות של הוועדה תובאנה לאישור ע"י הוועד. והיה אם הוועד אינו תמים דעים עם דעת הוועדה בנושא מסוים – באופן מלא או חלקי – יתואם העניין עם יו"ר הוועדה.

**ד. יועץ לוועדה**

(מתוך: דוח הוועד לאסיפה הכללית ה-58, תשמ"ט-1989, עמ' 38)

"בשל החשיבות הרבה לה מייחס הוועד המרכזי לוועדה ולהחלטותיה, מונה יועץ לוועדה המלווה אותה בפעולותיה".

**ה. שם הוועדה**

(מתוך: פרוטוקול ישיבת הוועדה מס' 1/2011, סע' 8 מ-15.2.2011)

"שם הוועדה יהיה: הוועדה לפירוש כללי התנהגות (ועדת האתיקה)".

# תקנון ההתאגדות של הלשכה

## תקנה 60

"כללי ההתנהגות המקצועית (להלן: "הכללים") הם אלה שנקבעו ע"י הוועד המרכזי ופורסמו בין החברים. הוועד המרכזי רשאי לשנות או להחליף הכללים או להוסיף עליהם מפעם לפעם, לפי ראות עיניו, בהחלטה של לא פחות משני שלישים מחבריו או משלושה רבעים מהמצביעים (לא כולל הנמנעים), לפי הגבוה שבהם. ממועד פרסום בין החברים של הכללים או השינויים בהם או ההוספות עליהם, הכללים, כפי שפורסמו, כולל השינויים וההוספות, מחייבים את החברים".

# כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60 מתקנון ההתאגדות של הלשכה

## תוכן עניינים מקוצר

כלל	כלל
א. שכר רואה חשבון – איסור שכ"ט לפי תוצאות	1. הגדרות
ב. שירות מקצועי – איסור מתן שירות מקצועי ללא תמורה סבירה (לבד ממתן שירות בגובה שווי של מתנה סבירה למוסד ציבורי וולונטרי)	2. חבר - חובות בסיסיות
ג. היתר למתן שירות ללא תמורה במקרה של מוסד ציבורי;	א. יושר, הגינות, רמה מוסרית
במקרה של שירות ליחיד (קשר אישי) ללא חוות דעת	ב. הקפדה על רמה מקצועית
ד. היתר – התנדבות אישית לתפקיד ניהולי/פיקוחי במוסד ציבורי	ג. ומהימנות המסמכים והדיווח של רוח"ח
א. שיתוף בהכנסות – איסור לגבי מי שאינו רוח"ח	ד. כבוד ואדיבות כלפי עמית וכלפי הלשכה
ב. שיתוף בהכנסות – היתר לגבי שותף קודם או יורשו	3. מתן שירות ללא משוא פנים ולפי מיטב שיקול הדעת
ג. דמי מוניטין – אינם "הכנסות"	א. ראיית חשבון
13. משרד לראיית חשבון ו/או לשירותים נלווים לא ישמש לכל מטרה אחרת העלולה לפגוע בכבוד המקצוע	ב. שירותים נלווים
א. איסור מתן שירותי ראיית חשבון ללקוחו של אחר ללא הסכמת האחר	4. הימנעות מאי תלות ומניגוד עניינים
א. איסור פרסומת לעיסוק בראיית חשבון	5. א. סודיות – כעצמאי
ב. החלת איסור הפרסומת גם על עיסוקים אחרים וגם על תאגיד של חברים בהם מצויין: (1) דבר היותו רוח"ח, או (2) עיסוקו בראיית חשבון	ב. סודיות – כעובד
ג. התרת פרסום מידע עובדתי	6. א. רואה חשבון – מתן דוח על סמך בדיקה אישית של רוח"ח או פקידו
ד. איסור פרסום בדרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או להטריד לקוחות	ב. עיסוקים נלווים – כאמור ב-א'
ה. התרת פרסום של הפרטים הכלולים בסעיף ו. איסור לפרסום פרסומת ברשות הרבים ובאמצעי תקשורת אלקטרוניים	7. במידה שטבע הדברים מחייב
א. הידקקות לפירוש הכללים אצל הוועדה	7. ראיית חשבון - איסור שותפות עם מי שאינו חבר או אינו רשאי לעסוק בראיית חשבון במדינות-חוץ
ב. הפרת הכללים – עבירה משמעתית	8. א. עיסוק רק בשם המשרד/השותפות
	ב. אחריות שותף לחתימת השותפות
	9. א. חתימה על מסמכים – ראיית חשבון
	ב. חתימה על מסמכים -עיסוקים נלווים
	10. איסור עיסוק של מי שבוטל/הופסק רישיונו/חברותו
	11. איסור שידול
	12. איסור תשלום/טובת הנאה בעד השגת עבודה מקצועית

# כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60

## מתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל<sup>(1)</sup>

למען הגשם את המטרות המפורטות בתזכיר ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל; ולמען הבטח למקצוע ראיית החשבון את מקומו הראוי בחברה הישראלית, ולמען עצב את דמותו של רואה החשבון, ובפרט של חבר הלשכה, בעיני הציבור בארץ ובחוץ לארץ כבעל רמה מקצועית ומוסרית מעולה ולמען טפח יחסי האמון כלפי רואה החשבון בכל עיסוקיו המקצועיים; מחוייבים חברי לשכת רואי חשבון בישראל לנהוג לפי כללים אלה:

1. א. ההגדרות שבסעיף 1 בתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - התקנון) חלות על כללים אלה, אלא אם נקבע אחרת.
  - ב. בכללים אלה:
    - "ראיית חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
    - "רואה חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
    - "עיסוק אחר" - כל עיסוק מלבד ראיית חשבון.
    - "עיסוק נלווה" - עיסוק אחר, כפי שייקבע מזמן לזמן ע"י הוועד המרכזי.
    - "שרות מקצועי" - למעט שרות בעיסוק אחר.
    - "חברת רואי חשבון" - כמוגדר בחוק רואי חשבון.
    - "תאגיד של חברים" - תאגיד בשליטת חבר, שאינו "חברת רואי חשבון" ואשר עוסק בעיסוק אחר.
2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.
  - ב. חבר יקפיד על רמתם המקצועית הגבוהה ועל מהימנותם של כל המסמכים היוצאים מתחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר.
  - ג. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה, והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם.
  - ד. (1) חבר חייב להזדקק לבוררות בכל עניין שהוועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להזדקק לבוררות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושיו"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להזדקק לבוררות.
    - (2) חבר רשאי לערער בפני נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו על חיובו כאמור לעיל. החלטתו של נשיא הלשכה בעניין זה תהיה סופית.
    - (3) בוררות כאמור תהיה בפני בורר יחיד אלא אם כן הוסכם ע"י הצדדים אחרת.
    - (4) בהעדר הסכמה בין הצדדים, ייקבעו הבורר או הבוררים ע"י נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו.
    - (5) אי חתימה של חבר על הסכם בוררות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודה של הלשכה ומוסדותיה.
    - (6) מתקיים הליך משפטי בעניין כאמור בסעיף (1) לעיל, לא יחולו סעיפים (1) - (5) דלעיל.
3. א. חבר העוסק בראיית חשבון יתן שרותו בהקפדה על הגינות, בלי משוא פנים, לפי מיטב שיקול דעתו ובהתאם לכללים, לתקנים ולנהלים המקובלים במקצוע בכלל ושנקבעו ע"י מוסדות הלשכה בפרט.
  - ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.
4. חבר העוסק בראיית חשבון ימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.

(1) כולל תיקונים שאושרו על ידי הוועד המרכזי בישיבותיו מהימים: 21.4.75, 10.1.83, 10.7.89, 4.2.91, 11.3.91, 13.5.91, 12.8.91, 28.11.04-1, 15.7.01

5. א. 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 החבר לגלותו על-פי דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו.
- ב. חבר ינקוט בצעדים סבירים כדי להבטיח שפקידיו והעובדים איתו ישמרו אף הם על החובה המוטלת עליו לפי פסקה א' מכלל זה.
6. א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא יתן דוח או חוות דעת אלא על סמך בדיקתו האישית שלו או של שותפו או של פקידו או של רואה חשבון אחר, או - בדוח או בחוות דעת המתייחסים במלואם או בחלקם - לפעולות או לנכסים במדינת חוץ - של אדם הרשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת חוץ.
- ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה המידה שטבע העיסוק מחייב.
7. חבר לא יעסוק בראיית חשבון בשותפות עם מי שאינו חבר, אולם מותרת שותפות לראיית חשבון במדינת חוץ עם אדם הרשאי לעסוק שם בראיית חשבון.
8. א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "ושות" או בלעדיו.
- ב. לצורך הדיון המשמעתי יראו כל שותף בפירמה כאחראי לכאורה לכל פעולה של הפירמה ולכל חתימה שניתנה בשם הפירמה וחובת הראיה כי שותף פלוני אינו אחראי אישית חלה עליו.
9. א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון; לעניין כלל זה המונח "שמו": לרבות שם הפירמה שלו כאמור בכלל 8 לעיל.
- ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.
10. חבר לא יעסיק בראיית חשבון אדם שרישיונו בוטל עפ"י החלטת מועצת רואי חשבון לפי סעיף 12 לחוק רואי חשבון, ולא יעסיק בראיית חשבון אדם בתקופה שתוקף רישיונו הופסק. לעניין כלל זה, דין חבר שחברותו בלשכה פקעה או הופסקה זמנית עפ"י הוראות סעיף 12א(6) או 13 (ב) לתקנון - כדין אדם שרישיונו בוטל או הופסק כאמור.
11. חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו.
12. חבר לא יתן תשלום או טובת הנאה אחרת, ולא יבטיח אותם, במישרין או בעקיפין, בעד השגת עבודה בראיית חשבון, פרט להשגת עבודה כשכיר.
13. א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שרותי ראיית חשבון שכר לפי תוצאות השרות שנתן.
- ב. חבר לא יתן ולא יציע שרות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות. השכר הסביר והמקובל לגבי שרות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:
- (1) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שרות;
  - (2) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שרות היא חיונית לצורך ביצועו;
  - (3) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השרות ברמה מקצועית נאותה;
  - (4) רמת האחזיות הכרוכה בביצוע השרות;
  - (5) תקופת הביצוע של השרות.
- בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ- 2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השרות לגבי שרות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות.



ג. האמור בפיסקה ב' מכלל זה לא יחול לגבי:

(1) שרות מקצועי הניתן למוסד ציבורי, כל עוד ההפרש בין השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות לבין התמורה בפועל בגינו אינו עולה על סכום שיכול להיחשב כתרומה סבירה למוסד כזה, מבחינתו האישית של רואה החשבון נותן השרות או מבחינת הפירמה נותנת השרות, לפי העניין.

בפיסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, בין אם הגוף הנדון מימש את זכותו לקבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לצרכי מס ובין אם בחר שלא לעשות כן.

(2) שרות מקצועי שאינו כרוך במתן חוות דעת כלשהי, הניתן במסגרת של קשר אישי.

ד. אין באמור בפיסקאות ב' ו-ג' מכלל זה כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפיסקה ג' מכלל זה) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.

14. א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון. לעניין כלל זה, דין רואה חשבון מחו"ל כדין רואה חשבון.

ב. על אף האמור בפיסקה א' מכלל זה, מותר לחבר לשתף בהכנסותיו כאמור את קודמיו ואת יורשיו של קודמיו ושל שותפיו.

ג. לעניין כלל זה לא יראו כשיתוף בהכנסות תשלום דמי מוניטין למי שמותר לשתפו בהכנסות כאמור ולבאים מכוחו.

15. משרד בו נותן חבר, הן בעצמו והן במסגרת של תאגיד, שרות מקצועי, לא ישמש כל מטרה עסקית או מקצועית העלולה לפגוע בכבוד המקצוע.

16. חבר לא יתן שרות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר, דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר. כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו עניין תביעות או דרישות כספיות מוצדקות מאת הלקוח שעדיין לא נתמלאו, כל עוד לא הוחל בהליכים משפטיים (כולל בוררות) לשם מימוש התביעה/הדרישה. נתן חבר שרות מקצועי ונפטר או חדל מלמלא תפקידו מכל סיבה אחרת, תהיה לנשיא הלשכה או למי שנתמנה על ידי לשם זה, הרשות לסרב מתן ההסכמה במקומו.

17. א. חבר לא יעשה פרסומת לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למעט פרסומת מותרת כמפורט בפיסקה ג' מכלל זה, וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומת שלו, שאינה מותרת כאמור, בידי אחרים.

ב. האמור בפיסקה א' מכלל זה יחול על פרסומת של חבר, לרבות תאגיד של חברים שמצויין בה אחד מאלה:

- (1) דבר היותו רואה חשבון;
- (2) עיסוקו בראיית חשבון, במישרין או בעקיפין, בין שצויין דבר היותו רואה חשבון ובין שלא.

ג. חבר רשאי לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו ובלבד שלא יכלול מידע שיש בו אחד מאלה:

- (1) דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין לרבות בדרך של השוואה לאחר;
- (2) מצג שווא;
- (3) עובדות מטעות;
- (4) שמות לקוחותיו בעבר ובהווה;
- (5) שכר הטרחה שהוא גובה או הבסיס לחישובו;
- (6) תפקיד ציבורי שהוא ממלא על-פי דין;
- (7) תוצאות שהשיג בעבור לקוחותיו בעניינים מקצועיים.

ד. חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או כדי להטריד לקוחות או ליצור אצלם רושם שגוי, הטעיה או תרמית בדבר יכולתו להשיג תוצאות כאלה ואחרות בעניינים מקצועיים.

ה. בכפוף לאמור בפיסקאות ג' ו- ד' מכלל זה רשאי חבר לציין גם פרטים אלה:

- (1) ניסיונו המקצועי בראיית חשבון;
- (2) ניסיונו והתמחותו בעיסוקים נלווים, במובחן מניסיונו בראיית חשבון;
- (3) תארים אקדמיים שרכש;
- (4) תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, ובלבד שהדבר לא נאסר על-פי אותו דין או על-פי החוק;
- (5) כשרות לעסוק בראיית חשבון מחוץ לישראל;
- (6) מספר שנות ותק בעיסוקו בראיית חשבון;
- (7) פירוט רואי חשבון שהינם שותפיו או עובדיו, לרבות הפרטים בסעיפי משנה (1) עד (6) לגבי כל אחד מהם;
- (8) פרטים הנוגעים למען המשרד ולדרכי ההתקשרות עם המשרד וכל שינוי בהם;
- (9) שמות שותפים שיצאו לגמלאות, ושמות שותפים שנפטרו, תוך ציון העובדה כי השותף יצא לגמלאות או נפטר.

ו. חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, ואולם רשאי הוא לקבוע שלט בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע, סמוך למשרדו או למשרדו הקודם.

ז. לעניין כלל זה יחולו ההגדרות הבאות:

- (1) "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" - כגון: רדיו וטלוויזיה אך למעט אתר האינטרנט של החבר;
- (2) "דיוור ישיר" - פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו המועברת בפקסימיליה, בדרך ממוחשבת (כגון: SMS, E-MAIL, וכיוצ"ב) בחלוקה ידנית או באמצעי אחר, למעט חלוקה אקראית של דבר דפוס, המופץ מטעמו של החבר, ברשות הרבים;
- (3) "לקוח" - לרבות לקוח פוטנציאלי;
- (4) "פרסומת" - למעט מסירת מידע במענה לפנייתו של אדם מסוים, הנועד לשימושו ולא לשם הפצתו לאחרים;
- (5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר.

18. א. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללים אלה חייב חבר לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.

ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון.

\* \* \*

# תוכן הפרקים

## ע מ ו ד

12	<a href="#">סמכויות הוועדה</a>	.1
15	<a href="#">דרכי הפעולה של הוועדה</a>	.2
23	<a href="#">אי – תלות</a>	.3
39	<a href="#">בוררות בהליכים שבין רואי חשבון לבין עצמם ובין רואי חשבון ללקוחותיה</a>	.4
42	<a href="#">השימוש בתואר המקצועי רו"ח</a>	.5
46	<a href="#">התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה</a>	.6
51	<a href="#">התחזות כרו"ח</a>	.7
54	<a href="#">התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר</a>	.8
57	<a href="#">חילופי רו"ח</a>	.9
71	<a href="#">חתימת רו"ח</a>	.10
75	<a href="#">ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה</a>	.11
77	<a href="#">עבודה על בסיס הצלחה</a>	.12
81	<a href="#">מתן שירות ללא תמורה</a>	.13
83	<a href="#">ניירות עבודה ומסמכים</a>	.14
89	<a href="#">סודיות</a>	.15
96	<a href="#">עיכוב מסמכים של לקוח</a>	.16
99	<a href="#">עיסוקים נילווים</a>	.17
102	<a href="#">עיסוק במסחר ותיווך מסחרי</a>	.18
104	<a href="#">פרסום ופרסומת</a>	.19
125	<a href="#">ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו המשרד – למתן שירותי "ראיית חשבון"</a>	.20
128	<a href="#">קבלנות משנה</a>	.21
131	<a href="#">רו"ח חבר קיבוץ</a>	.22
133	<a href="#">רו"ח שכיר</a>	.23
136	<a href="#">רשלנות מקצועית</a>	.24
139	<a href="#">שידול</a>	.25
143	<a href="#">שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו חבר</a>	.26
147	<a href="#">שב"ט מראש</a>	.27
151	<a href="#">שם הפירמה</a>	.28
155	<a href="#">תיחום מרות הלשכה על חברה</a>	.29
159	<a href="#">שונות</a>	.30

# פרק 1

# סמכויות הוועדה

## החלטות הוועדה

- 1.1 שינוי שם הוועדה – לוועדת האתיקה
- לשם הוועדה יתוסף בסוגריים ("ועדת האתיקה") ומעתה היא תיקרא: "הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה)" [פר' 6/10 (7)]
- 1.2 כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה נקבעו מכוח תקנה 60 מתקנות ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל.
- 1.3 מכח תקנה 20א' מתקנות ההתאגדות של הלשכה מונתה הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות.
- 1.4 בכלל 18א' מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה נקבע: "בהתעורר ספק ביישום או בפירושם של כללים אלה, חייב חבר לבקש חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנות".
- 1.5 סמכויותיה של הוועדה כנקבע בתקנון ההתאגדות של הלשכה וכפי שהוועד המרכזי האציל לה חלק מסמכויותיו, כלהלן: [פר' 2/98 (5)]
- (א) תפקידה הסטטוטורי של הוועדה - מתן תשובה לחבר בהתעורר אצלו ספק בדבר יישום או פירושם של כללי ההתנהגות המקצועיים שנקבעו ע"י הוועד המרכזי.
- (ב) סמכויות הוועד שהואצלו על ידו לוועדה: בכל אותם נושאים שאינם כלולים בין תפקידיה הסטטוטוריים של הוועדה כאמור בסעי' (א) לעיל ואשר הוועדה דנה וממליצה בגינם כיום, בין היתר:
- דיון בתלונות נגד חברים, המלצות על העמדת חברים לדין, מינוי תובעים וכיוצ"ב.
- (ג) סמכויות סטטוטוריות
- (1) הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות הינה ועדה סטטוטורית מכח תקנה 20א לתקנות ההתאגדות של הלשכה.
- (2) תפקידה של הוועדה נקבע:
- (א) בכלל 18 מכללי ההתנהגות המקצועית הנגזר מתקנה 60 לתקנות ההתאגדות:
- (ב) בטל.
- (ד) סמכויות הוועד שהואצלו על ידו לוועדה על מנת להקל על הוועד המרכזי במשימותיו השוטפות והאסטרטגיות. לכן, הוא החליט להאציל חלק מסמכויותיו לוועדה לפירוש כללי ההתנהגות שתשמש כזרוע הארוכה שלו בנושאים מסוימים בעלי אופי טכני במהותם וכך להקל עליו בעבודתו.
- כך למשל הדיון בתלונות החברים צריך היה להתנהל בוועד המרכזי אך מאחר והדבר עלול לסרב את עבודתו הוא האציל סמכות זאת לוועדה.
- לאחר שהוועדה דנה בתלונה והמליצה להעמיד חבר לדין או מחליט הוועד (הנשיאות) אם לקבל ההמלצה אם לאו.
- כנ"ל גם בנושאים אחרים. פרי יוזמה עצמאית או נדרשת בקביעת תדריכים, הנחיות וכיוצ"ב.
- כדי לעמוד במשימה חשובה זאת וכדי שאכן הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות תשמש כעזר לוועד המרכזי - ראה הוועד המרכזי חשיבות רבה לאיש את הוועדה בחברים עתירי ידע, ניסיון, ויושר אישי אשר יוכלו למלא שליחותם נאמנה.

**1.6 הוועדה כגוף מייצע ללשכה**

מובהר בזה כי הוועדה פועלת כגוף מייצע סטטוטורי ומהווה זרוע חשובה ללשכה בכלל ולוועד המרכזי בפרט בפירוש כללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 7/83 (12)]

**1.7 הוועדה מנועה מלטפל בנושא של רשלנות מקצועית.** [פר' 5/98 (11.1)]

1.8 (1) נשאלה שאלה בעניין פניית אב בית-דין בלשכה, אגב מילוי תפקידו זה, בשאלות אל הוועדה והאחרונה אף ענתה לו.  
 לדעת השואל, מצב העניינים המתואר לעיל לוקה בשניים אלה:  
 ▪ מעניק לוועדה כפל תפקידים: הן הגורם הקובל והן הגורם הפוסק.  
 ▪ מכרסם במעמדו של בית הדין בתחום עליו הוא מופקד ובו הוא מוחזק מומחה. [פר' 5/05 (9)]

(2) תשובת היו"ר (מר א' מונד) שאומצה על ידי הוועדה הינה:  
 (1) אין ספק כי בית הדין הוא מוסד על ואל לאחריים לכרסם כלשונוך או להתערב בהחלטותיו.  
 (2) מאידך, נכון הוא שלא נטמון הראש בחול, וראוי שנראה את המצב כהויתו.  
 (3) הוועדה איננה, לא הגורם הקובל ולא הגורם הפוסק כנאמר במכתבך.  
 (4) רוב חברי הוועדה מכהנים בוועדה מספר שנים לא מועט ונושאי ההתנהגות המקצועית הם לחם חוקם בכל ישיבה.  
 (5) לעומת זאת חברי בית הדין עשויים להיקרא למלא את תפקידם אחת לשנה ואולי אחת לשנתיים שלוש ואולי אף בתדירות פחותה מזו. על כן, ניסיונם אינו רב.  
 (6) חברי בית הדין ביקשו את פרשנות הוועדה וקיבלו אותה. אולם בית הדין פסק את דינו זמן רב לפני שהוועדה ענתה על שאלות חברי בית הדין.  
 (7) ראית את השאלות וראית את התשובות. אין בהן לדעתי שום חריגה מהפרשנות של הכללים, עליו מופקדת הוועדה, כאמור בסעיף 18 של הכללים.  
 (8) מאז שאני חבר בוועדה לפירוש, כ-20 שנה, זו פעם אחת ויחידה שחברי בית הדין ביקשו מהוועדה פרשנות לסעיף מסוים. אני משער שתעבור תקופה דומה עד אשר תשאל שאלה פעם נוספת.  
 (9) לאור כל הנאמר לעיל, שקלתי פעם נוספת הצורך לזמן פגישה כפי שאמרתי לך בשיחתי עמך והחלטתי שאין צורך בכך.  
 (10) אני מודה לך מאוד על שהסבת תשומת ליבי להליך שנראה לך בלתי סביר ואף אמסור לוועדה בישיבה הקרובה שלה, דיווח בנושא זה."

1.9 הוועדה, לאחר שדנה בתלונתו של פלוני נגד חבר ולפיה אין זה ראוי שרו"ח שהואשם בפלילים ימשיך לכהן כרואה חשבון, מחליטה כי העניין אינו בתחום טיפולה של הלשכה. [פר' 5/05 (10)]

**1.10 זכות הענישה של הוועדה**

1. אין לוועדה סמכות ענישתית.  
 2. מתן הוראה להעביר לתיוק מכתב כזה או אחר אכן עשויה להשתמע כמתן הוראה ענישתית - ולא לכך התכוונה הוועדה. משכך ניתן לפרש זאת, מחליטה הוועדה כי לא תורה יותר על תיוק מכתב כזה או אחר בתיק החבר. [פר' 3/10 (3)]

- - -

## **פרק 2**

# **דרכי הפעולה של הוועדה**

# תוכן הפרק

ע מ ו ד

## החלטות הוועדה

	2.1	מסמכויות הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות, כפי שנקבעו
17		ע"י הנשיאות בישיבתה מיום 16.6.70
	2.2	החלטות הוועדה על דרכי פעולתה:
17	2.2.1	אי התערבות במקרה של סכסוך בו החל הליך משפטי
17	2.2.2	אישור החלטות עקרוניות ע"י הוועד המרכזי
17	2.2.3	אי הזמנת מתלוננים
17	2.2.4	אי העברת תלונות לגורמים רלבנטיים
18	2.2.5	אי התערבות במקרה שהסכסוך אינו נוגע לתחום האתיקה המקצועית
18	2.2.6	אי טיפול בעניין בו החל הליך בבית דין הלשכה
18	2.2.7	אי טיפול בעניינים העומדים על סדר יומה של מועצת רו"ח
18	2.2.8	אי טיפול בסכסוך בין חברים המצוי בטיפול הוועדה המרחבית ליחסי חברים
18	2.2.9	אי מתן שירות נאות
18	2.2.10	דיון בפניות נשיא הלשכה או מזכיר כבוד
18	2.2.11	דיון בנושא הנוגע לחבר הוועדה
18	2.2.12	דרכי עבודת הוועדה
18	2.2.13	החלטות הוועדה שהן בעלות זיקה משפטית
18	2.2.14	החלטות הוועדה הנוגעות לחבר בודד – סופיות
19	2.2.15	הלשכה כנמענת משנית
19	2.2.16	חובת המליץ לגילוי מלוא הפרטים בתלונתו
19	2.2.17	ייעול פעילות הוועדה
20	2.2.18	מועצת רו"ח
20	2.2.19	נוהל קיום ישיבות
21	2.2.20	פניה לנילוץ
21	2.2.21	קביעת אמות מידה לכללי התנהגות
21	2.2.22	שמירת סודיות הדיונים בוועדה
21	2.2.23	תלונות אנונימיות כנגד חברי הלשכה
21	2.2.24	תפקידים, מטרות וביצוע
22	2.2.25	תשובות לשאלות מקצועיות - רק ע"ס פניית חברים



## החלטות הוועדה

### 2.1 מסמכויות הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות, כפי שנקבעו ע"י הנשיאות בישיבתה מיום 16.6.70 :

- 2.1.1 הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות תיתן חוות דעתה ותשובתה לפניית חבר לפני עשיית המעשה או המחדל על ידו, ולא לאחר קרות המקרה או המחדל.
- 2.1.2 פניית החבר לוועדה תהיה בכתב. על החבר לפרט, בכתב, את הבעיה לפרטיה. למותר להדגיש כי תשובת הוועדה תחייב אם אכן יפעל החבר בדיוק לפי העובדות שציין בפנייתו ואשר לאורן קבעה הוועדה את דעתה. בכל מקרה של סטייה ע"י החבר מהמצב העובדתי כפי שצוין בפנייתו, לא תעמוד לו החלטת הוועדה.
- 2.1.3 יו"ר הוועדה יחליט, לאור פניית החבר בכתב, אם יש מקום להזמין להופיע בפני הוועדה להבהרת עובדות בלבד (ולא להשמעת עמדתו הוא בעניין).
- 2.1.4 החלטות עקרוניות של הוועדה תובאנה לאישור ע"י הוועד. והיה אם הוועד אינו תמים דעים עם דעת הוועדה בנושא מסוים - באופן מלא או חלקי - יתואם העניין עם יו"ר הוועדה.

### 2.2 החלטות הוועדה על דרכי פעולתה:

#### 2.2.1 אי התערבות במקרה של סכסוך בו החל הליך משפטי

הוועדה מנועה מלהתערב בעניין שנדון בבית משפט. [פר' 9/92 (17)]

#### 2.2.2 אישור החלטות עקרוניות ע"י הוועד המרכזי

בעניינים עקרוניים הנוגעים או העשויים לנגוע לכלל ציבור חברי הלשכה, תועברנה החלטות הוועדה לוועד המרכזי, שתהיה לו הזכות לאשרן או להחזירן לוועדה בצרוף הערותיו. [פר' 1/70 (1)]

הוועדה בדעה כי במקרה והוועד המרכזי אינו תמים דעים עם החלטה עקרונית כאמור של הוועדה, אין הוא יכול לשים עצמו במקום הוועדה ולתת פירושים משלו, או לשנות את נוסח פירושי הוועדה, אלא עליו לנהוג כאמור לעיל.

#### 2.2.3 אי הזמנת מתלוננים

(א) אין לאפשר למתלונן להופיע בפני הוועדה ולהשמיע את דבריו. [פר' 3/10 (2)]

(ב) אין לאפשר לשום גורם באשר הוא, להשפיע על החלטת הוועדה להמליץ על העמדה לדין. [פר' 3/10 (2)]

#### 2.2.4 אי העברת תלונות לגורמים רלבנטיים

הלשכה כלשכה לא מעבירה תלונות כגון אלה, ביוזמתה לנמען הראוי כמו מועצת רואי חשבון או משטרה וכו'. אנו יכולים רק להנחות את המתלונן באופן עקיף, כי הלשכה מנועה מלטפל בתלונות כגון אלה והגוף המטפל באותן נסיבות הוא כזה וכזה. [פר' 3/08 (12.2)]

- 2.2.5 **אי התערבות במקרה שהסכסוך אינו נוגע לתחום האתיקה המקצועית**  
 אין מקום להתערב באשר המדובר במערכת יחסים בין לקוח - רואה חשבון בתחום שאינו נוגע לאתיקה המקצועית של רואי החשבון. [פר' 2/08 (14.2)]
- 2.2.6 **אי טיפול בעניין בו החל הליך בבית דין הלשכה**  
 ברגע שהחל הליך בבית דין של הלשכה, מנועה הוועדה מלדון בנושא. [פר' 1/85 (7)]
- 2.2.7 **אי טיפול בעניינים העומדים על סדר יומה של מועצת רו"ח**  
 אין הוועדה מטפלת בעניינים העומדים על סדר יומה של מועצת רואי חשבון. [פר' 5/85 (12)].
- 2.2.8 **אי טיפול בסכסוך בין חברים המצוי בטיפול הוועדה המרחבית ליחסי חברים**  
 בסכסוך בין חברים הנמצאים בטיפול הוועדה המרחבית לארגון וליחסי חברים אין הוועדה מתערבת. [פר' 1/86 (7)]
- 2.2.9 **אי מתן שירות נאות**  
 תלונת לקוח נגד חבר ולפיה החבר לא מגיב לפנייתו בעניין העברת מניות שלדעתו נעשו "תוך דרכי מרמה", אינה נוגעת לתחום כללי ההתנהגות המקצועית אלא לתחום המשפטי ביחסי "נותן שירות - מקבל שירות". [פר' 5/04 (15)]
- 2.2.10 **דיון בפניות נשיא הלשכה או מזכיר כבוד**  
 נושאים לדיון שיופנו ע"י הנשיא או מזכיר כבוד יידונו בישיבת הוועדה הקרובה גם אם אין נושאים אלה נמצאים על סדר יומה של הוועדה. [פר' 2/89 (11)]
- 2.2.11 **דיון בנושא הנוגע לחבר הוועדה**  
 דיון המתקיים בוועדה והנוגע לאחד מחבריה, אותו חבר לא יהיה נוכח בדיון. [פר' 7/89 (2)]  
 הוועדה מוסמכת להחליט מי מחבריה יהיה נוכח בישיבה או לא ישתתף בדיון. [פר' 4/99 (7)]
- 2.2.12 **דרכי עבודת הוועדה**  
 הנושאים שהועלו בתלונה מקורם בהליכים משפטיים שהיו בין הצדדים. לכן, אין מקום כי הוועדה תתערב בעניין. [פר' 6/02 (9)].
- 2.2.13 **החלטות הוועדה שהן בעלות זיקה משפטית**  
 הוועדה תימנע מקבלת החלטות בעלות זיקה משפטית. [פר' 6/96 (10)]
- 2.2.14 **החלטות הוועדה הנוגעות לחבר בודד-סופיות**  
 בעניינים ספציפיים הנוגעים לפירוש כללי התנהגות של חבר בודד תהיינה החלטות הוועדה סופיות ותועברנה לידיעת החבר או החברים הנוגעים בדבר ללא התערבות הוועדה. [פר' 1/70 (1)]
- 2.2.15 **הלשכה כנמענת משנית**

(א) מאחר והלשכה אינה נמנעת ראשית - אלא נמנעת משנית - בהעתק, משמע שלא הוגשה תלונה ישירה ללשכה ולפיכך הוועדה מסירה את העניין מסדר יומה. [פר' 3/03 (14.2.1)]

(ב) כל מכתב שבנוסף ללשכה יש גם נמען נוסף (דהיינו - הלשכה ממוענת בו כ"העתק") - הלשכה אינה נוהגת לטפל בעניין. [פר' 3/09 (18.2.1)]

#### 2.2.16 חובת המליץ לגילוי מלוא הפרטים בתלונתו

חבר הפונה אל הוועדה לפירוש כללי התנהגות בבקשה לפרש כללי התנהגות לגבי מקרה הנוגע לו במישרין או בעקיפין, חייב לגלות בפני הוועדה את כל העובדות הנוגעות למקרה במישרין או בעקיפין, לרבות טיפול הנושא ע"י גופים אחרים של הלשכה או בערכאות. [פר' 6/80 (4)]

#### 2.2.17 ייעול פעילות הוועדה

##### (1) דיון בוועדות משנה

הוועדה, רושמת לפניה כי בנושאים בעלי אופי מהותי, תוקם ועדת משנה שתבדוק את החומר לפרטיו ותביא המלצותיה/ מסקנותיה לדיון במליאת הוועדה. הוועדה מקבלת ומודעת לחשיבות פער זמן קצר ככל שניתן עד למשלוח התשובה על ידה לחברים הפונים. לפיכך, כל חומר המגיע למזכירות הלשכה והקשור לענייני הוועדה יועבר במקביל הן ליו"ר הוועדה והעתקו ליתר חברי הוועדה. [פר' 3/87 (12)]

##### (2) הכנת חומר לתיק ישיבות הוועדה

החומר העומד על סדר יומה של הוועדה ילוקט וייערך בתיק מיוחד וישלח לחברים לקראת הישיבה. מאחר והחומר הנדון הינו חסוי, הוא מיועד לשימוש הבלעדי של החברים. משום כך עליהם לנקוט משנה זהירות בטיפול בחומר כך שהדיסקרטיות תישמר. עם תום הדיון בחומר החברים מתבקשים להשמידו!

יקבע סדר קדימויות לדיון בישיבות כדלהלן:

- דיון בשאלות - שהתשובה לגביהן נדרשת לאלתר.
- דיון בתלונות.
- דיון בנושאים עקרוניים כלליים הנוגעים לפירוש כללי ההתנהגות.
- במקרה והנושא מורכב, תוקם ועדת משנה - אד-הוק לאותו עניין שתגיש המלצותיה למליאת הוועדה.

כל החלטה עקרונית שתתקבל בוועדה תופנה לוועד המרכזי תוך המלצה לפרסמה בין החברים. החברים.

נושא שיעמוד על סדר היום וידון בוועדה והנוגע לחבר ועדה או למשרדו - אותו חבר מנוע מלהשתתף בדיון.

במקרה המתואר בסעיף לעיל או מכל סיבה אחרת כך שהיו"ר לא יוכל לנהל את הישיבה - ינהל את הישיבה מ"מ היו"ר. [פר' 8/88 (3)]

**(3) נוהל מוצע ליחסי הלשכה עם גורם מתלונן****א. הטיפול עם קבלת התלונה**

הוגשה תלונה נגד חבר (בין שהתלונה הוגשה ע"י חבר או מי שאיננו חבר) המזכירות תאשר קבלת התלונה ("הנושא בטיפול") ותעבירנה לטיפול מזכיר כבוד אשר יחליט אם לבקש קבלת תגובת הנילון.

**ב. החלטות הוועדה**

משנתקבלה תגובת החבר הנילון, יועבר הטיפול לוועדה אשר תדון בתלונה כפי שתראה לנכון ותחליט אחת מהשלוש:

- (1) התלונה אינה מצדיקה טיפול הלשכה.
- (2) התלונה מצדיקה העמדה לדין.
- (3) טיפול אחר.

**ג. הטיפול בעקבות החלטת הוועדה**

- (1) במקרה (5)ב(1) המזכירות תודיע למתלונן (העתק לנילון) שהתלונה נדונה וכי הוועדה מצאה שאין מקום לנקוט בהליכים.
- (2) במקרה (5)ב(2) אין להודיע לצדדים דבר, עברה תקופה ארוכה יחסית - תודיע המזכירות למתלונן כי הנושא עדיין בטיפול.
- (3) במקרה (5)ב(3) הוועדה, במסגרת החלטתה, תכלול הוראה למזכירות בדבר הטיפול הדרוש. [פר' 11/94 (5)]

**2.2.18 מועצת רו"ח**

מאחר ומועצת רואי חשבון החלה לטפל בנושא, יושעה הדיון בוועדה עד לקבלת החלטת מועצת רואי חשבון בנושא. [פר' 4/83 (2)]

**2.2.19 נוהל קיום ישיבות**

היור"ר חוזר והבהיר כי ישיבות הוועדה אינן מתקיימות אחת לחודש כבעבר וזאת בשל מיעוט הנושאים המצריכים דיון במליאת הוועדה.

היור"ר ציין כי הוא ומ"מ היור"ר מבררים חלק ניכר של התלונות והשאלות שרמתן הבעייתית אינה גדולה ותשובות ו/או פתרונות להן ניתנים בע"פ. נוסף על כך, ישנן תשובות הניתנות בכתב.

רוב רובן של התשובות הנ"ל, הן בע"פ והן בכתב ניתנות לאחר דיון טלפוני בין היור"ר לבין מ"מ היור"ר. לפיכך, רק עניינים מהותיים שיש לדעת היור"ר צורך בקיום דיון לגביהם בפורום הרחב של מליאת הוועדה – מובאים על ידו לדיון.

כמו כן, מועברות תלונות/שאלות לעיונם ו/או בירורם של כמה חברים והדבר ממעיט גם את הנושאים המצריכים זימון מליאת הוועדה.

זאת וגם זאת. חלק מהתלונות גם מופנות לוועדה ליחסי חברים ואף זה תורם למיעוט הנושאים המצריכים דיון וליבון במליאה ומכאן שאנו מגיעים לקיום כדי 4-5 מפגשים בשנה.

[פר' 3/08 (סע' 2)]

**2.2.20 פניה לנילון**

מזכיר כבוד ינחה את המזכירות המטפלת בענייני הוועדה להימנע ממשלוח אוטומטי של בקשה סטנדרטית לתגובת נילון אלא אם קיימת תלונה מפורשת, ובמקרה של ספק - לאחר שמזכיר כבוד יאשר זאת. [פר' 1/03 (7.2)]

**2.2.21 קביעת אמות מידה לכללי התנהגות**

תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה - 1965 (כתיקונן משנת 2001) הן הרף התחתון לכללי ההתנהגות המקצועית. הן מהוות את אמות המידה המזעריות שרואה חשבון חייב לעמוד בהן.

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות רשאית להציב רף גבוה יותר ומחמיר יותר לחברי הלשכה, כראות עיניה, או במילים אחרות, בעוד שהתקנות קובעות מה מותר ומה אסור, הוועדה רשאית לקבוע כללים שיהיו בבחינת מה נאה ומה לא נאה שחבר יבצע, גם אם פעולת החבר אינה מהווה הפרה של איסור.

כלומר יש להבחין בין נורמות של התנהגות מכובדת לעומת נורמות של העמדה לדין.

יחד עם זאת, על הוועדה להימנע מלקבוע כללים שהחברים לא יהיו מוכנים לקבלם, בשל חומרתם. [פר' 1/03 (5.1.3.1)]

**2.2.22 שמירת סודיות הדיונים בוועדה**

א. כל החלטה או דיון של הוועדה שלא ניתן להם פרסום פורמלי מטעם הלשכה הינם עניינה הפנימי ולכן אין למוסרם לגורמים חיצוניים.

ב. מאחר ותפוצת פרוטוקולי הוועדה אינה מוגבלת רק לחברי הוועדה, מתבקשים כל מקבלי הפרוטוקול לראות עצמם כאילו ההחלטה האמורה חלה עליהם. [פר' 5/90 (5)]

**2.2.23 תלונות אנונימיות כנגד חברי הלשכה**

הוועדה תטפל בתלונות אנונימיות רק אם נראה על פניהן כי לכאורה נעברה עבירה על כללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 6/95 (13)]

**2.2.24 תפקידים, מטרות וביצוע****תפקידים ומטרות**

- (1) לפקח על שמירת כללי האתיקה (כללי ההתנהגות המקצועית) ע"י חברי הלשכה.
- (2) לתת פרשנות לכללי האתיקה עפ"י פניות חברים.
- (3) להמליץ בפני הוועד המרכזי על העמדה לדין של חבר שעבר לכאורה על כללי האתיקה עפ"י תלונה שהוגשה נגדו וזאת לאחר בירור יסודי של התלונה במסגרת הוועדה וועדות משנה שתוקמנה לצורך זה.
- (4) לאפשר לחבר לגלות את סיבת התנגדותו למינויו של חבר אחר וזאת עפ"י כלל 5א.
- (5) ליזום תיקונים בכללי האתיקה לפי הצורך והעניין.
- (6) ליזום פרסומים ותדריכים לחברים בנושאים שונים הקשורים באתיקה.

**ביצוע**

- (1) הוועדה הינה בת 19 חברים וניתן בה ייצוג לרבדים השונים של חברים בפרקטיקה מאזורי הארץ השונים.
- (2) בישיבות הוועדה משתתף המזכיר המקצועי.

- (3) הוועדה מקיימת ישיבותיה אחת לחודש במועדים קבועים מראש.
- (4) חברי הוועדה מקבלים לפני כל ישיבה לעיון את פרוטוקול הישיבה הקודמת ואת סדר היום, לרבות החומר שיהיה בדיון בישיבה הקרובה.
- (5) בכל ישיבה דנים תחילה בנושאים העקרוניים ואח"כ בנושאים אשר בתיק (שאילתות ותלונות).
- (6) בעת הדיון מתמנה, לפי הצורך, ועדת משנה לטיפול יותר יסודי בתלונה שהוגשה לוועדה. דוח ועדת המשנה מוגש למליאת הוועדה.
- (7) כל חומר בנושא הוועדה מועבר מיידית, לאחר עיון מ"מ וסגן הנשיא, ליו"ר הוועדה אשר - במקרים של שאילתה דחופה - משיב על הפניה. תשובת היו"ר בצרוף השאלה מובאים לאשרור הוועדה בישיבתה הקרובה.
- (8) יוזמה להעלאת נושאים עקרוניים לטיפול באה בדרך כלל מצד נשיא הלשכה או סגנו, יו"ר הוועדה או חברי הוועדה. [פר' 1/93 (4)]

#### 2.2.25 תשובות לשאלות מקצועיות - רק ע"ס פניית חברים

הוועדה אינה מחווה דעתה באופן כללי לשאלות מקצועיות אלא על סמך פניות של חברי הלשכה.  
[פר' 3/82 (6)]

- - -

## **פרק 3**

# **אי - תלות**

# תוכן הפרק

ע מ ו ד

25	<u>כלל 4</u>	א.
25	תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח – 2008	ב.
33	<u>החלטות הוועדה</u>	ג.
33	3.1 איסור מתן אישור מקצועי ע"י רו"ח שכיר	
33	3.2 אי תלות: ההגדרה המהותית של – "אי-תלות" היא המחייבת	
33	3.3 דוח מילולי בעמותות	
33	3.4 החלת תקנות אי תלות על כל גוף מבוקר	
34	3.5 החזקת ניירות בנאמנות עבור עובדים	
34	3.6 העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח	
34	3.7 זכות חתימה בחשבון בנק המשמש בחשבון נאמנות עבור גוף מאוגד אחר	
34	3.8 זכות חתימה בחשבון בנק של סוכנות ביטוח	
35	3.9 חבר עמותה כמבקר	
35	3.10 חתימת רו"ח שכיר בגוף עסקי	
35	3.11 ייעוץ פנסיוני	
35	3.12 כתיבת שיקים כשירות ללקוח	
35	3.13 מחלוקת בין שותפים	
36	3.14 מנהל עיזבון	
36	3.15 מתן הרצאות כמורה מן החוץ (ממ"ח) במוסד אקדמי המבוקר ע"י רוה"ח	
36	3.16 ניגוד עניינים	
36	3.17 ניהול חשבונות	
36	3.18 סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות	
37	3.19 עסוק אחר	
37	3.20 פירוק	
37	3.21 רו"ח שכיר	
38	3.22 שכר טירחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים	
38	3.23 תשלום שכ"ט בעבור שירות ללקוחו של המבוקר ע"י המבוקר	



## א. כלל 4

חבר העוסק בראיית חשבון יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.

## ב. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח - 2008

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 10, 11 ו-17 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, בהתייעצות עם לשכת רואי חשבון בישראל ומועצת רואי חשבון, ובאישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

### הגדרות:

1. בתקנות אלה –

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

"במישרין או בעקיפין" - לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר או של תאגיד רואי החשבון;

"בן משפחה" - צאצא, בן זוג, אח, הורה, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

"בן משפחה מדרגה ראשונה" - צאצא, אח, בן זוג והורה;

"בן משפחה מדרגה שנייה" - בן זוג של משפחה מדרגה ראשונה;

"בעל עניין", ו"החזקה" - כמשמעותם בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (להלן - חוק ניירות ערך);

"חברה פרטית" - כמשמעותה בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן - חוק החברות), ולמעט חברה לתועלת הציבור כמשמעותה באותו חוק;

"חברה ציבורית" - כמשמעותה בחוק החברות, ולרבות חברה שהיא תאגיד מדווח כהגדרתו בחוק ניירות ערך;

"נושא משרה", "נייר ערך" - כמשמעותם בחוק החברות;

"לקוח" - המבוקר ומי ששולט במבוקר;

"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;

"משרד רואי חשבון" - רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידים בשליטתו של תאגיד רואי החשבון;

"עובד בכיר", אם הוא מועסק על ידי רואה החשבון המבקר - עובד המדורג באחת משתי דרגות השכר או התשלום הגבוהות לעובדים המועסקים באותו מקום עבודה;

"עיסוק אחר" - עיסוק שאינו בביקורת ואינו סקירת דוחות;

"קרוב" - בן משפחה שמקום מגוריו עם האדם, מי שפרנסתו על אותו אדם, מי שפרנסת אותו אדם עליו וכן תאגיד בשליטת כל אחד מהם או נאמן לטובת כל אחד מהם;

"רואה חשבון מבקר" - רואה חשבון מטפל, תאגיד רואי החשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי החשבון האמור, ולרבות רואי החשבון המועסקים בברית פיקוח כמשמעותה בסעיף 20 לפקודת האגודות השיתופיות; והכל למעט מי שפועל מחוץ לישראל דרך קבע;

"רואה חשבון מטפל" - רואה חשבון האחראי מטעם משרד רואי החשבון לערוך ביקורת במבוקר מסוים וכן צוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר;

"שליטה" - כמשמעותה בחוק ניירות ערך, ולעניין הגדרות "משרד רואי חשבון" ו"במישרין או בעקיפין" וכן תקנות 2(ב)3 ו-5(ב) - לרבות חזקה שהמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובידו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בו - שולט בתאגיד, וכן חזקה כי תאגיד שבו הרוב המכריע של שותפים או בעלי מניות הם שותפים או בעלי מניות בתאגיד רואי החשבון - נשלט על ידי תאגיד רואי החשבון;

"תאגיד בנקאי" - כמשמעותו בחוק הבנקאות (רישוי), התשמ"א-1981.

"תאגיד רואי חשבון" - חברת רואי חשבון או שותפות רואי חשבון;

"תקופת הביקורת" - התקופה השוטפת שלגביה נערכת הביקורת, לרבות פרק הזמן עד למועד שבו ניתנת חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

### **נסיבות של ניגוד עניינים אפשרי או פגיעה באי-תלות**

2. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם במסגרת ביקורת

שהוא עורך, עליו להתייחס לעניינים שיש לו או לעובד בכיר שהוא מעסיק ושיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר, עניין אישי לרבות עניין כלכלי בהם או לחוות דעת או הערכת שווי, כולה או חלקה, ולרבות מסקנותיה או ממצאיה שנתן רואה החשבון המבקר או עובד בכיר כאמור במסגרת עיסוק אחר, במישרין או בעקיפין; ואולם לא יראו חזקה כאמור באחד מאלה:

(1) בדיקת נאותות שנעשתה לגבי המבוקר לצורך רכישתו לפני מינויו לרואה חשבון מבקר של המבוקר או בדיקת נאותות לצורך רכישת פעילות בעבור המבוקר או לצורך רכישת אמצעי שליטה בתאגיד על ידי המבוקר שנעשתה קודם לרכישה כאמור, ובלבד שאין בבדיקת הנאותות משום הערכת שווי;

(2) חוות דעת הנדרשת לצורכי מס, אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל ואינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי, ולעניין רואה חשבון מבקר של חברה פרטית - אשר לא נעשתה בידי רואה החשבון המטפל או שאינה מהווה בסיס לנתונים בדוח הכספי.

(ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם התקיים, במישרין או בעקיפין, אחד מאלה:

(1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר בונוס או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח, (להלן - הכנסה מותנית), אך למעט הכנסה מותנית שנתקבלה מבעל השליטה במבוקר בעד שירותים שניתנו לו, שאינה נוגעת בדרך ישירה או עקיפה לפעולת הביקורת, ואין לה השפעה עליה, ואשר היקפה בשנת הביקורת אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה;

(2) הוא קיבל מהלקוח מתנות, אירוח, או הטבה אחרת משמעותיים;

- (3) סך כל 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 תאגידי שבשליטתו; לעניין פסקה זו תהא זו הגנה טובה אם האמור בה התקיים 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 בפסקה זו;
- (4) קיום חוב משמעותי של שכר טרחה מהמבוקר כלפי רואה החשבון המבקר שחלף מועד פרעונו, למעט אם מצוי המבוקר בהליכי פירוק, בהקפאת הליכים או בהליכי כינוס של נכסיו או של עיקר נכסיו לפי דיני החברות;
- (5) הוא התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר, במישרין או בעקיפין;
- (6) הוא, קרובו או עובד בכיר שהוא מעסיק, שיש לו השפעה של ממש על עבודת הביקורת במבוקר או על צוות הביקורת העוסק בביקורת במבוקר - קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתם, קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי עם הלקוח, לרבות עם נושאי משרה בלקוח או עובדים בכירים אחרים בו המשתתפים בקבלת החלטות ניהוליות בעבורו, בתקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, או שבתקופה האמורה ידוע שקשר כאמור יתחיל במועד ידוע; לעניין פסקה זו, "קשר כלכלי או קשר עסקי מהותי" - לרבות עסקה חד פעמית מהותית ולרבות קשרי ספק-לקוח, קשרי נותן שירות-מקבל שירות, השכרת נכסים, שותפות בעסקים, עסקאות משותפות, שותפות בנכסים וכיוצא באלה, וכן מתן הלוואות ללקוח או קבלת הלוואות מהלקוח; ואולם לא יראו כקשר כאמור הלוואה לרואה חשבון מבקר מתאגיד בנקאי בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל, שאינה מהותית לתאגיד הבנקאי, רכישה או השכרה של נכס, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, שלא כדי לסחור בהם, בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר, ובלבד שהמדובר בעסקה שגרתית שאינה מהותית ללקוח ואשר על פי טיבה, אופייה ותנאיה מיועדת לציבור הרחב או לציבור הלקוחות - שאינו משום רואי החשבון - שהוא בעל מאפיינים מיוחדים, או קבלת שכר מהלקוח;
- (7) הוא, 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 בודחות 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 בודחות הכספיים של המבוקר;
- (8) בן משפחתו שאינו קרובו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 10% ומעלה בלקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי החזקת ניירות ערך של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון המבקר שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;
- (9) לרואה החשבון המבקר קשר עסקי או כלכלי בעל אופי מהותי ומתמשך עם מתחרה עסקי מובהק של המבוקר, שאינו התקשרות לקבלת מוצר או שירות במהלך העסקים הרגיל בתנאי שוק או בתנאים המוצעים לציבור לקוחות - שאינו משרד רואי החשבון - שהוא בעל מאפיינים מיוחדים.

(10) רואה החשבון המטפל או מי שהיה מעורב בדרך כלשהי בדיונים הנוגעים לביקורת המבוקר, לרבות דיונים בין השותפים במשרד רואי החשבון, הוא עובד או מועסק או היה עובד של אותו לקוח או מועסק באופן אחר על ידי הלקוח, והתקיימו במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה, יחסי עובד מעביד בין הלקוח ובין רואה החשבון האמור; ואולם האמור לא יחול לגבי מי שהיה עובד או הועסק באופן אחר בידי מי ששולט במבוקר בשנה שקדמה לתקופת הביקורת, ושאינו רואה החשבון המטפל;

(11) אדם במשרד רואי החשבון או בן משפחתו או קרובו של רואה החשבון המטפל הוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, דרך קבע, במהלך תקופת הביקורת; במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לגבי בן משפחה מדרגה שנייה שאינו קרוב, שהוא עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח, אם כל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;

(12) כהונה של אדם ממשרד רואי החשבון כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח, וכן כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לעיל לגבי כהונה כנושא משרד בלקוח של:

(א) בן משפחתו שאינו קרובו של רואה החשבון המבקר, שאינו רואה החשבון המטפל;

(ב) בן משפחתו מדרגה שנייה שאינו קרובו, של רואה החשבון המטפל;

ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון שבבן משפחתו שאינו קרובו מתקיים האמור;

(13) רואה החשבון המטפל ניהל, במהלך תקופת הביקורת, משא ומתן עם הלקוח, בנוגע להעסקתו על ידי הלקוח שלא במסגרת משרד רואי החשבון;

(14) אדם ממשרד רואי החשבון או קרובו או בן משפחתו מדרגה ראשונה של רואה החשבון המבקר, השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח;

(15) במועד מתן חוות הדעת בביקורת קיים, בין רואה החשבון המבקר ובין הלקוח, סכסוך משפטי מתמשך או סכסוך משפטי שהוגשה בעניינו תובענה לבית המשפט.

### עיסוקים מיוחדים

3. בלי לגרוע מכלליות האמור בתקנה 2, חזקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, אם הוא עסק או עוסק במהלך תקופת הביקורת, או בשנה שקדמה לה, במישרין או בעקיפין, בעיסוק אחר או בפעולה כמפורט להלן:

(1) עריכת דין כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, בעבור הלקוח, למעט פעולות שהותרו לרואה חשבון על פי דין;

(2) אדם ממשרד רואי החשבון משמש מפרק, כונס נכסים, מנהל עיזבון או נאמן של הלקוח, למעט נאמנות שבה מבצע הנאמן הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות ניהוליות;

- (3) רואה החשבון המבקר מונה לתפקיד של בורר או מגשר בעבור הלקוח, ובכלל זה, בסכסוכים בין בעלי המניות בין בעלי המניות בלקוח; ואולם האמור לא יחול על רואה חשבון מבקר המיישב סכסוך בין בעלי המניות בלקוח מכוח הוראה בתקנון החברה אשר נקבעה לפני יום 1 בינואר 2008, ובלבד שהפעולה אינה מקימה חזקה בדבר הימצאות רואה חשבון מבקר בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, מכוח הוראה אחרת בתקנות אלה.
- (4) מתן חוות דעת מומחה בענייני 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 על פי דין לסרב ליתן את חוות הדעת האמורה;
- (5) מתן חוות דעת על דוח כספי של הלקוח, כאשר הדוח כולל פרטים המבוססים על חוות דעת של מי ממשרד רואי החשבון באחד או יותר מאלה:
- (א) הערכת השווי הכלכלי לרבות השווי ההוגן של התחייבויות או של נכסים, לרבות שמאות רכב ושמאות מקרקעין, למעט הערכה המשמשת מגזר רחב של משתמשים;
- (ב) קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות;
- (ג) הערכת מצבם בפועל של נכסים;
- (ד) הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חי העסק;
- (ה) שירותי אקטואריה;
- והכל, למעט חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שעניינה תוכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד;
- (6) הערכת שווי של המבוקר, זולת אם לא נערכה בעבור המבוקר, ומתקיימים בה כל אלה במצטבר:
- (א) היא נערכה לפני תקופת הביקורת;
- (ב) היא נערכה בעבור מי שלא היה בעל השליטה במבוקר, בעת עריכתה;
- (ג) היא לא נערכה על ידי רואה החשבון המטפל אלא אם כן ערך אותה לפני יום 1 בינואר 2008;
- (7) אדם ממשרד רואה החשבון משמש מבקר פנימי של הלקוח או עוסק בביקורת פנימית של הלקוח מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח;
- (8) כהונה של רואה החשבון המבקר כמזכיר החברה או כממלא תפקידים של מזכיר חברה אף אם תוארו שונה, במבוקר, שהוא חברה ציבורית;
- (9) תכנון או יישום של מערכות מידע במבוקר, שאין להן השפעה של ממש על נתונים המבוקרים בדוחות הכספיים;
- (10) מתן שירותים פיננסיים ללקוח הנוגעים למכירת ניירות ערך של הלקוח ובכלל זה חתמות;
- (11) עיסוק שוטף בעבור המבוקר, כיועץ השקעות או עיסוק בעבורו כמנהל תיקי השקעות; לענין זה, "יועץ השקעות" ו"מנהל תיקי השקעות" - כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק ביעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995;

(12) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה ציבורית או בעבור מבוקר שהוא עמותה או חברה לתועלת הציבור שהיקף מחזוריה השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה הוא 5 מיליון שקלים חדשים או יותר; לעניין פסקה זו ופסקה (13) - "עמותה" - כמשמעותה בחוק העמותות, התש"ם-1980; "מחזור" - כהגדרתו בתוספת השניה לאותו חוק;

(13) עיסוק בידי רואה החשבון המטפל בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה פרטית, עמותה או חברה לתועלת הציבור, שלא מתקיים לגביה אחד מן התנאים האמורים בפסקה (12); למען הסר ספק,

האמור לא יחול על עיסוק בהנהלת חשבונות על ידי עובד במשרד רואי החשבון שאינו חלק מצוות הביקורת העוסק בביקורת באותו מבוקר.

### נסיבות המצריכות גילוי

4. (א) בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, ומהוראות תקנות 2 ו-3 -

(1) רואה חשבון מבקר שעוסק במישרין או בעקיפין בעיסוק אחר ולא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים או בדוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, יינתן לכך גילוי בדוח שלו שנכללת בו חוות דעתו על הדוחות הכספיים של המבוקר; לעניין זה, "עיסוק אחר" - אחד מאלה:

(א) ניהול חשבונות בעבור הלקוח;

(ב) מתן הערכות שווי לתאגיד הכלול בדוחות המאוחדים, אם החזקותיו של המבוקר בתאגיד האמור מהוות 25% או יותר מההון העצמי של המבוקר;

(ג) מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת;

(2) גילוי כאמור בפסקה (1) יינתן גם לאלה:

(א) החזקת ניירות ערך בלקוח בשיעור של 5% ומעלה, על ידי בן משפחה של רואה חשבון מבקר זולת אם רואה החשבון המבקר לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך;

(ב) היות בן משפחתו של רואה החשבון המטפל שאינו קרובו עובד של הלקוח או מועסק על ידי הלקוח אם התקיים האמור בתקנה 2(11) סיפה;

(ג) כהונה של בן משפחתו של רואה החשבון המבקר שאינו קרובו, כנושא משרה בלקוח, אם התקיים האמור בתקנה 2(12) סיפה;

(ב) גילוי כאמור בתקנת משנה (א) יינתן גם ליחס בין הכנסותיו של רואה חשבון מבקר מביקורת, לרבות ביקורת התאמת דוחות כספיים לצורכי מס המתחייבת מהוראות הדין, לבין כלל ההכנסות של רואה החשבון המבקר מאותו לקוח, שהתקבלו בגין ביקורת או בגין עיסוקים אחרים שבהם עסק רואה החשבון במהלך השנה שלגביה נערכה הביקורת הכל במישרין או בעקיפין, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח או שהעיסוק האחר היחיד שבו עסק רואה החשבון המבקר הוא ניהול חשבונות בעבר הלקוח; לעניין זה יראו עיסוק בהנהלת חשבונות כעיסוק יחיד אף אם רואה החשבון המבקר נתן שירותים אחרים בהיקף זניח.

**מומחים ויועצים שאינם רואי חשבון**

5. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחה שרואה החשבון המטפל עושה שימוש בעבודתו במסגרת עבודת הביקורת, נסיבות המהוות הפרה של תקני הביקורת המקובלים והנוהגים לעניין שימוש בעבודת מומחה על ידי רואה חשבון מבקר או שלא מתקיימות לגבי אותו מומחה הדרישות הנכללות בתקני הביקורת האמורים.

(ב) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר אם מתקיימות לגבי מומחים שאינם רואי חשבון המועסקים דרך שגרה על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר או על ידי תאגידיים בשליטתו, בתקופת ההעסקה של אותם מומחים, נסיבות שאם היו מתקיימות במשרד רואי החשבון היו מקימות חזקה לפי הוראות תקנות אלה; לעניין תקנת משנה זו יראו בהעסקה במשך תקופה של שלושה חודשים בשנה לפחות ובהיקף של מחצית או יותר משעות התעסוקה החודשיות בתקופה האמורה, העסקה דרך שגרה.

**מיוזג של הלקוח עם תאגיד אחר או רכישת שליטה**

6. (א) אירע במהלך תקופת הביקורת מיוזג בין הלקוח לבין תאגיד אחר, או שנרכשה במהלך תקופת הביקורת שליטה על ידי הלקוח בתאגיד אחר, לא יראו בפעולה שביצע רואה החשבון המבקר, ערב המיוזג או הרכישה, בתאגיד האחר, נסיבה המקימה חזקה מהחזקות הקבועות בתקנות אלה ובלבד שרואה החשבון המבקר חדל, לאחר המיוזג או הרכישה, לבצע את הפעולה המקימה את החזקה וכן שניתן לכך גילוי בדרך האמורה בתקנה 4.

(ב) בתקנה זו, "תאגיד אחר" - תאגיד שאיננו מבוקר בידי רואה החשבון המבוקר ערב המיוזג או הרכישה.

**המדינה כלקוח**

7. בלי לגרוע מעקרון אי-התלות, היה המבוקר או בעל השליטה במבוקר המדינה, משרד ממשלתי או יחידת סמך, לא יראו כנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה:

(1) 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;

(2) 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;

(3) 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.

**חובה לנקוט אמצעים סבירים**

8. רואה חשבון מבקר ינקוט אמצעים סבירים כדי למנוע הימצאות בניגוד עניינים או פגיעה באי-תלותו במבוקר.

### התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע

9. פעולה של רואה חשבון מבקר בניגוד להוראות תקנות אלה, שאינה בגדר זוטי דברים, היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצועי.

### העדר מודעות

10. בפעולה של רואה חשבון בניגוד לתקנות אלה לא יראו הפרה של הוראותיהן אם רואה החשבון לא היה מודע לטיב המעשה או לקיום הנסיבות המהוות את ההפרה; לעניין תקנה זאת יראו רואה חשבון כמודע אף אם חשד ונמנע מלברר.

### רואה חשבון מבקר של חברת חו"ל או חברה כפולה

11. תהא זו הגנה טובה לרואה חשבון מבקר של חברה ציבורית שהיא חברת חו"ל או חברה כפולה שמניותיה רשומות למסחר בבורסה באנגליה או בארצות הברית, אם פעל בתום לב על פי הדין הזר החל עליו לעניין אי-תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה חשבון מבקר.

### חזקה הניתנת לסתירה

12. למען הסר ספק, מקום שבתקנות אלה קבועה חזקה היא ניתנת לסתירה, ובכלל זה רשאי רואה חשבון העומד לדין משמעתי בשל הפרת הוראות התקנות להוכיח שלא התקיימה החזקה.

### סקירת דוחות ביניים

13. האמור בתקנות אלה לעניין עריכת ביקורת יחול גם על סקירת דוחות ביניים בידי רואה החשבון המבקר.

### שמירת הוראות

14. תקנות אלה באות להוסיף על כל דין והוראות שניתנו או שנקבעו לפי דין.

### תחולה ותחילה

15. (א) תקנות אלה לא יחולו לגבי תקופת ביקורת שתחילתה במהלך שנת 2008, אף אם חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לגבי אותה תקופת ביקורת ניתנה לאחר יום 31 בדצמבר 2008, אלא אם כן הנסיבות המקימות חזקה לפי תקנות אלה נוצרו לראשונה לאחר היום האמור.

(ב) תחילתן של תקנות אלה ביום ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009) והן יחולו על תקופות הביקורת שתחילתן ביום האמור או לאחריהן.

דניאל פרידמן, שר המשפטים

כ"ו באדר א' התשס"ח (3 במרס 2008)



## ג. החלטות הוועדה

### 3.1 איסור מתן אישור מקצועי ע"י רו"ח שכיר

רו"ח המשמש כמנה"ח של אגודה אסור לו לאשר סכום חוב של חבר משק באגודה בעוד הוא, המאשר, משמש כמנה"ח של האגודה, יש בכך משום התחזות. [פ"ר' 1/90 (15)].

### 3.2 אי תלות: ההגדרה המהותית של "אי-תלות" – היא המחייבת. הדוגמאות משמשות רק לעזר

3.2.1 ההנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון (להלן – ההנחיות) קובעות את עקרונות אי-התלות וניגוד העניינים תוך היעזרות בדוגמאות. הדוגמאות אינן משקפות את כלל המצבים האפשריים, אך מסייעות להבין ולפרש את מטרת העקרונות. פרשנות ההנחיות כמו גם פרשנות כללי ההתנהגות המקצועית, צריכה להינתן, אף אם לא הובאה בהנחיות דוגמא מפורשת הוזהר למקרה הנידון. פרשנות ההנחיות תינתן במקרה כזה, על בסיס רוח ההנחיות וההשלכות שיש לגזור מתוך הדוגמאות שצוינו בהנחיות.

בהנחיות נקבע כי ציבור המשתמשים סומך על אמינותה של חוות הדעת של רואה החשבון בהאמינו שחוות הדעת ניתנת ביושר ובאובייקטיביות.

אמינותה של חוות הדעת מושתתת על היסוד הבסיסי של עצמאות שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר, הנובעת מאי-תלות רואה החשבון בגוף המבוקר ומהעדר ניגוד עניינים בין עריכת הביקורת ובין אינטרסים אחרים של רואי החשבון. יסודות בסיסיים אלה צריכים להתקיים וגם להיראות.

מסקנה זו נשענת על הכלל הבסיסי של "אי-תלות", גם אם אין סעיף קונקרטי העונה במפורש על נסיבות המקרה הספציפי שלפנינו. [פ"ר' 1/07 (4.1)].

### 3.3 דוח מילולי בעמותות

על רואה החשבון המבקר לקרוא את הדוח המילולי בטרם יחתום על חוות דעתו על הדוחות הכספיים, בדיוק כפי שמורה תקן ביקורת 75 בדבר "מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים".

בנסיבות של עמותות קטנות, רואה החשבון המבקר מתבקש לערוך גם דוח זה. לא מיותר הוא להוסיף כי דוח זה הינו בלתי מבוקר ולפיכך אין פה חשש לפגיעה באי-תלות או לניגודי עניין. מנתוני הפניה עולה כי בנסיבות אלה, כאשר הדוח המילולי מתפרסם:

(1) עפ"י הוראת הרגולטור (רשם העמותות);

(2) יחד עם הדוחות הכספיים המבוקרים במסמך אחד;

(3) בעת ובעונה אחת,

הרי שמדובר על "מידע אחר" כהגדרתו בתקן ביקורת 75 האמור. לפיכך, אין מניעה כי רואה החשבון המבקר יערוך את הדוח המילולי שהוא בחזקת "דוח הדירקטוריון" בחברה. [פ"ר' 3/08 (6.2)]

### 3.4 החלת תקנות אי תלות על כל גוף מבוקר

תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008 חלות בין אם מדובר בחברה פרטית ובין אם מדובר בשותפות של יחידים, לכן, ההנחיות - חד הם. [פ"ר' 3/09 (12.2.1)]

### 3.5 החזקת ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים

#### (א) עמדת רשות ניירות ערך

בתאריך 24.12.92 פרסמה רשות ניירות ערך הבהרה כדלקמן:  
 "בעקבות מספר פניות שהגיעו לרשות בשאלת אי תלותו של המבקר המחזיק ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים לצורכי חסימה (בעיקר לפי סעיף 102 לפקודת מס-הכנסה), מבהירה בזה הרשות את עמדתה בסוגייה זו כדלהלן:

1. הרשות אינה רואה פגיעה באי התלות במקרה שבו מבקר מחזיק ניירות ערך בנאמנות עבור עובדים. כאשר החזקת ניירות הערך היא במסגרת הסדר להבטחת חסימה שאין כלולה בו חובת הגנה על אינטרסים של העובדים בעלי ניירות הערך, ואולם, כאשר לנאמן זכות הצבעה מכח ניירות ערך אלה, אזי יש בכך משום פגיעה באי-התלות. ואולם, כאשר לנאמן זכות הצבעה מכח ניירות ערך אלה, אזי יש בכך משום פגיעה באי-התלות.

2. הרשות אינה רואה פגיעה באי התלות גם במקרה בו שיעור ההחזקה במקובץ של ניירות הערך על ידי הנאמן עולה על 5% או שמי מבין העובדים הינו בעל עניין בחברה מכח תפקידו בה, להבדיל ממקרה שהוא בעל עניין מכח החזקותיו, שאז אי התלות אינה מתקיימת". [פר' 11/92 (12)]

#### (ב) רו"ח מבקר כנאמן - סעי' 102 לפמ"ה

אין פגם מבחינת אי תלות של רו"ח מבקר במינויו כנאמן לעניין סעיף 102 לפקודת מס הכנסה. [פר' 4/08 (5.8)], [פר' 2/96 (5)]

### 3.6 העסקת משפטנים שלהם פרקטיקה עצמאית כשכירים במשרד רו"ח

3.6.1 הוועדה, לאחר שחזרה ודנה בשאלה האם מותר למשרדי רו"ח להעסיק משפטנים כשכירים במשרדם כשבמקביל מקיימים ומנהלים אותם עורכי דין משרדים עצמאיים משלהם בו הם נותנים שירות משפטי לכל בשכר, קובעת:

חוק רואי חשבון אינו אוסר על רואה חשבון להעניק שירותים משפטיים (אלא אם כן מדובר בלקוח ביקורת - ה.פ.), האיסור נובע מקיום איסור בחוק לשכת עורכי הדין ומשום כך, מבחינתנו אנו אין המדובר בדבר המהווה ניגוד אינטרסים אלא מבחינת לשכת עורכי הדין.

זאת ועוד, כיום ישנה מגמה במשרדי רו"ח להעסיק עובדים מקצועיים שאינם רו"ח כמו כלכלנים, מומחי מחשבים וכיוצ"ב, ולפיכך לא קיים איסור גם להעסיק משפטנים כעובדים שכירים במשרדם. [פר' 2/98 (6)]

### 3.7 זכות חתימה בחשבון בנק המשמש בחשבון נאמנות עבור גוף מאוגד אחר

אין מניעה שהחבר ישמש כבעל זכות חתימה בחשבון בנק של חברה כשהחשבון משמש כחשבון נאמנות עבור גוף מאוגד אחר, מזה עוד שנאמנויות הם בתחום עיסוקיו הנלווים של רואה החשבון. [פר' 5/90 (10)]

### 3.8 זכות חתימה בחשבון בנק של סוכנות ביטוח

חל איסור על רואה החשבון המבקר של סוכנות ביטוח להיות בעל זכות חתימה בחשבון בנק המשמש כחשבון מעבר בו מתקבלים כספים מהמבוטחים שיועברו לאחר מכן לחברות הביטוח השונות, וזאת מאחר ולא מדובר בזכות חתימה שאין עימה הפעלת שיקול דעת הנחשבת כפעולה טכנית בלבד אלא המדובר בזכות חתימה שיש להפעיל שיקול דעת בטרם ביצועה. [פר' 3/08 (7.2)]

**3.9 חבר עמותה כמבקר**

חבר עמותה מנוע מלשמש כמבקר החיצוני שלה בשל החשש כי הוא נמצא או עלול להימצא במצב של ניגודי עניינים. [פר' 2/05 (9)]

**3.10 חתימת רו"ח שכיר בגוף עסקי**

מותר לבעל תפקיד בחברה עסקית לחתום על מכתבי אותה חברה בציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" ובלבד שיציין ליד שמו ותוארו המקצועי גם את תפקידו בחברה, כדי למנוע הטעיית הקורא, שעלול לחשוב כי החותם הינו רואה חשבון חיצוני – בלתי תלוי. [פר' 2/05 (7)]

**3.11 ייעוץ פנסיוני**

ייעוץ פנסיוני ללקוח, ע"י רו"ח מבקר, ייראה או עשוי להיראות כעיסקה שיש לו בה עניין אישי. ולכן, אם ניתן ייעוץ פנסיוני למבוקר ע"י רוה"ח – הדבר יוצר ניגוד עניינים ולפיכך הדבר אסור (מה שלא כן לגבי לקוח שאינו מבוקר), [פר' 3/06 (8)]

**לפיכך:**

- (א) מתן ייעוץ פנסיוני ללקוח מבוקר – עלול ליצור ניגודי עניינים או חשש לפגיעה באי-תלות ולפיכך - הדבר אסור.  
 (ב) לגבי לקוח שאינו מבוקר - אין מניעה שיינתן ייעוץ כזה ללקוח שאינו מבוקר;  
 [פר' 8.2.2 1/10]

**3.12 כתיבת שיקים כשירות ללקוח**

בעקרון, רו"ח מבקר המבצע פעולות בניהול החברה, נמצא בניגוד עניינים שאינו מאפשר לו לכהן כרו"ח מבקר. לעומת זאת, **כתיבת שיקים** הינה פעולה טכנית שאין עימה קבלת החלטות ניהוליות ובשל כך בלבד אין בעצם כתיבת השיקים פעולה היוצרת ניגוד עניינים לרו"ח המבקר של החברה. זאת, בהנחה שכתובת השיקים כאמור הינה פעולה טכנית בלבד של רישום שם הנמען וסכום התשלום והכל לפי הנחיה של מנהלי החברה המוסמכים לכך. [פר' 5/10 (3)]

**3.13 מחלוקת בין שותפים**

3.13.1 **שאלה:** במכתבכם אתם מבקשים לדעת אם יש מניעה לייצג כרואי חשבון, שני צדדים שהיו בעבר שותפים ועתה קיימת תביעה בין הצדדים, כשצד אחד תובע פיצוי משמעותי את משנהו עקב פירוק השותפות.

**תשובה:** צד אחד מנהל עתה את משרדו שלו כחברה ומשרדכם משמש כרואה חשבון מבקר של חברה זו. הצד השני הינו עצמאי המקבל ממשרדכם שירותים מקצועיים אך לא כרואה חשבון מבקר.

אמינותה של חוות הדעת של רואה החשבון המבקר, מושתתת על היסוד הבסיסי של עצמאות שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר, הנובעת מאי-תלות רואה החשבון בגוף המבוקר ומהעדר ניגוד עניינים בין עריכת הביקורת ובין אינטרסים אחרים של רואי החשבון. יסודות בסיסיים אלו צריכים גם להיראות, שכן בלעדיהם יקשה על ציבור המשתמשים להאמין ביושר ובאובייקטיביות של רואה החשבון.  
 במצב שתואר לעיל נראה שרואה החשבון המבקר עלול לעמוד תוך כדי ההתדיינות המשפטיות בין הצדדים במצבים של ניגודי עניינים.  
 לפיכך, עליכם לעשות כל מאמץ כדי להבטיח שתהיו חופשיים מכל מעורבות העלולה להעמיד אתכם במצב של ניגוד עניינים. [פר' 2006]

**3.14 מנהל עיזבון**

נפגמת אי-תלותו של רואה חשבון מבקר אם בו זמנית הוא משמש גם כמנהל עיזבון של לקוחו וזאת משום שכמנהל עיזבון הוא נכנס לנעלי הבעלים, דבר הכרוך בקבלת החלטות עבור הלקוח.

לעומת זאת, לא נפגמת אי תלותו של רואה חשבון מבקר אם בו זמנית הוא משמש בנאמנות שבה הוא מבצע הוראות לעניין נכסי הנאמנות בלא קבלת החלטות ניהוליות. [פר' 4/06 (16)]

**3.15 מתן הרצאות כמורה מן החוץ (ממ"ח) במוסד אקדמי המבוקר ע"י רה"ח**

הדבר עלול ליצור חשש לניגוד עניינים ופגיעה באי תלות ולפיכך החבר מנוע מלשמש בשני התפקידים בו-זמנית.

**הנימוק –**

- (1) קיים "קשר כלכלי" בין החבר השואל לבין המוסד האקדמי ולפיכך הדבר עלול להביא לניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות.
- (2) לחילופין, לחבר יש עניין אישי במבוקר (הגם שהוא בדרגה נמוכה – אך קיים). [פר' 3/06 (9)]

**3.16 ניהודי עניינים****3.16.1 חברה לשירותים נלווים**

- אין כל מניעה שרואה חשבון יקים חברה בע"מ ובאמצעותה יתן שירותי הנהח"ש או שירותים נלווים.
- על חברה כגון זו לא חלים כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, כל זמן שפרסומיה אינם קושרים את תוארי רואי החשבון עפ"י חוק רואי חשבון תשט"ו-1955. [פר' 2/87 (13)]

**3.16.2 חברות בוועדת ביקורת של ביהכ"נ**

התפקיד שהוא ממלא כחבר ועדת הביקורת של בית הכנסת בו הוא מתפלל, הינו תפקיד שנעשה על ידו כאזרח מן השורה ולא דווקא עקב היותו רואה חשבון. לכן, אין שום מניעה מלשמש כחבר ועדת הביקורת של בית הכנסת. [פר' 3/83 (13)]

**3.16.3 האם רשאי רו"ח לבקר את חשבונותיה של סיעה כאשר הוא רץ לבחירות באותה רשימה**

רו"ח אשר השתייך לרשימה שהתמודדה בבחירות המקומיות ואשר בבחירות לא נתמנה כחבר מועצה, אינו רשאי לבקר את חשבונותיה של אותה סיעה. [פר' 1/99 (7)]

**3.17 ניהול חשבונות**

כשמוותר להעניק שירותי הנהלת חשבונות למבוקר - חל איסור לבצע פעולה הכוללת קבלת החלטות ניהוליות בעבור המבוקר - דוגמת - כתיבת שיקים ומסירתם לספקים (שלא כפעולה טכנית - ראה 3.12 לעיל). [פר' 1/09 (16.2 ב')]

**3.18 סיוע במילוי טופסי בקשות של הלקוח לרשויות**

אין מניעה שרוה"ח המבקר יסייע ללקוח במילוי טופסי הבקשות, כל עוד אינו מקבל החלטות ניהוליות או מסייע בנתונים שאינם בתחום ידיעתו ועיסוקו ואין במילוי הבקשה פגיעה באי תלותו. [פר' 5/10 (4)]

**3.19 עסוק אחר**

רואה חשבון רשאי לתת ללקוחות, להם הוא אינו נותן חוות דעת כרואה חשבון בלתי תלוי, שירותים אחרים ורשאי הוא לעסוק עם לקוחות אלה בעיסוקים אחרים, ובלבד שבשילוט של משרדו ועל גבי נייר המכתבים שלו, לא יופיע מידע על שירות ועיסוק אחר, זולת עיסוקו כרואה חשבון, ויישמרו יתר ההוראות שנקבעו בכללי ההתנהגות המקצועית ובתקנות. נוסף על כך יקפיד רואה החשבון שעל נייר המכתבים של השירות/העיסוק האחר לא יצויין כי נותן השירות/העוסק הינו רואה חשבון. [פר' 3/05 (4)].

**3.20 פירוק**

3.20.1 אין כל מניעה לקבלת המינוי כמפרק של חברה בפירוק מרצון (חברים) על אף שטרם ערך את הדוח המבוקר האחרון של החברה לפני הפירוק, כי הרי פעולות החברה עד לקבלת החלטת הפירוק היתה ע"י ובאחריות מנהלי החברה. [פר' 2/81 (3)]

3.20.2 מינויו של רואה חשבון ככונס מטעם ביהמ"ש וגם כמומחה מטעם ביהמ"ש אינו מהווה ניגוד אינטרסים.

חוקה על ביהמ"ש ששקל "ניגוד אינטרסים" זה ובכל זאת החליט כי שני התפקידים ימסרו לאותו רואה חשבון.

ואם זה רצונו של ביהמ"ש - מה לנו כי נליץ? [פר' 1/06 (12)]

**3.21 רו"ח שכיר****3.21.1 אישור ע"י רו"ח שכיר**

- אישור שנדרש להינתן ע"י רואה חשבון החברה לא ינתן ע"י מזכיר החברה למרות היותו במקרה זה גם רואה חשבון לפי הכשרתו. [פר' 1/69 (3)]
- אסור לרו"ח שכיר לתת אישורים עבור מעסיקו כגון אישור על זכות חתימה, דוח ביצוע למרכז ההשקעות וכיוצ"ב.
- כנ"ל, אף לא כמנהל חשבונות ראשי; אישורים כאלה ניתנים רק ע"י רו"ח בלתי תלויים. [פר' 1/11 (14)], [פר' 2/74 (5)]

**3.21.2 רו"ח שהינו גם שכיר ועצמאי**

- אין מניעה שחבר שכיר יעסוק גם בפרקטיקה פרטית, בתנאי שלא יהיה ניגוד אינטרסים בין מעסיקו לבין לקוחותיו ושתישמר אי-תלותו לגבי לקוחותיו. [פר' 2/76 (3)]

**3.21.3 תוארו של רו"ח שכיר ע"ג מסמכי התאגיד****רישום התואר המקצועי רו"ח על מסמכים**

א. חבר רשאי להוסיף ליד שמו את התואר המקצועי רו"ח ומנהל כספים על מסמכים עליהם הוא חתום ובלבד שיעשה כן רק במסמכים שאינם מעידים על התעסקותו בראיית חשבון. [פר' 1/96 (20)]

ב. גם בכרטיסי ביקור הוא יכול להוסיף ליד שמו את תוארו המקצועי ובתוספת - מנהל כספים.

**3.22 שכר טירחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים**

3.22.1 אין מניעה לקבלת שכ"ט מותנה בעבור עיסוקים נלווים ללקוחות שאינם לקוחות ביקורת של המשרד. [פר' 1/10 (11.2)]

**3.23 תשלום שכ"ט בעבור שירות ללקוחו של המבוקר ע"י המבוקר**

מותר לחברה פרטית לשכור את שירותיו של רואה החשבון המבקר שלה, בכדי לבצע עבודה, עבור לקוח של החברה הפרטית, גם כשהחברה גובה שכר טרחה מהלקוח ומשלמת שכר טרחה לרואה חשבון, ובלבד שאין מדובר במתן שירותי "ראיית חשבון". [פר' 1/09 (17.2)]

- - -

## פרק 4

# בוררות בהליכים שבין רואי חשבון לבין עצמם ובין רואי חשבון ללקוחותיה

## תוכן הפרק

### ע מ ד

41	<u>החלטות הוועדה</u>
41	4.1 הליך בוררות - כמוהו כהליך משפטי
41	4.2 חובת החבר להסכים למנוי בורר ע"י הלשכה
41	4.3 ניתוק הקשר לקוח/רו"ח בפתיחת הליך בוררות
41	4.4 ערעור על פסק בורר



## החלטות הוועדה

### 4.1 הליך בוררות - כמוהו כהליך משפטי

ברגע שהצדדים חתמו על שטר בוררות הרי החלו ההליכים המשפטיים. [פר' 3/72 (3)]

### 4.2 חובת החבר להסכים למינוי בורר ע"י הלשכה

חבר לא יהיה חופשי לסרב לכל החלטה שקבעה ועדה מוסמכת של הלשכה לרבות מינוי בורר בסכסוך בין חברים. [פר' 5/83 (4)], [פר' 2/88 (2)]

### 4.3 ניתוק הקשר לקוח/רו"ח בפתיחת הליך בוררות

מרגע שנחתם שטר בוררות, נפסק הקשר בין רו"ח המוחלף לבין החברה וכי כל רו"ח רשאי להיבחר כרו"ח אלא אם רו"ח המחליף נהג בדרכים לא נאותות כך שבית דין של הלשכה יכול למנוע הימנו קבלת המינוי. [פר' 5/84 (14)]

### 4.4 ערעור על פסק בורר

כל עוד בית המשפט המוסמך לא פסק בערעור נגד פסק הבורר ו/או בבקשה לאשר את פסק הבורר, לא נגמרו ההליכים הבוררות. [פר' 2/84 (8)]

- - -

## פרק 5

# השימוש בתואר המקצועי רו"ח

## תוכן הפרק

### ע מ ו ד

44	<u>א. תדריך בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה-חשבון"</u>
45	<u>ב. החלטות הוועדה</u>
45	5.1 ציון תארים נוספים
45	5.2 איסור ציון שם מקצוע/התעסקות ליד התואר המקצועי "רואה חשבון"
45	5.3 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"
45	5.4 איסור ציון תפקיד בנייר מכתבים פרטי
45	5.5 ציון התואר המקצועי בכתיבת תוכנה

**א. תדריך בדבר השימוש בתואר המקצועי "רואה - חשבון" <sup>(\*)</sup>**

בשל קיומם של כללי ההתנהגות מקצועית האוסרים פרסומת (כלל 17 רבתי לכללי ההתנהגות המקצועית) והצורך להבהיר ברבים את השימוש בתואר המקצועי "רואה חשבון", מובהר בזה:

פרסום התואר המקצועי "רואה חשבון", לצד שמו של חבר, ללא ציון שם הפירמה או כתובת משרדו, או פרטים על עיסוקו בראיית חשבון, מותר בהקשר לפעילות מקצועית, ציבורית, פוליטית, יצירתית, פרטית, חברתית וכיוצא באלה.

---

<sup>(\*)</sup> הוכן ע"י הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות המקצועית ומתפרסם בהתאם להחלטת הוועד המרכזי מיום 8.12.86.

## ב. החלטות הוועדה

### 5.1 ציון תארים נוספים

- (א) לית מאן דפליג, כי חבר יכול לציין ליד התואר המקצועי "רואה חשבון" גם תואר אקדמי או תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, בין אם הוא שותף בפירמה ובין אם הוא עובד בה.
- (ב) יחד עם זאת יובהר, כי ציון תארים שדין אחר מסדיר את השימוש בהם, כגון "עורך דין", יהיה כך שלא יובן מציון התואר כי המשרד נותן שירותים מקצועיים גם בתחומים אלה. [פר' 1/08 (4)]

### 5.2 איסור ציון שם מקצוע/התעסקות ליד התואר המקצועי "רואה חשבון"

כותרת ה"לוגו" בנייר המכתבים של חבר אשר רשם, בנוסף לתוארו המקצועי "רואה חשבון" גם "ייעוץ כלכלי", הינה בניגוד לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה. [פר' 4/03 (11.1)]

### 5.3 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"

בלוגו המשרד - למתן שירותי ראיית חשבון - יש להבדיל בין השותפים לבין עובדים שהינם רואי חשבון (ואפשר שהם בעלי תארים נוספים).

בין רשימת השותפים לבין רשימת העובדים יבוא קו מפריד או שורה ריקה שיעשו את ההבחנה. [פר' 1/08 (4)]

### 5.4 איסור ציון תפקיד בנייר מכתבים פרטי

אין זה מן הראוי לציין תפקיד בנייר מכתבים פרטי של רואה חשבון. [פר' 6/76 (2)]

### 5.5 ציון התואר המקצועי בכתיבת תוכנה

הכנת תוכנה כמזה כהכנת ספר מקצועי ופרסום שמם ותוארם המקצועי של המתכנתים נועד לשם הבהרת הרמה המקצועית. [פר' 6/86 (12)]

## **פרק 6**

# **התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי החברים ומוסדות הלשכה**

## תוכן הפרק

### עמוד

48	א. <u>בלל ג'</u>
49	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
49	6.1 אי מילוי פסק דין של בית הדין לערעורים של הלשכה
49	6.2 אי תשלום שכר בורר מטעם הלשכה
49	6.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה
49	6.4 לשון הרע
50	6.5 תלונה הנוגעת לממלאי תפקיד בלשכה בענייני הלשכה
50	6.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד

**א. כלל ג'**

2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.
- ב. חבר יקפיד על רמתם המקצועית הגבוהה ועל מהימנותם של כל המסמכים היוצאים מתחת ידיו ושל המידע שהוא מוסר.
- ג. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה, והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם.
- ד. (1) חבר חייב להזדקק לבוררות בכל עניין שהוועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להזדקק לבוררות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושיו"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להזדקק לבוררות.
- (2) חבר רשאי לערער בפני נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו על חיובו כאמור לעיל. החלטתו של נשיא הלשכה בעניין זה תהיה סופית.
- (3) בוררות כאמור תהיה בפני בורר יחיד אלא אם כן הוסכם ע"י הצדדים אחרת.
- (4) בהעדר הסכמה בין הצדדים, ייקבעו הבורר או הבוררים ע"י נשיא הלשכה או מי שהוסמך על ידו.
- (5) אי חתימה של חבר על הסכם בוררות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודה של הלשכה ומוסדותיה.
- (6) מתקיים הליך משפטי בעניין כאמור בסעיף (1) לעיל, לא יחולו סעיפים (1) - (5) דלעיל.



## ב. החלטות הוועדה

### 6.1 אי מילוי פסק דין של בית הדין לערעורים של הלשכה

להעמיד את החבר שנית לדין בשל סירובו למלא אחר פסק של בית הדין לערעורים של הלשכה. יובהר כי במקרה והחבר לא ישלם את הקנס המגיע, יש לבקש מבית הדין להחליט על הוצאתו של החבר משורות הלשכה. [פר' 9/85 (7)]

### 6.2 אי תשלום שכר הבורר מטעם הלשכה

אי תשלום שכר הבורר שהוא עצמו חבר ע"י חבר שעניינו מתברר בבוררות - ללא קשר לביקורת שיש לחבר כלפי הבורר - מהווה הפרה לכאורה של כלל ג' מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 10/93 (6)]

### 6.3 השהיית תשובה לחבר או ללשכה

6.3.1 הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות נדרשת להבהיר את האמור בכלל ג' כדי להסביר מהו "מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם" (של חברי הלשכה ומוסדותיה).

כזכור, כלל ג' מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה קובע:  
"חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו וכלפי הלשכה ומוסדותיה והוא ימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה בכבודם או במעמדם".

דעת הוועדה הינה כי:

(א) "מעשה או מחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה בכבודם, או במעמדם, כאמור בכלל זה, יראו גם מקרים בהם פנה חבר לחבר אחר או פניה של אחד ממוסדות הלשכה אל חבר, בענייני המקצוע ולא זכה לקבל תשובה תוך פרק זמן סביר.

(ב) לעניין זה תשובה היא גם עצם אישור על קבלת מכתבו של החבר/ המוסד הפונה".  
[פר' 7/91 (5)]

6.3.2 חבר שלא ישיב לפניית הלשכה תוך פרק זמן סביר, יראו בזה משום עבירה על כלל 2 (ג) לכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 7/85 (17)]

6.3.3 אין בשתיקתו של רו"ח הקודם ואי מתן מענה לפניית רוה"ח החדש משום עבירה על כלל ג', והרי כתוב בגמרא: "שתיקה כהוראה דמיא". [פר' 7/94 (20)]

זאת ועוד, גם מנוסח כלל 16 עולה כי זוהי דרך תגובה אפשרית.

### 6.4 לשון הרע

(1) אדם פנה בתלונה נגד חבר ולפיה בפגישה שנתקיימה במשרדי החברה בה הוא מועסק כמנהל חשבונות שכיר, גידף אותו החבר ופגע בשמו הטוב בנוכחות אנשים זרים.

(2) המתלונן ביקש לברר את תלונתו בפני הוועדה תוך שהוא מצפה להתנצלותו של הנילון בכתב על עוגמת הנפש שנגרם, לרבות ההשלכות על פיטוריו.

(3) החלטת הוועדה - תלונת המלין אינה נוגעת לכללי התנהגות מקצועית אלא להפרה, לכאורה, של חוק לשון הרע וכיוצ"ב. [פר' 4/03 (10.1.2)]

### 6.5 תלונה הנוגעת לממלאי תפקיד בלשכה בענייני הלשכה

התלונה נוגעת בין ממלאי התפקידים בלשכה, בענייני הלשכה, ולפיכך מנועה הוועדה לפירוש כללי התנהגות מלדון בה. התלונה צריכה להתברר בפני הוועד המרכזי. [פר' 1/95 (13)]

### 6.6 תשובת חבר ללשכה באמצעות עו"ד

- אין זה ראוי לחבר הלשכה להשתמש בשרותיו של עורך דין בברור שאלתו של מזכיר כבוד של הלשכה. [פר' 3/92 (16)]
- מכיוון שהסכסוך בין החברים (בוועד) נדון בוועד המרכזי שם נתקבלה החלטה בענייניהם, הרי שכל הפרה או התכחשות למה שהוסכם בוועד המרכזי יכולה להיות נדונה רק באותו פורום שקיבל את ההחלטה, קרי - בוועד המרכזי. [פר' 2/98 (4.1)]

- - -

## **פרק 7**

# **התחזות כרו"ח**

## תוכן הפרק

### ע מ ו ד

53	<b><u>החלטות הוועדה</u></b>
53	7.1 איסור מתן אישור מקצועי ע"י רו"ח שכיר
53	7.2 כרטיס ביקור של עובד שכיר שאינו רו"ח במשרד רו"ח
53	7.3 פרסום חוזר לשירותי ביקורת ע"י חברה

## החלטות הוועדה

### 7.1 איסור מתן אישור מקצועי ע"י רו"ח שכיר

רו"ח המשמש כמנה"ח של אגודה אסור לו לאשר סכום חוב של חבר משק באגודה בעוד הוא, המאשר, משמש כמנה"ח של האגודה, יש בכך משום התחזות. [פר' 1/90 (15)]

### 7.2 כרטיס ביקור של עובד שכיר שאינו רו"ח במשרד רו"ח

עובד שכיר שאינו רו"ח אסור לו לרשום בשולי כרטיס הביקור שלו את שם משרד רואה החשבון המבקר בו הוא עובד מחשש להתחזות. [פר' 4/89 (11.2)]

### 7.3 פרסום חוזר לשירותי ביקורת ע"י חברה

אין בפרסום חוזר מאת חברה לשירותי חשבונאות ומסים בע"מ המציעה שירותי קבלנות בביקורת חשבונות למשרדי רואי חשבון משום "התחזות" כרואה חשבון, מאחר שהחוזר מופנה למשרדי רואי חשבון. [פר' 4/85 (12)]

## **פרק 8**

# **התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר**

## תוכן הפרק

ע מ ו ד

56

### החלטות הוועדה

56

8.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

## החלטות הוועדה

### 8.1 התיישנות בהגשת תביעה נגד חבר - חו"ד משפטית

מובאת להלן התייחסותו של עו"ד גיורא עמיר, מיום 13.9.94, לעניין גורם "ההתיישנות" בהגשת תביעה נגד חבר:

נוכח שתיקתו של חוק רואי חשבון לעניין התיישנות העבירות המשמעותיות הכלולות בו, מתבססת התייחסותנו לנושא זה על ההלכה הפסוקה של בית המשפט העליון.

ב- ע"א 18/84, כרמי נ' פרקליט המדינה (פד"י מ"ד(1) 353), בדונו בהליכים משמעותיים לפי ס' 75 לחוק לשכת עורכי הדין, נזקק בית המשפט העליון לסוגיית התיישנות עבירות משמעותיות בכלל, ועבירות לפי חוק לשכת עוה"ד בפרט.

את שתיקת המחוקק לעניין ההתיישנות בחוקים שונים הקובעים עבירות משמעותיות מקצועיות ובכלל זה גם חוק רואי חשבון - פירש ביהמ"ש כך:

"משנמנע, אפוא, המחוקק במחשבה תחילה מלקבוע הוראות התיישנות בחוק לשכת עוה"ד, אין לנו אלא רצונו המפורש, ושתיקתו יש לראותה כשלילת מוסד ההתיישנות בתחום העבירות המשמעותיות שבחוק לשכת עוה"ד".

בין נימוקיו מונה ביהמ"ש העליון את הטעם הבא:

"לעניין עבירות משמעותיות מקצועיות, חלוף העתים אין בו כדי להפוך עורך-דין שסרח או רופא שסרח להיות ראוי לשמש במקצוע עריכת הדין או הרפואה, גם אם הזמן החלף מעת ביצוע העבירה המשמעותית הוא רב וארוך".

מן המקובץ דלעיל עולה, כי אין דיני ההתיישנות חלים לעניין עבירות משמעותיות לפי חוק רואי חשבון, ואת שאמר בית המשפט העליון לגבי עורכי-דין ורופאים, יתן ויש ליישם לגבי בעלי מקצועות חופשיים, עליהם חלה משמעת מקצועית, כולם. [פר' 9/94 (13)]

- - -



## פרק 9

# חילופי רו"ח

## תוכן הפרק

### עמוד

59	א. כלל 16
59	ב. <u>תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר</u>
61	ג. <u>החלטות הוועדה</u>
61	9.1 איתור זהות מייצג
61	9.2 בוררות
61	9.3 דמי כוננות
61	9.4 הבטחת שכ"ט
62	9.5 הוצאה לפועל – כהליך משפטי
62	9.6 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים
62	9.7 הליך משפטי
62	9.8 הסכמת רוה"ח הקודם
62	9.9 העברה מותלית
63	9.10 הפיכת לקוח עצמאי לחברה בע"מ
63	9.11 התנגדות לחילופין – על אף חוסר התעניינות בלקוח
63	9.12 התניית חילופי רו"ח באישור ההנהלה על העדר תביעות נגד רוה"ח
63	9.13 זמן סביר
64	9.14 חבר שנפטר
65	9.15 חברות ממשלתיות/רשויות מקומיות
65	9.16 חובותיו המקצועיות של רו"ח שהוחלף
65	9.17 ייעוץ חד פעמי
65	9.18 כינוס ופירוק
66	9.19 כתב שחרור
66	9.20 מבקרים משותפים (JOINT AUDITORS)
66	9.21 מעבר מרו"ח דרך גורם "קש"
67	9.22 נטישת משרד ע"י רו"ח
67	9.23 נימוק סביר
68	9.24 סודיות
68	9.25 ערבות החבר המחליף כלפי החבר המוחלף
68	9.26 פקידי ברית פיקוח
68	9.27 פירוש כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית – מקרים מיוחדים – קביעת נהלים
69	9.28 פרישת שותף
69	9.29 רישום רו"ח כמייצג לקוח
69	9.30 שידול
69	9.31 שרותי מיסים - קבלת הסכמת רוה"ח הקודם
69	9.32 שרות מתמשך או חד-פעמי
70	9.33 שיתוף פעולה בין רו"ח
70	9.34 שתיקת רו"ח הקודם – אינה עבירה
70	9.35 תביעות ממוניות בין חברים
70	9.36 תביעת לקוח על נזק כספי כתוצאה מאי שחרור

## א. כלל 16

חבר לא יתן שרות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר. הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר, דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר. כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו עניין תביעות או דרישות כספיות מוצדקות מאת הלקוח שעדיין לא נתמלאו, כל עוד לא הוחל בהליכים משפטיים (כולל בוררות) לשם מימוש התביעה/הדרישה. נתן חבר שרות מקצועי ונפטר או חדל מלמלא תפקידו מכל סיבה אחרת, תהיה לנשיא הלשכה או למי שנתמנה על ידיו לשם זה, הרשות לסרב מתן ההסכמה במקומו.

## ב. תדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי בו קדם לו רו"ח אחר

הוועד המרכזי בישיבתו מיום 26.1.94 אישר פרסום התדריך כדלהלן:

1. כאשר מציעים לרואה חשבון (להלן - "רו"ח החדש") לקבל מינוי כרואה חשבון של אדם או תאגיד, יתן הסכמתו רק לאחר שוידא שאין התנגדות מוצדקת למינוי ע"י רואה החשבון הקודם (להלן - "רו"ח הקודם").

ואלו דרכי ההתנהגות המחייבים במקרים של חילופי רואי חשבון:

(א) על רו"ח החדש לפנות בכתב לרו"ח הקודם ולהודיע לו על ההצעה שקיבל בדבר המינוי. רו"ח הקודם רשאי להתנגד וכהתנגדות מוצדקת להעברת המינוי ייחשבו הנימוקים הבאים:

1. רצונו של הלקוח להחליף רואה חשבון משום שרו"ח הקודם לא הסכים להיענות לדרישות הלקוח הנובעות ממגבלות כללי החשבונאות, תקני הביקורת ונוהליה או מחוק מדינה.
2. דרישות הלקוח להוריד את שכר הטירחיה מתחת לסביר ולמקובל במקצוע.
3. חוב בגין שכר טירחיה לרו"ח הקודם.

(ב) התנגד רו"ח הקודם לחילופין בגין נימוק 1 (א) מן הנימוקים המנויים לעיל, יהיה עליו לשלוח העתק ממכתב ההתנגדות לוועדה האזורית ליחסי חברים בסניף בו נמצא משרדו של רו"ח הקודם.

הוועדה האזורית ליחסי חברים תמנה מבין חברי הוועדה אד-הוק בת שלושה חברים לבירור נימוקי ההתנגדות לחילופין. רו"ח החדש יוכל להעניק שירותים ללקוח רק לאחר שהוועדה אד-הוק התיירה לו זאת בכתב.

(ג) נפטר רו"ח או נמנע ממנו לעבוד מסיבות בריאות או נעדר דרך קבע ממשרדו או לא ניתן כלל לאיתור, חייב רו"ח החדש, טרם קבלו את המינוי, לבוא בדברים עם נציגו של נשיא לשכת רואי חשבון בישראל לשם הסדר כספי נאות לטובת רו"ח הקודם או שאיריו, לפי המקרה.

2. רו"ח הקודם חייב לענות בהקדם האפשרי לפניית רו"ח החדש אליו בדבר קבלת המינוי. לא ענה במשך חמישה עשר ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו בדואר רשום או עפ"י אישור מסירה, תיחשב שתיקתו כאי התנגדות למינוי ורו"ח החדש יוכל אז להתחיל לפעול.

3. היה הלקוח מבוקר ע"י שני רואי חשבון (JOINT AUDIT) ולאחר מכן החליט לוותר על מינוי של אחד מרואי החשבון ולהסתפק ברואה חשבון אחד, במקרה זה יחול כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית בדבר חילופי רואי חשבון וכן תדריך זה.

4. הותנו חילופי רואי חשבון בקיום בוררות עפ"י כלל 2.ד. מכללי ההתנהגות המקצועית או הוחל בהליך בוררות לפי כלל 16 מאותם הכללים והנושא הינו כספי, יתן רו"ח הקודם הסכמתו לרו"ח החדש להתחיל לפעול עד תום שבעה ימים מיום שהלקוח חתם על הסכם הבוררות. לא נתן הסכמתו כאמור, יראו כאילו ניתנה ההסכמה ביום השמיני.
5. יחסי חברים במקצוע והגנה הדדית מפני הכשלה אפשרית מחייבים בדרך כלל את רו"ח הקודם לשתף פעולה עם רו"ח החדש בדרך של מתן מידע והסברים ושחרור חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילום ע"י רו"ח החדש, תמורת תשלום סביר.
6. מבלי לפגוע בכלליות האמור בסעיף 3 של חוזר הלשכה 39/66, מיום 11.8.66, (ראה עמ' 27 להלן), נראה לוועד המרכזי כמתאים שהמקרים הראויים להגנת הלשכה על זכויותיו של רו"ח הקודם יתייחסו לשכר עבור עבודה שנעשתה בפועל ולהוצאות בהן עמד ואשר טרם קיבל תמורתם.

## ג. החלטות הוועדה

### 9.1 איתור זהות מייצג

אין ללשכה כלים וסמכות לפנות לרשויות המס כדי לברר זהותו של מייצג. [פר' 3/10 (10.2.1)]

### 9.2 בוררות

9.2.1 מרגע שנחתם הסכם בוררות, נפסק הקשר בין רו"ח המוחלף לבין החברה וכי כל רו"ח רשאי להיבחר כרו"ח אלא אם רו"ח המוחלף נהג בדרכים לא נאותות כך שבית דין של הלשכה יכול למנוע הימנו קבלת המינוי. [פר' 5/84 (14)]

9.2.2 מאחר וביורור הסכסוך מתקיים בבוררות, כלל 16 אינו חל. [פר' 2/04 (13)]

9.2.3 החבר המוחלף מנוע מהתערבות כלשהי בשם הלקוח או בעבורו בטרם יקבל את הסכמת החבר המוחלף לחילופין. בכלל החלטה זו כלולים לדוגמה פניה בשם הלקוח לקיים הליך בוררות בין הלקוח לחבר המוחלף וכיוצ"ב. [פר' 1/09 (9.2)]

9.2.4 בכל מקרה שבו מתקיים הליך משפטי (וכן גם בוררות), בין אם ההליך המשפטי נובע בשל תביעתו של רוה"ח את החוב המגיע לו ובין אם התביעה היא מצד הלקוח, הרי שכלל 16 אינו חל בנסיבות אלה ורוה"ח החדש רשאי לתת שירותים מקצועיים ללקוח גם ללא פניה לחברו שקדם כדי לקבל הסכמתו לחילופין. [פר' 1/07 (8.2.1)]

### 9.3 דמי כוננות

9.3.1 המקרים הראויים להגנת הלשכה על זכויותיו של רו"ח הקודם מתייחסים לשכר עבור עבודה שנעשתה בפועל ולהוצאות בהן עמד שטרם קיבל תמורתם. [פר' 7/79 (1)]

9.3.2 אין "הגנה" על תשלום צפוי. [פר' 2/03 (9.2)]

### 9.4 הבטחת שכ"ט

9.4.1 אם החבר היוצא לקח על עצמו את הסיכון לגביית שכרו ונתן הסכמתו למינוי החבר החדש ללא תנאים, הוא מנוע מלחזור בו מהסכמתו. מובן כי ההגנות האתית מחייבת את החבר הבא במקומו לדאוג שהחוב יחוסל בהקדם. [פר' 1/69 (5)]

9.4.2 במידה ומבקר החברה שהוחלף ברואה-חשבון אחר נתן שירות מקצועי בתחילת שנת הכספים שלגביה הוחלף, ואפילו תוך תקופת זמן מוגבלת, רשאי לדרוש שכר עבור שירותים אלה. [פר' 3/69 (1)]

9.4.3 אי תשלום שכר המבקר של החברה הינו עילה לגיטימית, לפי כללי האתיקה, להתנגדות חלפת מבקרים, אך הבטחת השכר כמוה כסילוק החוב וסילוק ההתנגדות לחילופין. [פר' 3/69 (1)]

9.4.4 רואה חשבון מוחלף שקיבל את יתרת החוב המגיע לו באמצעות המחאות דחיות - אינו יכול להתנות את הסכמתו לחילופין בפרעון כל המחאות. יחד עם זאת, אם מתברר לרואה החשבון המוחלף, לפני מתן תשובתו לרואה החשבון המוחלף, כי אין כיסוי להמחאות העתידות, הרי זו עילה למניעת הסכמה למינויו של רואה החשבון המוחלף. [פר' 2/74 (3)]

9.4.5 אין כל חובה על רו"ח מתמנה לשלם לרו"ח היוצא תשלום כל שהוא. על רו"ח הקודם להגיש חשבון ללקוח על העבודה שבוצעה על ידו. [פר' 5/75 (3)]

9.4.6 ברגע שחבר מודיע לרו"ח החדש כי אין לו התנגדות לחילופין וזאת ללא התניה כלשהי, הוא לא יכול לחזור בו גם אם הלקוח לא פרע את החוב לאחר החילופין. [פר' 3/89 (26)]

#### 9.5 הוצאה לפועל - כהליך משפטי

פניה להוצל"פ כמוה כהתחלת הליך משפטי דבר המנתק את הקשר בין לקוח - רואה חשבון ולפיכך אין לרואה החשבון המוחלף נימוק סביר להתנגדותו לחילופין. [פר' 2/89 (8)]

#### 9.6 החלת כלל 16 על עיסוקים נלווים

על פי נוסח כללי התנהגות שבתוקף, אכן כלל 16 לא מכסה מתן שירותים שאינם ראיית חשבון.

יחד עם זאת, על החבר החדש לפנות לחברו ולקבל הסכמתו, לאו דווקא מתוקף כלל 16 אלא מתוקף הוראות כלל ג' לכללי ההתנהגות המקצועית הקובע לאמור:

"חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו... והוא יימנע מכל מעשה ומחדל שיש בהם משום פגיעה, או העשויים להוות פגיעה, בכבודם או במעמדם". [פר' 1/08 (12.2.1)]

#### 9.7 הליך משפטי

בשעה שמתקיים בירור משפטי בין החבר ללקוחו, לא עומדת לחבר המוחלף זכות התנגדות לחילופין בשל "נימוק סביר". [פר' 2/04 (14)]

#### 9.8 הסכמת רו"ח הקודם

9.8.1 לא יקבל חבר מינוי ולא יגש לעבודה לפני שקיבל הסכמה של החבר האחר אשר מילא תפקיד אצל אותו הממנה או המזמין כמוצע לחבר החדש. [פר' 3/75 (1)]

9.8.2 בכל מקרה בו מוצע לרואה חשבון מינוי בגוף שהיה מבוקר ע"י רואה חשבון אחר, על המבקר החדש לפנות למבקר הקודם לפני שיסכים לקבל את המינוי, אפילו הוצג בפניו מכתב התפטרות של המבקר הקודם או מסמך אחר המעיד על הסכמתו לסיום תפקידו. [פר' 3/77 (1)]

9.8.3 עם מתן הסכמת החבר המוחלף לחבר המחליף, ללא התניה, נותק הקשר בין החבר שקדם והלקוח. לחבר שקדם עומדת הזכות לפנות לערכאות לצורך פרעון החוב, לרבות הוצל"פ. [פר' 1/99 (11.1)]

9.8.4 כלל 16 מחייב את החבר המחליף לפנות לחבר המוחלף כדי לקבל הסכמתו לחילופין בטרם יתחיל החבר המחליף במתן שירותים מקצועיים ללקוחו של האחרון. משנתן החבר המוחלף הסכמתו לחילופין - אין הוא יכול להתנות על הסכמתו! אם ההמחאות ו/או אמצעי התשלום האחרים לא נפרעו, עליו לנהוג ככל בעל חוב כדי להיפרע ממוסר אמצעי התשלום אך אין לזה נפקות באשר לביטול ההסכמה לחילופין בדיעבד. [פר' 2/08 (10.2.1)]

#### 9.9 העברה מותלית

רואה החשבון המוחלף אינו יכול להתנות את הסכמתו לחילופין בפרעון כל ההמחאות הדחויות. [פר' 4/93 (13)]

## 9.10 הפיכת לקוח עצמאי לחברה בע"מ

9.10.1 **שאלה:** לקוח עצמאי - חייב כסף לרואה החשבון שלו בגין שירותים מקצועיים שנתן לו. לקוח זה הפך לחברה בע"מ ועבר לרואה חשבון אחר מבלי לפרוע את חובו.

**תשובה:** לא ניתן למנוע או לעכב את מינויו של רואה החדש מאחר ומדובר כאן בשתי ישויות משפטיות נפרדות, אולם רוה"ח החדש מנוע מלטפל בתיקו האישי של הלקוח לשעבר עד לפרעון החוב. עם זאת, יחסי חברות תקינים מחייבים את רואה החשבון החדש להשתדל אצל לקוחתו החדשה - החברה בע"מ - לפרוע את החוב לרואה החשבון שקדם. [פר' 5/92 (8)]

9.10.2 כנ"ל אם חברה חדשה הוקמה על הפלטפורמה של החברה הקודמת שפורקה לדוגמה רק כדי להתחמק מנושיה. [פר' 1/95 (9)], [פר' 3/99 (12.2)]

## 9.11 התנגדות לחילופין - על אף חוסר התעניינות בלקוח

החבר עצמו מוכיח במעשיו או בחוסר מעשיו אם הוא משמש כרו"ח של לקוח מסוים. אם חבר לא מתעניין בלקוח מסוים ולא עוקב אחר הגשת דוחותיו השנתיים, אינו מגיש חשבון ללקוח ונוכח כעבור שנתיים כי הוא למעשה רוה"ח של אותו לקוח ולכן רו"ח אחר לא יכול לטפל באותו לקוח משום שאותו לקוח חייב לו כספים - מוכיח בהתנהגותו כי הוא למעשה אינו רוה"ח של אותו לקוח. [פר' 3/98 (12.2)]

## 9.12 התניית חילופי רו"ח באישור ההנהלה על העדר תביעות נגד רוה"ח

אין לרוה"ח סמכות להתנות מתן כתב הסכמה לחילופין בחתימת הנהלת החברה כי אין לה תביעות נגד רוה"ח. [פר' 3/98 (13.1)]

## 9.13 זמן סביר

### 9.13.1 זמן סביר - הבהרת המושג - 15 ימי עסקים

הלשכה פרסמה בשנת 1994 את התדריך שבנדון הבא להנחות את החברים בדבר יישום הוראות כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, בעניין חילופי רו"ח.

כזכור, תכלית הכלל הינה קביעת נורמה של התנהגות חברית - אתית בין החברים, בינם לבין עצמם בשעת התרחשות אחד העניינים הרגישים בחיי החברים, חילופי תיקים ביניהם, תוך תשומת לב ללקוח העומד בתווך בין השניים וחשוף לפגיעות בשל כך.

הכלל, והתדריך שבא בעקבותיו מנסים להשתית אירוע רגיש וטעון זה על נורמה אתית לפיה על החבר המחליף להתייחס במלוא הכבוד וההערכה לחברו המוחלף מצד אחד, כשעל החבר המוחלף להשתדל ולעזור לחברו המחליף מצד שני.

כך לדוגמה, על החבר המחליף לפנות לחברו, בטרם יתחיל במתן שירותיו המקצועיים ללקוח ויבקש הסכמתו לחילופין, וכך גם על החבר המוחלף לענות בהקדם האפשרי לפנייה זו.

כלל 16 קבע כהאי לישנה: "חבר לא יתן שירות מקצועי ללקוחו של חבר בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו, אלא בהסכמת האחר, זולת אם סרב האחר לתת הסכמתו ללא נימוק סביר.

הנמנע מלענות לבקשת הסכמה תוך זמן סביר דינו כדין מסרב ללא נימוק סביר...."

תדריך הלשכה בנדון בא ומבהיר את משמעות המלים: "תוך זמן סביר..."

התדריך קובע (בסעי' 2): "רו"ח הקודם חייב לענות בהקדם האפשרי לפניית רו"ח החדש אליו בדבר קבלת המינוי. לא ענה במשך 15 ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו בדואר רשום או עפ"י אישור מסירה תיחשב שתיקתו כאי התנגדות למינויו ורו"ח החדש יוכל אז להתחיל לפעול".

נשאלת השאלה ממתי מתחיל מניין 15 ימי העסקים?

כבר הדגשנו לעיל שהלשכה בתדריכה זה נתנה את הדעת גם למניעת הפגיעה בלקוח או להקטנתה למימדים מזעריים ולפיכך קבעה במפורש את פרק הזמן שבו הלקוח עלול להמתין ולהיות במצב שימנע ממנו טיפול מקצועי.

יחד עם זאת, עלינו גם לזכור את עצם האירוע הטעון והרגיש בין החברים, כאמור לעיל. כל זה מביא אותנו לדון בשאלת תחילת מניין 15 ימי העסקים.

התדריך, בסעיף 2 שבו קובע כי על רו"ח המוחלף לענות לפניית רו"ח המחליף בהקדם האפשרי. אך מאחר ועניין זה הוא סובייקטיבי ניסתה הלשכה לגדר את סיום מועד ההמתנה בקובעה:

לא ענה במשך 15 ימי עסקים מיום משלוח המכתב אליו..."

מצב דברים זה עלול להביא חברים (כפי שאכן קורה) להמתין בדיוק (!) עד מועד סיום 15 ימי העסקים ומשלא נתקבלה תשובה עד אז מתחילים מיד בעבודה.

ברצוננו להבהיר כי מניין 15 ימי העסקים הוא קביעת מסגרת וגדר לפרק הזמן שעל החבר המחליף להמתין אך אין הדעת טובלת ואין זה עולה בקנה אחד עם הנחיות יתר כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה להמתין בדיוק לסיום 15 ימי העסקים מבלי לפנות קודם לכן לחבר המוחלף, לתזכר אותו ולהתריע בפניו בשל כך.

כבר מצאנו בכלל 2 כי:

"א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל רמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן.

ב. חבר ינהג בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתו....."

ולכן, תדריך הלשכה שבנדון אינו עומד בפני עצמו. הוא מרכיב אחד ממכלול כללי ההתנהגות המקצועית הקובעים את נורמת ההתנהגות האתית של החברים, בינם לבין עצמם ובינם לבין האחרים.

9.13.2 על החבר המחליף לוודא תוך פרק הזמן הסביר (15 ימי עסקים), בטרם יתן שירותים מקצועיים ללקוח, כי החבר המוחלף קיבל את פנייתו לקבלת הסכמתו לחילופין. [פר' 3/08 (9.2)]

#### 9.14 חבר שנפטר

מעורבות הלשכה מכוח הוראות כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית באה כדי לתת סעד לעיזבונו של חבר שנפטר כאשר אין המשכיות למשרדו. לעומת זאת, מנועה הלשכה מלהתערב במעבר תיקי לקוחות שהיו בטיפולו של חבר שנפטר בנסיבות בהן קיימת המשכיות למשרד. [פר' 2/05 (4)]



**9.15 חברות ממשלתיות/רשויות מקומיות**

9.15.1 כלל 16 מכללי ההתנהגות, על כל פרטיו והפירושים שפורסמו, חלים על כל חברה בישראל, בכל מקרה של חילופי רואי חשבון, ואינו מוציא מהכלל מינוי על ידי חברה ממשלתית.

האמור לעיל, אינו חל על חילופי רו"ח ברשויות מקומיות. [פר' 1/76 (3)]

9.15.2 הלשכה אינה מעורבת בשום מקרה ובשום מקום במינוי רואי חשבון לגוף מבוקר. גם בוועדות שהיא שולחת אליהן נציג, כגון הוועדה למינוי רואי חשבון בחברות ממשלתיות, תפקיד הנציג הוא לדאוג לכך שיהיו חילופי רואי חשבון אחת לתקופה מסויימת (רוטציה) ואין הוא מתערב בטכניקת המינוי.

ההליך היחיד בנושא חילופי רואי חשבון שכללי הלשכה מתייחסים אליו, הוא ההליך הכלול בכלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 1/08 (14.1.2)]

**9.16 חובותיו המקצועיות של רו"ח שהוחלף**

9.16.1 רואה חשבון מבקר אינו חייב להוציא חוות דעת חדשה על דוחות כספיים שעליהם הוא חווה דעתו בעבר, לאחר שהוחלף כמבקר חשבונית. [פר' 1/87 (6)]

9.16.2 רואה החשבון שהוחלף אינו חייב לערוך סקירה ולתת דוח על כך לגבי דוחות ביניים בלתי מבוקרים הכלולים בתשקיף בגין שנים קודמות בהן כיהן כרואה חשבון מבקר. [פר' 1/87 (6)]

**9.17 יעוץ חד פעמי**

9.17.1 אין איסור על רואה חשבון לתת יעוץ מקצועי ללקוח של רואה חשבון אחר (מבלי לפנות לרו"ח האחר ה.פ.). כל עוד המדובר ביעוץ בלבד. [פר' 3/71 (4)]

9.17.2 חבר המוזמן לתת שירות ללקוח שבשירותו נמצא חבר אחר יודיע על כך לחבר האחר לפני התחלת העבודה. חובת ההודעה האמורה אינה חלה על מקרה של התייעצות חד-פעמית שאינה גוררת אחריה פעולה מצד היועץ. [פר' 3/75 (1)]

9.17.3 אישור חד פעמי שניתן ע"י רואה חשבון לחברה אינו בבחינת מתן ייעוץ חד פעמי ולפיכך חל במקרה דנן על כלל 16 לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה. [פר' 8/89 (17)]

**9.18 כינוס ופירוק**

9.18.1 כונס נכסים רשאי למנות לו רואה חשבון לפי בחירתו שיפעל מטעמו, ללא נטילת רשות מרו"ח שמונה ע"י בעלי המניות. ברור, שאם כונס הנכסים יחדל לפעול והחברה ממשיכה להתקיים, מינוי של רו"ח של הכונס פג. בכל מקרה, יחסי חברות מקצועיים מחייבים הודעה מתאימה למבקר של החברה. [פר' 1/73 (4)]

9.18.2 מינוי מפרק לתאגיד מעביר את הבעלות הפורמלית לידי וע"י כך מתבטלות הסיבות הנזכרות בכלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית בקשר לחילופי רואי חשבון. [פר' 7/75 (5)]

לכן, מינוי רואה חשבון ע"י מפרק אינו טעון התקשרות עם רואה החשבון שפעל לפני מינוי המפרק. נשאר החובה להודיע (להבדיל מלבקש רשות) לרואה החשבון הקודם על המינוי. [פר' 6/86 (15)]

9.18.3 מבחינת החוק וכותו של המפרק לבקש מרואה החשבון להכין לו דוח כספי ואין הוועדה יכולה למנוע בעדו לעשות כן, חרף קיומו של חוב כספי של החברה לרואה החשבון שקדם. [פר' 8/90 (3)]

9.18.4 הכנת דוח על מצב העסקים הינו במסגרת השירותים המקצועיים הניתנים ע"י מבקר החשבונות ועל החבר שנתבקש לבצע עבודה זו לפנות ולקבל הסכמתו המוקדמת של החבר המשמש כמבקר החשבונות של החברה. [פר' 10/93 (16)]

9.18.5 יחסי חברים תקינים מצריכים עזרה הדדית ועל כן טוב יעשה רו"ח המוחלף אם יעמיד לרשות חברו (כונס הנכסים) את ניירות העבודה שלו ואם זה כרוך בביטול זמן עבודה הוא רשאי לדרוש ולקבל תמורה. [פר' 1/96 (14)]

9.18.6 חילופי רו"ח בחברה בהקפאת הליכים

בחברה הנמצאת בהקפאת הליכים מופקעים מהאורגן הממנה רואה חשבון מבקר זכויות ההחלטה, כמו חברה בפירוק או בכינוס נכסים.

אשר על כן, רשאי הנאמן, כמו גם המפרק או הכונס למנות רואה חשבון מבקר אחר ועל רואה החשבון האחר לא חלים הוראות כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 3/03 (5.2.1)]

## 9.19 כתב שחרור

9.19.1 רואה חשבון שמינויו לא חודש או שהתפטר מתפקידו, לא יתן לגוף המבוקר כתב שחרור. הוא רשאי לתת אישור שאין לו תביעות כספיות מהלקוח. [פר' 3/77 (1)]

9.19.2 אין לתת מכתב שחרור ללקוח לכל מאן דבעי אלא כתשובה לפניית רואה החשבון המחליף. אסור על רו"ח המוחלף לפעול על סמך מכתב שחרור לכל מאן דבעי ולכן חייבת להיות פניה מצד רו"ח החדש אל רו"ח הקודם. [פר' 3/83], [פר' 1/77 (1)]

9.19.3 "כתב שחרור" שנוסח ע"י רו"ח - לפיו מצהיר הלקוח: "הנני מצהיר בזאת כי קיבלתי את כל החומר לשביעות רצוני המלאה וכי אין לי ולא תהיינה לי בעתיד תביעות ו/או דרישות המתייחסות לחומר שקיבלתי. הנני פוטר אותך בזאת מכל טיפול הקשור בענייני המתייחס לתקופה שבה טיפלת בהנהלת החשבונות שלי ומצהיר בזאת כי ברור לי שכל האחריות על אי דיווח לשלטונות המס במועד חלה עלי בלבד" - אין זה לכבוד המקצוע לבקש שחרורים כגון אלו שהוא מבקש. [פר' 1/84 (10)]

## 9.20 מבקרים משותפים (JOINT AUDITORS)

אם גוף מבוקר אינו מחדש מינוי של חלק מהמבקרים המשותפים יש לראות מקרה זה כחילופי מבקרים ועל המבקרים הממשיכים לנהוג כאילו מונו מינוי חדש ולכן, בין השאר, עליהם לפנות למבקרים שמנויים לא חודש, כאמור בכלל 16. [פר' 8/76 (1)], [פר' 3/76 (13)]

## 9.21 מעבר מרו"ח דרך גורם "קש"

9.21.1 הוועדה, לאחר שדנה בפנייתו של חבר בדבר המשמעות האתית במקרה של מעבר לקוח מרואה חשבון ליועץ מס וממנו לרו"ח אחר קובעת: אם רואה חשבון מוכן לרדת לרמה בה הוא יצטרך לחסות בצילו של מנהל חשבונות או יועץ מס אזי לא נותר לנו אלא להביט בחמלה על אותו חבר. [פר' 6/87 (6)]

9.21.2 מעבר לקוחות מרו"ח אחד למשנהו דרך גורם "קש" יועץ מס או מנה"ח, במטרה להערים על כללי ההתנהגות המקצועית המחייבים במקרה של חילופים מהווה עבירה מוסרית לכאורה אך אין בו משום עבירה על כללי ההתנהגות המקצועית וככזה אין בידי הוועדה הכלים לעזור לו. [פר' 4/88 (4)]

## 9.22 נטישת משרד ע"י רו"ח

כאשר פונה אדם אל רואה חשבון חדש ומציע לו מינוי כמבקר בטענה שרואה החשבון הקודם נטש אותו או את משרדו, על רואה החשבון החדש לפנות אל רואה החשבון הקודם במכתב בדואר רשום המכותב אל כתובתו האחרונה הידועה לו של הקודם בצורה המקובלת לגבי חילופי רואי חשבון רגילים. אם רוה"ח החדש לא יקבל תשובה תוך זמן סביר ובכלל אותה תקופה פעל הדואר באופן תקין, אזי יראו את הקודם כנוטש ויהיה מותר לחדש לקבל את המינוי. [פר' 1/79 (1)]

## 9.23 נימוק סביר

9.23.1 אי תשלום שכר המבקר של החברה הינו עילה לגיטימית, לפי כללי האתיקה, להתנגדות החלפת מבקרים, אך הבטחת השכר כמוה כסילוק החוב וסילוק ההתנגדות לחילופין. [פר' 3/69 (1)]

9.23.2 בכלל 16 של כללי ההתנהגות המקצועית נאמר, בין היתר: "כנימוק סביר יראו לעניין זה, בין היתר אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית או בניגוד לכלל דין". לאחר דיון שהתקיים בנושא הוחלט:

אם היו לרואה החשבון חילוקי דיעות עם לקוח בנושאים מקצועיים ובגין חילוקי דיעות אלה הוא התנגד שרואה חשבון אחר יקבל מינוי כמבקר של החברה ובינתיים מסר רואה החשבון ללקוח את המאזן נשוא המחלוקת כאשר חוות הדעת אינה מסוייגת או שאין בה זכר לחילוקי הדעות, הרי שאין טענה זו נכללת בין הטענות שסעיף 16 לכללי ההתנהגות המקצועית מתייחס אליהם. [פר' 7/87 (2)]

9.23.3 סירובו של רוה"ח המוחלף בנימוק כי רוה"ח המחליף הכיר את הלקוח תוך כדי עבודתו במשרדו, סמוך לפרישתו מהמשרד, אינו "נימוק סביר" כמשמעותו בכלל 16 מכללי ההתנהגות של הלשכה. [פר' 4/03 (8.2.1)]

## 9.23.4 התנגדות בשל נימוק מקצועי

▪ הוועד המרכזי אישר לפרסום ב"ידיעון" החלטתו בנושא שבנדון לפיה: "חבר שמוצע להחליפו לא יוכל להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן עליו לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה".

הנוסח שהוצע נועד כדי שרו"ח המוחלף לא יסתתר מאחורי טענה סתמית של נימוק מקצועי.

אם לרו"ח הקודם יש סיבות מקצועיות שלא יכול לפרטן, או שיקבל הסכמת הלקוח או שהלשכה תהיה מנועה מלהעניק לו הגנה. בדרך זו אנו מעבירים את שקול הדעת לרו"ח החדש, אם לקבל התיק תוך נטילת סיכון או שלא יקבל התיק לטיפול. [פר' 2/95 (6)]

• אי-מתן הזדמנות לרו"ח המוחלף להופיע בפני האסיפה הכללית של בעלי המניות של החברה על מנת להשמיע עמדתו בנדון, אינו בגדר נימוק סביר לעניין כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה. [פר' 7/96 (18)]

**9.24 סודיות**

9.24.1 כאשר הפונה אינו יכול לחשוף בפני הוועדה את נימוקיו לשינוי מהנוסח האחיד שהיה בדעתו לתת – בשל חובת הסודיות – אין הוועדה יכולה להתייחס לכך. [פר' 3/10 (11.2.3)]

9.24.2 מאחר והמתלונן כבול בכבלי חובת הסודיות כלפי הלקוחה ואין הוא יכול לפרט את העילות שבשלהן הוא טוען כי הלקוחה דרשה ממנו לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית - אין הוועדה יכולה להעניק לו הגנה ולפיכך עליו להעביר את החומר לידי של הנילון כדי שהחברה תוכל לתפקד כנדרש ושלא ייגרמו לה נזקים כספיים ואחרים בשל העדר רואה חשבון. [פר' 3/10 (12.2.1)]

**9.25 ערבות החבר המחליף כלפי החבר המוחלף**

היור' שבדק את התלונה שוחח עם החבר המחליף והגיע איתו להסכמה כי הוא יתחייב לכך שהחברה תשלם לחבר המוחלף את חובה. [פר' 3/08 (11.1)]

**9.26 פקידי ברית פיקוח**

9.26.1 פקידי בריתות הפיקוח אינם מוגנים מקצועית כי הם מתמנים ע"י בריתות הפיקוח שהן למעשה בבעלות הגופים המבוקרים. [פר' 2/73 (3)]

9.26.2 קיימת החלטת הוועדה (פרוטוקול 2/73 - סעיף 3) לפיה:  
 "פקידי בריתות הפיקוח אינם מוגנים מקצועית כי הם מתמנים ע"י בריתות הפיקוח שהן למעשה בבעלות הגופים המבוקרים". כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית חל על "רואה חשבון" כהגדרתו בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 שהינו חבר הלשכה. מאחר וברית הפיקוח אינה נכנסת להגדרת "רואה חשבון" כהגדרתו בחוק רואי חשבון היא לא יכולה להיות חברה בלשכה.  
 אשר על כן, כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית לא חל ביחסים שבין חבר לשכה לברית פיקוח.

יחד עם זאת, חבר כאמור שנתבקש לקבל מנוי כרואה חשבון של מבוקר שבוקר קודם לכן ע"י ברית פיקוח, בין אם למבוקר חוב כספי כלפי ברית הפיקוח ובין אם לאו, יידע (לא קבלת הסכמה) את ברית הפיקוח על החילופין תוך הבטחה לעשות כמיטב יכולתו כדי שהמבוקר יפרע את חובו לברית הפיקוח, ימלא אחר רוח כלל 2 א' מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 6/93 (16)]

**9.27 פירוש כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית - מקרים מיוחדים - קביעת נהלים**

9.27.1 חבר המסרב לתת הסכמתו לחבר אחר שהאחר יתן שירות מקצועי ללקוחו של המסרב בנימוק שיש לו תביעות או דרישות כספיות מאת הלקוח צריך באותה עת להודיע ללקוח את הסכום המגיע לו. [פר' 8/76 (1)]

9.27.2 חבר המתפטר מתפקידו כמבקר של לקוחו, מוציא עצמו מתחולת כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 6/97 (16)]

**9.28 פרישת שותף**

במקרה של פרישת שותף (הון) מהשותפות – חלים הוראות כלל 16 על כל לקוח העוזב עם השותף הפורש. [פר' 3/10 (9.2.1)]

**9.29 רישום רו"ח כמייצג לקוח**

הוועדה רואה ברישום רו"ח כמייצג, כהתחלת מתן שירות ללקוח. [פר' 7/92 (14)]

**9.30 שידול**

9.30.1 חבר הנמצא אשם בשידול לקוח, בין במישרין ובין בעקיפין, או בקבלת מינוי בניגוד לכלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, יהיה מנוע מלקבל את המינוי, אלא אם כן בית הדין, בגלל סיבות שירשמו, יתיר לו לקבל את המינוי. [פר' 4/81 (ח)]

9.30.2 מאחר והמלין תובע את משרד רואי החשבון למשפט חברים בשל שידול לקוח לעבור אליהם ודורש פיצוי על אובדן שכר טרחה ועוגמת נפש שנגרמה לו, הרי שעל פי סימן 2 לפרק ג' לתקנות בית הדין, על החבר המלין לפנות לבית הדין כדי לקבל סעד. [פר' 11/91 (9)]

**9.31 שרותי מיסים - קבלת הסכמת רו"ח הקודם**

סעיף 3 מהתדריך לרו"ח בעת קבלת מינוי במקום רו"ח אחר חל גם על שרותי מיסים לרבות מרכז ההשקעות וביטוח לאומי. [פר' 3/82 (7)]

**9.32 שרות מתמשך או חד-פעמי**

9.32.1 יש לראות את השרות של "ראיית חשבון" כשרות מתמשך ולא שרות תקופתי ולפיכך אין רו"ח החדש יכול לקבל מינוי ללא בירור וקבלת הסכמה מרו"ח הקודם. [פר' 3/87 (9)]

9.32.2 האמור בכלל 16 "בעניין שהאחר כבר החל לטפל בו..." אינו מצמצם רק למקרה הקונקרטי שבו החבר האחר טיפל אלא גם לעניין מתמשך וכל עוד החבר הקודם משמש בתפקידו, גם אם הוא טרם נתן את השירותים בפועל, רואים בו כמי "שהחל לטפל בו". [פר' 7/94 (10)]

יצויין כי אין האמור במתן ייעוץ חד פעמי.

9.32.2 על-פי הדין, מינויו של רואה חשבון כמבקר של גוף מבוקר הינו לפרק זמן קצוב, בדרך כלל, מאסיפה כללית אחת לרעותה וכיוצ"ב בגופים שאינם חברות. מן ההיבט האתי, מינויו של רואה חשבון כמבקר של גוף מבוקר הינו מינוי מתמשך, כל עוד לא נתקבלה החלטה אחרת בגוף המוסמך במבוקר.

מכל מקום, בכל מקרה בו קדם לרואה החשבון הנוכחי, מבקר קודם, מחייבים כללי ההתנהגות המקצועית את המבקר הנוכחי לפנות למבקר שקדם כדי לקבל הסכמתו לחילופין, על פי כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית ובהתאם להנחיות התדריך בנושא. משלא עשה כן, הוא נחזה כמי שהפר לכאורה את הוראות כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית, בין אם מינויו של המבקר שקדם היה לתקופה קצובה ובין אם לאו. [פר' 6/03 (10.1)]

9.32.3 טיפול מקצועי כלשהו לגבי שנת מס שהחבר הקודם טרם החל לטפל בה אינו בבחינת שרות חדש שהחבר הקודם לא טיפל בו. הגדרת "שרות שהחבר כבר החל לטפל בו" הינה כל שרות שניתן ויכול להינתן על ידי החבר הקודם. [פר' 2/09 (7.2.1)]

8.32.4 רו"ח של חברה ושל בעלי מניותיה

למקרה בו לחברה יש רואה חשבון מסוים והמנהל (ובעל השליטה) בחברה רוצה להגיש את הדוח האישי באמצעות רו"ח אחר – על רוה"ח לפנות ולבקש הסכמתו של רו"ח של החברה לכך. [פר' 8/91 (14)]

### 9.33 שיתוף פעולה בין רו"ח

9.33.1 יחסי חברות נאותים מחייבים את המבקר החדש לתת תשובה לשאלת המבקר הקודם באשר לדרך הגעת הלקוחות לידי רו"ח החדש וכי כל עוד רו"ח החדש אינו טורח לענות לרו"ח הקודם, התנגדותו של החבר הקודם מוצדקת. [פר' 6/89 (25)]

9.33.2 רואה חשבון ששימש כבורר מנוע מלפנות לרואה חשבון של החברה שהוא צד בבוררות ולדרוש את הפסקת טיפולו בחברה משום שהחברה ממאנת לפרוע את חובה לו. [פר' 8/89 (8)]

9.33.3 (א) פרוק השותפות חייב להיעשות כמוסכם בכתב יסוד השותפות.  
(ב) אם אין הסכם שותפות כאמור, יחול כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 10/89 (10)]

9.33.4 ככלל, זכותו של חבר לבקש צילומים מתוך ניירות העבודה של חברו וחובתו של החבר לסייע בידי חברו, תמורת תשלום. [פר' 5/91 (14)]

### 9.34 שתיקת רו"ח הקודם - אינה עבירה

אין בשתיקתו של רו"ח הקודם משום עבירה על כלל ג' והרי כתוב בגמרא: "שתיקה כהודאה דמיא". זאת ועוד, גם מנוסח כלל 16 עולה כי זוהי דרך תגובה אפשרית. [פר' 7/94 (20)]

### 9.35 תביעות ממוניות בין חברים

תביעות ממוניות בין חברים - נדונות בבית דין בלשכה בהתאם לסימן ג' סעיף 2 לתקנות בית הדין - ואינן מועברות באמצעות הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות. [פר' 3/96 (12)]

### 9.36 תביעת לקוח על נזק כספי כתוצאה מאי שחרור

כללי ההתנהגות המקצועית מסדירים, בין השאר, את היחסים שבין החברים לבין עצמם וכן קובעים כללי נוהג בעניינים הנוגעים לפרקטיקה המקצועית. אין הכללים הנ"ל נותנים גיבוי לחבר כנגד תביעה אפשרית של לקוח בגין נזק כספי כתוצאה מאי מתן הסכמה להעברת התיק. [פר' 3/99 (12.2)]

- - -

## **פרק 10**

# **חתימת רו"ח**

## תוכן הפרק

### עמוד

73		<u>בלל 8</u>	א.
73		<u>בלל 9</u>	ב.
74		<u>החלטות הוועדה</u>	ג.
74	דרך חתימתו של רואה חשבון	10.1	
74	אופן חתימת רו"ח	10.2	
74	חתימת רו"ח שכיר בגוף עסקי	10.3	
74	חתימת רו"ח שכיר בשם המשרד	10.4	



**א. כלל 8**

- א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "שות" או בלעדיו.
- ב. לצורך הדיון המשמעתי יראו כל שותף בפירמה כאחראי לכאורה לכל פעולה של הפירמה ולכל חתימה שניתנה בשם הפירמה וחובת הראיה כי שותף פלוני אינו אחראי אישית חלה עליו.

**ב. כלל 9**

- א. חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון; לעניין כלל זה המונח "שמו": לרבות שם הפירמה שלו כאמור בכלל 8 לעיל.
- ב. חבר בעוסקו בעיסוקים נלווים, ינהג לפי האמור בפיסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.

## ג. החלטות הוועדה

### 10.1 דרך חתימתו של רואה חשבון

10.1.1 **שאלה:** • מהי דרך חתימתו של רואה חשבון על חוות דעת מקצועית ומכתבים שגרתיים? [פר' 8/87 (3)]

• האם יש הבדל באחריות של השותף החותם ושל המשרד כולו?

10.1.2 **תשובה:** מתבססת על חוות דעתו של פרופ' י' גרוס, עו"ד, מיום 20.8.76 הנוגעת לשאלות שהועלו, כלהלן:

"... נראה לי כי אין מניעה שרואי חשבון ימשיכו לחתום בשם הפירמה בדרך שנהגו לחתום עשרות שנים בארץ ובחו"ל. מינוי רואה חשבון הוא בדרך כלל מינוי לפירמה על המוניטין והמסורת הקשורים בעבודת הפירמה. העבודה נעשית בצוותות ולכן טבעי הוא שהפירמה תחתום על דוח המבקרים. אין בכך כדי להסיר מהאחריות האזרחית או המקצועית לרואה החשבון אשר הוסמך לחתום בשם הפירמה, אדרבה, יש בכך כדי להרחיב את מעגל האחריות של השותפים וכתוצאה מכך להביא את השותפים בפירמה לידי משנה זהירות גם בבחירת השותפים וגם בדרך ובאופן של אמצעי פיקוח ובקרה פנימיים בתוך הפירמה עצמה. נראה לי לכן כי אין צורך בשינוי מהנהוגים הקיימים ואף שינוי חקיקה מיותרים. בכל מקרה כדי למנוע ספק מהספקנים, ניתן להתאים במפורש גם את תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965 ולקבוע את האחריות המשמעתית של רואה החשבון החותם בשם הפירמה. לא הייתי ממליץ לפעול בדרך ההפוכה ולבטל את הנהוג הקיים של חתימה בשם הפירמה."

### 10.2 אופן חתימת רואה חשבון

על חוות דעת רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מבוקרים של גופים מבוקרים ישראליים רשאי לחתום רק "רואה חשבון" כהגדרתו בחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955. [פר' 3/09 (14.2.1)]

### 10.3 חתימת רואה חשבון שכיר בגוף עסקי

מותר לבעל תפקיד בחברה עסקית לחתום על מכתבי אותה חברה בציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" ובלבד שיציין ליד שמו ותוארו המקצועי גם את תפקידו בחברה, כדי למנוע הטעיית הקורא, שעלול לחשוב כי החותם הינו רואה חשבון חיצוני - בלתי תלוי. [פר' 2/05 (7)]

### 10.4 חתימת רואה חשבון שכיר בשם המשרד

**שאלה:** האם רואה חשבון שכיר יכול לחתום על מכתבים/אישורים שיוצאים בשמו כרואה חשבון ואם כן, האם יחתום את שמו או בשם המשרד?

**תשובה:** בכלל 9 מכללי ההתנהגות המקצועית נאמר:

"חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון..."

מתן הרשאה לרואה חשבון שכיר במשרד לחתום בשמו של חבר המשמש כרואה חשבון - כעולה מנוסח הכלל - מותרת - אך לדעת הוועדה הרשאה כזו אפשרית רק בעת דחק כאשר אין לחבר המשמש כרואה חשבון אפשרות לחתום בעצמו כגון בשל נסיבות של שרות מילואים ממושך, שהיה בחו"ל וכיוצ"ב. [פר' 1/06 (11)]

## **פרק 11**

# **ייצוג חברים בפני מוסדות וגופים של הלשכה**

## החלטות הוועדה

11.1 בעניין ייצוג חברים ע"י עורך דין בפני מוסדות וגופים של הלשכה, נקבע:

- (א) בסימן 2 לפרק ו' לתקנות בית הדין נקבע:  
"רשאי בעל דין להעמיד לו טוען, בתנאי שלא יהיה טוען אלא חבר בלבד".
- (ב) הוועדה תרחיב את איסור ייצוג החברים שלא ע"י חברי הלשכה בלבד כאמור לעיל גם בכל מגעי החברים עם מוסדות וגופים של הלשכה. [פר' 10/89 (5)]

- - -

## **פרק 12**

# **עבודה על בסיס הצלחה**

## תוכן הפרק

### עמוד

79	א. <u>כלל 13</u>
80	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
80	12.1 שכר טירחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים

## א. כלל 13

1. "13. א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שרותי ראיית חשבון שכר לפי תוצאות השרות שנתן.
- ב. חבר לא יתן ולא יציע שרות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות. השכר הסביר והמקובל לגבי שרות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:
- (1) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שרות;
  - (2) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שרות היא חיונית לצורך ביצועו;
  - (3) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השרות ברמה מקצועית גבוהה;
  - (4) רמת האחראיות הכרוכה בביצוע השרות;
  - (5) תקופת הביצוע של השרות.
- בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ- 2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השרות לגבי שרות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות.
- ג. האמור בפיסקה ב' מכלל זה לא יחול לגבי:
- (1) שרות מקצועי הניתן למוסד ציבורי, כל עוד ההפרש בין השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות לבין התמורה בפועל בגינו אינו עולה על סכום שיכול להיחשב כתרומה סבירה למוסד כזה, מבחינתו האישית של רואה החשבון נותן השרות או מבחינת הפירמה נותנת השרות, לפי העניין.
- בפיסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, בין אם הגוף הנדון מימש את זכותו לקבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לצרכי מס ובין אם בחר שלא לעשות כן.
- (2) שרות מקצועי שאינו כרוך במתן חוות דעת כלשהי, הניתן במסגרת של קשר אישי.
- ד. אין באמור בפיסקאות ב' ו-ג' מכלל זה כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפיסקה ג' מכלל זה) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.
2. תקנה 2(ב)(1) לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008:
- "... חוקה שרואה חשבון מבקר מצוי בניגוד עניינים ..... אם התקיים .... :
- (1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר, בונוס או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו או במצב הלקוח.... " (פ.)
3. חוק החברות, התשנ"ט - 1999 - סעיף 166: איסור התניית שכר או מתן שיפוי:
- "(א) חברה לא תתנה את תשלום שכר טרחתו של רואה חשבון מבקר בתנאים המגבילים את אופן ביצוע פעולת הביקורת (ביקורת לשם מתן חוות דעת, סעיף 154(א) לחוק החברות, ה.פ.) או הקושרים בין תוצאות הביקורת לבין שכר הטרחה."

(\*) הבהרה: האמור מתייחס אך ורק בעבור פעולת ביקורת, כך שאין נפקות לעניין גביית שכר טרחה לפי תוצאות בעבור מתן שירות נלווה שאינו ניתן ללקוח ביקורת (ה.פ.).

## **ב. החלטות הוועדה**

### **12.1 שכר טירחה לפי תוצאות בעבור עיסוקים נלווים**

12.1.1 אין איסור לקבוע שכ"ט לפי תוצאות, בגין עבודה שאינה "ראיית חשבון" כהגדרתה בחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, וללקוח שאינו לקוח ביקורת של משרד רואה החשבון. [פר' 3/09 (16.2.1)]

12.1.2 אין מניעה לקבלת שכ"ט מותנה בעבור עיסוקים נלווים ללקוחות שאינם לקוחות ביקורת של המשרד. [פר' 1/10 (11.2)]



## **פרק 13**

# **מתן שירות ללא תמורה**

## החלטות הוועדה

13.1 בהתאם לכלל 13 ב רשאי חבר שמקבל לטיפולו לקוח חדש להעניק לו שרותים מקצועיים בתמורה שהיא נמוכה אפילו כדי 1/3 מהתמורה שאותו חבר נוהג לחייב עבור שרות דומה במשרדו שלו ולפיכך הקריטריון ל"הורדת מחירים" אינו מתייחס, לעניין זה, לגובה המחירים שנהג בעבר החבר שקדם לחייב את הלקוח שפרש. [פר' 4/05 (12)]

## **פרק 14**

# **ניירות עבודה ומסמכים**

## תוכן הפרק

### ע מ ד

85	א. <u>תדריך בדבר התנהגות רואה חשבון בעת דרישה למסירת מסמכים של לקוחו</u>
87	ב. <u>תדריך בדבר שמירת מסמכים</u>
88	ג. <u>החלטות הוועדה</u>
88	14.1 דרישה למסירת ניירות עבודה למפרק חברה
88	14.2 עיון בתיק ניירות עבודה

## א. תדריך בדבר התנהגות רואה חשבון בעת דרישה למסירת מסמכים של לקוח (\*)

### מ ב ו א

- באחרונה היינו עדים לתופעה שחברים נדרשו למסור מסמכים של לקוחותיהם לידי מוסד של המדינה (משטרה, רשויות המס וכד' - להלן "הרשויות").
- דרישת המסמכים כאמור יכולה להיעשות בכמה אופנים:
  - (א) פניה המלווה בצו בית משפט.
  - (ב) פניה שאינה מלווה צו בית משפט.
- חברים התלבטו בשאלה כיצד עליהם לנהוג בכל אחד מהמקרים שתוארו לעיל ואם ומתי עליהם להודיע על כך ללקוח.

### ד י ו ן

- הדרישה למסירת מסמכים של לקוחות לידי "הרשויות" עלולה לפגוע בחובת הנאמנות שחב החבר ללקוחו כמתחייב מכלל 5.א. מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה ומתקנת משנה 1.א. (3) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה - 1965. כלל 5.א. לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה קובע: -
- "חבר כשהוא עצמאי, בתתו שירות מקצועי ללקוח, לא יגלה לאחר דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן השירות ושיש לו קשר עניני לאותו שירות, אלא אם כן הסכים הלקוח, או אם חייב החבר בגילוי על פי דין או שהגילוי דרוש למילוי תפקידו".
- תקנת משנה 1.א. (3) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) תשכ"ה - 1965 קובעת שיש במעשים כדלהלן משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של ראיית חשבון: - "גילוי שלא בהסכמת הלקוח של דבר שהובא לידיעתו תוך כדי מתן שירות מקצועי ללקוח ויש לו קשר עניני לשירות המקצועי שניתן לאותו לקוח, זולת אם הוא חייב לגלותו עפ"י דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו".
- יחד עם זאת, אין חולק על כך כי במקרה והחבר נדרש למסור מסמכים של לקוחו עפ"י צו בית משפט, עליו למלא חובתו ולהיענות לצו בית המשפט. במקרה כזה אין הוא מפר את חובת הנאמנות שהוא חב ללקוחו כי אם מקיים את הוראות כלל 5.א. לכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה ותקנת משנה 1.א. (3) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) תשכ"ה - 1965, שם נאמר: "... זולת אם הוא חייב לגלותו עפ"י דין ... "
- במקרים המתוארים לעיל מתעוררת גם השאלה אם ומתי על החבר להודיע ללקוחו על קרות המקרה. יצוין כי לא מוטלת חובה חוקית על החבר להודיע ביוזמתו ללקוחו. מערכת היחסים שנרקמה בין הלקוח לחבר ונסיבות אותו מקרה היא שמנחה ברוב המקרים את החבר בשאלה זו.

(\*) אושר ע"י הוועד המרכזי ביום 9 בספטמבר 1985.

### המלצות

- מקרה בו מתבקש החבר ע"י "הרשויות" למסור מסמכים של לקוחו על פי צו בית משפט - חובה עליו למסרם, והכל כאמור בצו בית המשפט.
- בעקרון החבר רשאי למסור מסמכים של לקוחו רק בהסכמת הלקוח. בדרך כלל אסור לחבר להיענות לפנית "הרשויות" למסור מסמכים של לקוחו שלא עפ"י צו בית משפט, זולת כשקיימת הוראה אחרת בדין או כשקיימות נסיבות חריגות בהן לדעת רואה החשבון מחויבותו למסור את המסמכים עדיפה על חובתו לשמירת הסודיות והנאמנות כלפי הלקוח.
- עם קרות אחד המקרים שתוארו לעיל, ייטיב החבר לעשות אם יודיע ללקוח על מסירת המסמכים זולת אם נאסר עליו לעשות זאת עפ"י ציווי חוקי. כאשר מדובר במי שחדל להיות לקוחו של החבר זמן ניכר לפני מסירת המסמכים, ישקול החבר אם להודיע ללקוחו לשעבר על מסירת המסמכים, כאמור, למרות שחובת הנאמנות כלפיו הסתיימה מזמן.

## ב. תדריך בדבר שמירת מסמכים (\*)

- ניירות עבודה, תכתובת ותרשומת יש לשמור לתקופה של 7 שנים, או עד להוצאת שומה סופית מחייבת המאוחר משניהם. אם, לפני גמר התקופה הנ"ל, יש לרואה החשבון סיבה להאמין כי תוגש, או עומדת להיות מוגשת תביעה פלילית לגבי שנת המס, יש לשמור את ניירות העבודה לתקופה של 16 שנה, או עד לאחר סיום ההליכים בתביעה כנ"ל - לפי המוקדם.
- ספרי הנהלת חשבונות ומסמכים השייכים ללקוח יש להחזיר ללקוח לאחר גמר עבודת הביקורת, הוצאת המאזנים והגשת הדוח לשלטונות.
- במקרה ולא ניתן, מסיבה כל שהיא, להחזיר ללקוח את הספרים והמסמכים, יש לשמרם לתקופה של 7 שנים.
- מסמכים הנמצאים דרך קבע בתיק רואה החשבון, כגון חוזים, רשומים במשרד ספרי האחווה, תזכיר, תקנות, העברות מניות ופרוטוקולים של חברה וכד' יש לשמור לתקופה של 16 שנה. אלה מהמסמכים שניתן לקבל העתק או צילום מהם ממשרדי הממשלה השונים יישמרו לתקופה של 7 שנים.
- בכל המקרים הנזכרים לעיל יש לנהוג כמפורט להלן:
  - (א) אין להשמיד מסמכים כל עוד עשוי רואה החשבון להזדקק להם בעבודתו בתיק לעתיד.
  - (ב) לפני השמדת המסמכים בגמר התקופות הנזכרות לעיל יש לוודא עם כל הגורמים האפשריים אם ניתן להחזירם ללקוח, נציגיו או יורשיו וכן לברר עם שלטונות המס אם הוצאו שומות סופיות מחייבות.
- בכל מקום שנוכר בתדריך 7 שנים, הכוונה ל-7 שנים תמימות מתום השנה בה נתקבל החומר.
- תדריך זה אינו חל על מסמכים שנתקבלו לשמירה בנאמנות.

(\*) אושר לפרסום על ידי הוועד המרכזי בחודש פברואר 1983.

## ג. החלטות הוועדה

### 14.1 דרישה למסירת ניירות עבודה למפרק חברה

- 14.1.1 הבעלות על ניירות העבודה הן של רו"ח (\*). יחד עם זאת, ניתן למסור מידע מתוך ניירות העבודה (או מתן צילום של ניירות העבודה) למפרק בנסיבות דלהלן:
- אם מדובר בפירוק מרצון, יש לקבל הסכמת בעלי המניות דאז.
  - אם מדובר בפירוק ע"י בית משפט, או בפיקוח בית משפט, יש לפעול עפ"י הוראת בית המשפט. [פר' 4/87 (5)]

### 14.2 עיון בתיק ניירות עבודה

- אין רואה החשבון חייב לתת ללקוחו או לבא כוחו, רשות לעיין בתיק ניירות העבודה שלו (\*).
- רואה החשבון חייב לתת ללקוחו, לפי בקשתו, הסברים על העבודה שביצע עבורו או מטעמו. [פר' 6/78 (7)]
- ככלל, זכותו של חבר לבקש צילומים מתוך ניירות העבודה של חברו וחובתו של החבר לסייע בידי חברו, תמורת תשלום. [פר' 5/91 (14)]

- - -

(\*) חיזוק לדברים אלה נקבע בפס"ד של בית המשפט העליון בעניין פרמייר קלאב (ע"א 8548/06 עו"ד חיים אינדיג נ' פרמייר קלאב ואח') מתאריך 31.8.08.



# פרק 15

# סודיות

## תוכן הפרק

### עמוד

91	א. כלל 5
92	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
92	15.1 דרישת הלקוח מרו"ח לפעול בניגוד לחובתו המקצועית
92	15.2 האמצעי למסירת מידע
92	15.3 הטלת עיקול ע"י רו"ח ולטובתו שמקורו בחוב המגיע ללקוחו
93	15.4 חשיפת דוח הלקוח בפני בית דין לתביעות קטנות כאמצעי לגביות שב"ט המגיע מלקוחו
93	15.5 מחלוקת בין מנהלים
93	15.6 מחלוקת בין בני זוג
93	15.7 מכרזים - ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר
94	15.8 מסירת דוח כספי לדירקטור
94	15.9 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות
94	15.10 עדות בית משפט
94	15.11 עדות רו"ח שכיר בעניין לקוח של מעבידו לשעבר
94	15.12 עדות במשטרה
95	15.13 עובר שעזב למקום חדש
95	15.14 פטירת לקוח – השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים

**א. כלל 5**

- א. "5. 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 החבר לגלותו על-פי דין או שגילוי דרוש למילוי תפקידו.
- ב. חבר ינקוט בצעדים סבירים כדי להבטיח שפקידיו והעובדים איתו ישמרו אף הם על החובה המוטלת עליו לפי פסקה א' מכלל זה. "

## ב. החלטות הוועדה

### 15.1 דרישת הלקוח מרו"ח לפעול בניגוד לחובתו המקצועית

15.1.1 הוועד המרכזי אישר לפרסום ב"ידיעון" החלטתו בנושא שבנדון לפיה: "חבר שמוצע להחליפו לא יוכל להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן עליו לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה".

הנוסח שהוצע נועד כדי שרו"ח המוחלף לא יסתתר מאחורי טענה סתמית של נימוק מקצועי. אם לרו"ח הקודם יש סיבות מקצועיות שלא יוכל לפרטן, או שיקבל הסכמת הלקוח או שהלשכה תהיה מנועה מלהעניק לו הגנה. בדרך זו אנו מעבירים את שקול הדעת לרו"ח החדש, אם לקבל התיק תוך נטילת סיכון או שלא יקבל התיק לטיפול. [פר' 2/95 (6)]

15.1.2 אי-מתן הודמנות לרו"ח המוחלף להופיע בפני האסיפה הכללית של בעלי המניות של החברה על מנת להשמיע עמדתו בנדון, אינו בגדר נימוק סביר לעניין כלל 16 מכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה. [פר' 7/96 (18)]

15.1.3 הוועד המרכזי אישר לפרסום ב"ידיעון" החלטתו בנושא שבנדון לפיה: "חבר שמוצע להחליפו לא יוכל להסתתר מאחורי טענות סתמיות כי הוא מתנגד להחלפה מסיבות מקצועיות, מבלי לפרטן. על מנת לפרטן עליו לקבל הסכמת הלקוח קודם לכן שאילולא כן (אי קבלת הסכמת הלקוח לפירוט הסיבות) הוא יצטרך לטפל בעניינו (החילופין) שלא באמצעות הלשכה".

הנוסח שהוצע נועד כדי שרו"ח המוחלף לא יסתתר מאחורי טענה סתמית של נימוק מקצועי. אם לרו"ח הקודם יש סיבות מקצועיות שלא יוכל לפרטן, או שיקבל הסכמת הלקוח או שהלשכה תהיה מנועה מלהעניק לו הגנה. בדרך זו אנו מעבירים את שקול הדעת לרו"ח החדש, אם לקבל התיק תוך נטילת סיכון או שלא יקבל התיק לטיפול. [פר' 3/10 (12.2.1)], [פר' 2/95 (6)]

### 15.2 האמצעי למסירת מידע

15.2.1 בהתאם למגבלות חובת הסודיות החלה על רואה חשבון מבקר, הוא מנוע מלמסור לבעלי מניות מידע על המבוקר זולת, דרך ובאמצעות דוח רואה החשבון המבקר. [פר' 3/09

[(10.2.1)]

### 15.3 הטלת עיקול ע"י רו"ח ולטובתו שמקורו בחוב המגיע ללקוח

שאלה: רואה החשבון הטיל עיקול על כספים המגיעים ללקוחו מאת חייב מסוים. מאחר והמידע על הכספים הנ"ל הגיע לרואה החשבון בתוקף תפקידו כמבקר חשבונות, האם פעולת העיקול

אינה חורגת מכללי האתיקה?

תשובה: אין בפעולתו של רואה החשבון כל פגם אתי ואף לא חשיפת מידע או הפרת חובת הסודיות כלפי לקוחו. [פר' 7/92 (9)]

#### 15.4 חשיפת דוח הלקוח בפני בית דין לתביעות קטנות כאמצעי לגביות שכ"ט המגיע מלקוחו

15.4.1 לשם הוכחת בדיקת טענתו לשכ"ט לא נדרש הנילון לחשוף את כל הדוח של לקוחו אלא רק סממנים שהעידו כי הוא אכן הגיש את הדוח לרשויות המס. מאחר והנילון חשף את כל הדוח של לקוחו, הרי שהוא הפר לכאורה בכך את חובת הסודיות, עפ"י הקריטריונים שנקבעו בחוות דעתו של פרופ' י' גרוס. [פר' 4/00 (13)]

מובאת להלן חו"ד של פרופ' י' גרוס:  
 "ניתן לבחון את תלונתו של הלקוח נגד רוה"ח על פי החריג לחובת הסודיות וכן על פי הסייגים לחריג כפי שנקבעו בפרשת עו"ד פלונית. דהיינו, רשאי רואה החשבון להציג את המסמכים של לקוחו אולם יש לבחון האם דובר בנסיבות לפיהן נאלץ רוה"ח לתבוע את לקוחו לתשלום שכ"ט, לאחר שנקט בכל הצעדים האפשריים כדי לבוא על שפרו בטרם נחשף המידע ובלא שחשיפת המידע שימש לאיום, לחץ או השפעה פסולה לצורך השגת שכר, כמו כן, יש לבחון האם חשיפת המידע אכן הינה הכרחית לשם הגנת זכויותיו של רוה"ח לצורכי עילת התביעה ויש לברר האם נחשף כך המידע המצומצם ההכרחי להעמיד את עילת התביעה".

מהאמור לעיל עולה כי על הוועדה לבחון:  
 (א) האם מיצה הנילון, קודם פנייתו לסעד מבית הדין לתביעות קטנות, את כל האפשרויות לגבות שכ"ט מהמלין;  
 (ב) האם הנילון חשף בפני בית הדין רק את המידע ההכרחי להוכחת עילת תביעתו.

#### 15.5 מחלוקת בין מנהלים

אין רואה חשבון חייב לשמור מידע שקיבל ממנהל אחד של חברה בסוד בפני מנהל אחר של החברה, ומאחר והמדובר בחשד למעשה פלילי יש, לדעת הוועדה, חובה מוסרית להביא המידע לידיעת המנהל האחר. [פר' 4/76 (4)]

#### 15.6 מחלוקת בין בני זוג

15.6.1 רואה חשבון לא יתן לבעל שום מסמך שנוגע גם לרכושה ו/או להכנסותיה של האשה אלא על פי צו בית משפט. [פר' 1/81 (1)]

#### 15.6.2 המצאת מסמכים במקרים של פירוד בין בני זוג

**שאלה:** במכתבך אתה מבקש חוות דעת בסוגיה בה שני בני זוג מחזיקים במניות החברה, בת הזוג מבקשת לקבל טופס 106 ובן הזוג המשמש כמנהל בחברה מסרב לתת לה את הטופס המבוקש.

**תשובה:** בת הזוג פנתה אליך, כרו"ח מבקר של החברה למסור לידה טופס 106. חובת מסירת טופס 106 לעובד, חלה על המעביד.

היות שאתה אינך המעביד, אין בכוחך לעשות דבר זולת הפניית בת הזוג למעבידה. [פר' 4/06 (5.5)]

#### 15.7 מכרזים – ציון/איסור ציון שמות לקוחות שבטיפול החבר

15.7.1 חבר המשתתף במכרו למתן שירותים מקצועיים שאינם "ראיית חשבון" מותר לו לציין את שמות החברות הציבוריות שבטיפולו וסוג מתן השירות. בחברות פרטיות-עליו לקבל קודם לכן הסכמת החברות כדי לא להגיע למצב של חשש הפרת חובת הסודיות כלפי הלקוח. [פר' 1/08 (10.2)]

**15.8 מסירת דוח כספי לדירקטור**

**שאלה:** האם קיימת חובה של רואה חשבון של חברה, לתת את מאזן החברה לחבר דירקטוריון, אם הנהלת החברה מתנגדת לכך?

**תשובה:** רואה חשבון של חברה מוסר את הדוחות הכספיים הכוללים את חוות דעתו לחברה. כל אדם שרוצה לקבל העתק של הדוחות הכספיים רשאי לפנות לחברה, הכתובת מכל מקום אינה רואה החשבון החיצוני. [פר' 2/92 (5)]

**15.9 מתן שירות מקצועי לחברות מתחרות**

בפעילות חבר המשמש כמבקר חשבוניות של חברה אחת וכיועץ לחברה מתחרה לחברה המבוקרת על ידו - אין כל פגם אתי. מדובר כאן לא בפעילות מסחרית כי אם במתן יעוץ מקצועי מטעמו של רואה החשבון. [פר' 6/89 (10)]

**15.10 עדות בית משפט**

15.10.1 חבר המזומן להעיד בבית משפט, יבהיר לבית המשפט כי חלה עליו חובת הסודיות, כמתבקש מכללי ההתנהגות המקצועית, אלא אם כן ישחררו בית המשפט מחובה זו. [פר' 7/92 (8)]

15.10.2 שאלות שתשובות עליהן עלולות להפליל את לקוחו לשעבר יכולות לבוא רק מלקוחו לשעבר או מבא כוחו; ועל שאלות בפני בית משפט כמוכן מותר להשיב. [פר' 8/80 (9)]

**15.11 עדות רו"ח שכיר בעניין לקוח של מעבידו לשעבר**

**שאלה:** כיצד עליו להתייחס לפניית עו"ד של לקוח במשרד רו"ח בו עבד כשכיר להעיד מטעם התביעה נגד רו"ח - המעביד הקודם?

**תשובה:** רק אם בית משפט יפנה אליו בבקשה למסור עדות יהיה עליו להעיד. לפיכך, יכול הוא לסרב לפניית עורך דין של הלקוח. [פר' 2/88 (6)]

**15.12 עדות במשטרה**

15.12.1 מוטלת על החבר חובה למסור עדות במשטרה, גם ללא צו מבימ"ש, וזאת משום שהחוק של מדינת ישראל העניק חיסיון לקבוצת בעלי מקצוע חופשי (כמו רופאים), ורואי החשבון אינם נמנים עליה. מאחר והחוק מעניק סמכות וזכות למשטרה לחקור ולדרוש כל אדם הרי שקיימת חובה למסור עדות במשטרה משום שהחוק הכללי גובר על חוק ספציפי כמו חוק רואי חשבון ותקנותיו<sup>(\*)</sup>. [פר' 9/92 (16)]

<sup>(\*)</sup> בהתאם לסעיף 2(1) לפקודת הפרוצדורה הפלילית (עדות) חייב רואה החשבון למסור עדות על-פה במשטרה, כשהוא נדרש לכך, בפני קצין משטרה בדרגת מפקח ומעלה, או חוקר מוסמך במסגרת חקירה לפי סעיף זה (ה.פ.).

**15.13 עובד שעזב למקום חדש**

15.13.1 אין ספק שהעובד אשר עבד אצל רואה חשבון ועתה הוא עובד במקום אחר, (כולל במשרד מס הכנסה) חב חובת סודיות בגין תקופת עבודתו אצל רואה החשבון. עבודתו הנוכחית במשרד מס הכנסה או בכל מקום אחר אינה משחררת אותו מהחובה דלעיל והוא אינו רשאי לעשות שום שימוש במידע שהגיע אליו בכל נושא הקשור אל משרד רואי החשבון ואל לקוחותיו.

זאת ועוד, אין זה נכון שתינתן החלטה כל שהיא בשאלה:  
 "אם בשל חובת הסודיות שחבים העוסקים במקצוע מנוע אותו עובד מלדון באותם תיקים בתפקידו החדש כמפקח במשרדי המס?".  
 ההנחה היא שרואה החשבון העובד ופקיד השומה האחראי עליו יפעלו כך שלא תפגע חובת הסודיות החלה על העובד בגין תקופת עבודתו במקום העבודה הקודם.  
 [פר' 4/02, (10.2)]

**15.14 פטירת לקוח - השלכות חובת הסודיות לגבי היורשים**

**שאלה:** איך לנהוג במקרה בו הלקוח שלו נפטר ואין צו ירושה, ושלפי המידע שבידו אין הסכמה, ובכלל יש מריבות בין היורשים?

**תשובה:** החבר חייב בחובת הסודיות עפ"י כלל 5 מכללי ההתנהגות המקצועית ולפיכך עליו לנהוג עפ"י האמור בכלל זה עד לבירור מוחלט של העניין עם היורשים. [פר' 2/87 (4)]

## **פרק 16**

# **עיכוב מסמכים של לקוח**



# תוכן הפרק

## עמוד

98	<b><u>החלטות הוועדה</u></b>	א.
98	16.1 עיכוב בהגשת דוח למ"ה בשל תשלום בהמחאות לפרעון	
98	16.2 עיכוב מסמכים של הלקוח	

## א. החלטות הוועדה

### 16.1 עיכוב בהגשת דוח למ"ה בשל תשלום בהמחאות לפרעון

**שאלה:** האם רשאי רו"ח לעכב הגשת דוח למס הכנסה רק בגלל העובדה שלקוחו מבקש לשלם לו בהמחאות לפרעון?

**תשובה:** על החבר לקבל את שכ"ט באותו אופן בו הוא קיבל את שכ"ט בשנים קודמות, כלומר שאם הוא נהג לקבל בשנים קודמות את שכ"ט באמצעות המחאות לפרעון, אין הוא יכול לסרב לקבלן עתה וקל וחומר שאין הוא יכול לעכב הגשת דוח הלקוח לרשויות המס רק מתוך חשש שההמחאות לא תפרענה. הדברים נכונים גם אם מדובר בעסק בחיסול. [פר' 2/95 (9)]

### 16.2 עיכוב מסמכים של הלקוח

**שאלה:** א. האם מותר לרו"ח לעכב את העברת המסמכים החשבונאיים לרוה"ח המחליף?  
ב. האם מותר לרו"ח לדרוש מרוה"ח המחליף את אי-תחילת טיפולו עד להסדרת החוב?

**תשובה:** לרו"ח מותר לעכב מסמכים חשבונאיים של לקוחותיו, אם אלו לא פרעו את החוב המגיע לו מהם. זכות עכבון זו קיימת לו לפרק זמן מסוים עד אשר יתבע את המגיע לו בביהמ"ש. ראה בעניין זה פס"ד בעניין שחר ואח' נ' רו"ח יוסף בלה והילה כהן, מפי כב' השופט יונה אטדגי בביהמ"ש השלום בת"א - 30.11.05. [פר' 1/06 (14)]

### הערה:

ב-26.3.06 פורסם פס"ד בעניין ג.פ. בש"א 1756/06 (עכו) ג.פ.י שירות ושיווק רכבים בע"מ נ' רו"ח. בפס"ד זה נקבע בבימ"ש השלום כי לרואה החשבון אין זכות עכבון על מסמכי הלקוח. משמע – העניין טרם הוכרע בערכאה השיפוטית העליונה - ה.פ.

# פרק 17

## עיסוקים נלווים

## תוכן הפרק

### ע מ ו ד

101	<u>החלטות הוועדה</u>
101	17.1 עיסוקים נלווים במסגרת חברה
101	17.2 פרסום
101	17.3 תשלום שב"ט בעבור שירות ללקוחו של המבוקר ע"י המבוקר

## החלטות הוועדה

### 17.1 עיסוקים נלווים במסגרת חברה

- 17.1.1 אין כל מניעה שרואה חשבון יקים חברה בע"מ ובאמצעותה יתן שירותי הנהח"ש או שירותים נלווים.
- על חברה כגון זו לא חלים כללי ההתנהגות מקצועית של הלשכה, כל זמן שפרסומיה אינם קושרים את תוארי רואי החשבון עפ"י חוק רואי חשבון תשט"ו - 1955 [או עיסוקם של בעלי המניות בחברה בראיית חשבון ה.פ.]. [פר' 2/87 (13)]

### 17.2 פרסום

מותר לחבר לפרסם את המודעה על מתן שירותים לוויים, ללא פרסום התואר המקצועי "רו"ח" [וללא איזכור עיסוקו בראיית חשבון ה.פ.]. [פר' 2/89 (19)]

### 17.3 תשלום שכ"ט בעבור שירות ללקוחו של המבוקר ע"י המבוקר

מותר לחברה פרטית לשכור את שירותיו של רואה החשבון המבוקר שלה, בכדי לבצע עבודה, עבור לקוח של החברה הפרטית, גם כשהחברה גובה שכר טרחה מהלקוח ומשלמת שכר טרחה לרואה חשבון, ובלבד שאין מדובר במתן שירותי "ראיית חשבון". [פר' 1/09 (17.2)]

## **פרק 18**

# **עיסוק במסחר ותיווך מסחרי**

.18 עיסוק במסחר ותיווך מסחרי

18.1 שאלה: האם מותר לרו"ח לעסוק גם בפעילות של תווך מקרקעין ביחד עם עיסוקיו הרגילים במשרד הרו"ח?

תשובה: אין מניעה כי רואה חשבון יעסוק בפעילות של תיווך מקרקעין יחד עם עיסוקיו הרגילים בראיית חשבון ועיסוקים נלווים, ובלבד:

- (1) ששירותי התיווך לא יינתנו ללקוחות שהוא מעניק להם גם שירותי ראיית חשבון וכן,
- (2) ששירותי התיווך לא יינתנו מהמשרד בו הוא מעניק שירותים מקצועיים. [פ'ר' 1/06 (5)]

18.2 שאלה: במכתבך אתה מבקש לדעת האם רואה חשבון רשאי לעסוק במסחר של מקרקעין ורכב?

תשובה: אין איסור על רואה חשבון לעסוק בכל עיסוק שהוא, למעט הגבלות על עיסוקים מיוחדים, כמפורט בסעיף 13 להנחיות בדבר אי-תלות של רואי חשבון, ובלבד שרואה החשבון לא יערוך ביקורת במבוקר שהוא או קרובו קיימו או מקיימים, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות תאגיד בשליטתם, קשר כלכלי עם הלקוח. במילים אחרות מותר לרואה החשבון לעסוק במסחר של מקרקעין ורכב אך בתנאי שעיסוקים אלו לא יתקיימו במישרין או בעקיפין עם מבוקר של אותו רואה חשבון. [פ'ר' 4/06 (5.2)]

## **פרק 19**

# **פרסום ופרסומת**



## תוכן הפרק

### עמוד

106	א. <u>כלל 17</u>
108	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
108	19.1 אפשר לפרסם – אך חשוב לזכור – לא הכל מותר
109	19.2 איסור פרסום/פרסום מותר
110	19.3 אתר האינטרנט של חבר
112	19.4 דברי שבח עצמיים
112	19.5 דיוור ישיר
116	19.6 הכללת שמו של עו"ד שכיר על שלט משרד רו"ח
116	19.7 המלצת הלשכה על רו"ח
116	19.8 התואר המקצועי במסמך מקצועי ובהרצאות
117	19.9 חוות דעת על מסמך מסחרי ודוחות כספיים
117	19.10 טלמרקטינג
117	19.11 כללים לעריכת הגרלה לצורך פרסומת מסחרית
117	19.12 כרטיס ביקור עם תמונות
117	19.13 מודעת חברים בפרסום של הלקוח
117	19.14 מתן שירותים נלווים
118	19.15 סמל מסחרי
118	19.16 ספרות מקצועית
118	19.17 עיסוקים נלווים
119	19.18 עיסוק בתחום מקצועי אחר
119	19.19 פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים
119	19.20 פנייה בשם הלקוח
119	19.21 פעילות ציבורית
119	19.22 פרסום/הפצת חומר מקצועי ע"י רו"ח
122	19.23 פרסום פעילויות חברים – MEMBERS ACTIVITIES
122	19.24 פרסום ע"י פירמות רו"ח מחו"ל
122	19.25 פרסום ע"י רו"ח זר
122	19.26 פרסום למתן שירותי ראיית חשבון בחו"ל ע"י רו"ח ישראלי
123	19.27 שירותים בפקוח רואה חשבון
123	19.28 שימוש בנייר מכתבים על ידי רואה חשבון
123	19.29 שלט הפירמה – גודל תקני
123	19.30 שמות עובדי הפירמה
124	19.31 שם הפירמה ע"ג עט או אביזרים אחרים

**כלל 17**

17". א. חבר לא יעשה פרסומת לעצמו כעוסק בראיית חשבון, למעט פרסומת מותרת כמפורט בפיסקה ג' מכלל זה, וינקוט באמצעים סבירים למניעת פרסומת שלו, שאינה מותרת כאמור, בידי אחרים.

ב. האמור בפיסקה א' מכלל זה יחול על פרסומת של חבר, לרבות תאגיד של חברים שמצויין בה אחד מאלה:

- (1) דבר היותו רואה חשבון;
  - (2) עיסוקו בראיית חשבון, במישרין או בעקיפין, בין שצויין דבר היותו רואה חשבון ובין שלא.
- ג. חבר רשאי לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו ובלבד שלא יכלול מידע שיש בו אחד מאלה:

- (1) דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין לרבות בדרך של השוואה לאחר;
- (2) מצג שווא;
- (3) עובדות מטעות;
- (4) שמות לקוחותיו בעבר ובהווה;
- (5) שכר הטרחה שהוא גובה או הבסיס לחישובו;
- (6) תפקיד ציבורי שהוא ממלא על-פי דין;
- (7) תוצאות שהשיג בעבור לקוחותיו בעניינים מקצועיים.

ד. חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או כדי להטריד לקוחות או ליצור אצלם רושם שגוי, הטעיה או תרמית בדבר יכולתו להשיג תוצאות כאלה ואחרות בעניינים מקצועיים.

ה. בכפוף לאמור בפיסקאות ג' ו-ד' מכלל זה רשאי חבר לציין גם פרטים אלה:

- (1) ניסיונו המקצועי בראיית חשבון;
- (2) ניסיונו והתמחותו בעיסוקים נלווים, במובחן מניסיונו בראיית חשבון;
- (3) תארים אקדמיים שרכש;
- (4) תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, ובלבד שהדבר לא נאסר על-פי אותו דין או על-פי החוק;
- (5) כשרות לעסוק בראיית חשבון מחוץ לישראל;
- (6) מספר שנות ותק בעיסוקו בראיית חשבון;
- (7) פירוט רואי חשבון שהינם שותפיו או עובדיו, לרבות הפרטים בסעיפי משנה (1) עד (6) לגבי כל אחד מהם;
- (8) פרטים הנוגעים למען המשרד ולדרכי ההתקשרות עם המשרד וכל שינוי בהם;
- (9) שמות שותפים שיצאו לגמלאות, ושמות שותפים שנפטרו, תוך ציון העובדה כי השותף יצא לגמלאות או נפטר.

ו. חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, ואולם רשאי הוא לקבוע שלט בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע, סמוך למשרדו או למשרדו הקודם.

ז. לעניין כלל זה יחולו ההגדרות הבאות:

- (1) "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" - כגון: רדיו וטלוויזיה אך למעט אתר האינטרנט של החבר;
- (2) "דיוור ישיר" - פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו המועברת בפקסימיליה, בדרך ממוחשבת (כגון: SMS, E-MAIL וכיוצ"ב) בחלוקה ידנית או באמצעי אחר, למעט חלוקה אקראית של דבר דפוס, המופץ מטעמו של החבר, ברשות הרבים;
- (3) "לקוח" - לרבות לקוח פוטנציאלי;
- (4) "פרסומת" - למעט מסירת מידע במענה לפנייתו של אדם מסוים, הנועד לשימושו ולא לשם הפצתו לאחרים;
- (5) "פרסום ברשות הרבים" - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר.

18. א. בהתעורר ספק ביישומם או בפירושם של כללים אלה חייב חבר לבקש את חוות דעתה של הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות עפ"י תקנה 20 מהתקנון.

ב. המפר כללים אלה אשם בעבירה על התקנון. "



19.2 איסור פרסום/פרסום מותר

19.2.1 כל פרסומת היוצאת מתחת ידיו של חבר והכוללת את ציון התואר המקצועי "רואה חשבון", או היותו עוסק בראיית חשבון אף אם לא מצויין התואר המקצועי "רואה חשבון", כפופה להוראות כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 3/10 (6.2.1)]

19.2.2 מותר לחבר לציין כי הוא "מתמחה" בתחום מסוים אסור לחבר לציין כי הוא "מומחה" בתחום מסוים. [פר' 3/11 (10)]

19.2.3 חשב שכיר אין עליו איסור פרסומת על עבודתו במסגרת עבודתו כשכיר. [פר' 5/87 (4)]

19.2.4 כל פרסום לגבי עיסוק בראיית חשבון או עיסוק נלווה בו מופיע התואר רו"ח - אסור - גם אם לא מצויין השם במפורש.

האמור לעיל נכון גם על מודעות לקבלת עבודות בעיסוקים נלווים. [פר' 3/88 (9)]

19.2.5 יש להתיר פרסום רק מה שמופיע בהוראות כלל 17, משמע:

- (א) יש להתיר פרסום רק של העברת מידע אינפורמטיבי ולא באמצעות איורים או גרפיקה. פרסום באמצעות איורים או גרפיקה אינו לכבוד המקצוע ואף מביא לזילות המקצוע;
- (ב) יש לשלול מהחברים פרסום "ברכת חג שמח" וכד' לקהל לקוחותיהם במודעות מעל דפי העיתון; [פר' 3/05 (6)]

19.2.6 מאחר והחבר אינו עוסק ב"ראיית חשבון" הרי שהתוספת "יועץ מס" במובן "Tax Adviser" איננה אסורה, מה עוד שהחזור נשלח כנראה בדיוור ישיר לאוכלוסייה מוגדרת. [פר' 2/08 (13.2.1)]

19.2.7 פרסום מותר

- (1) **כללי** - המודעות שתפורסמה בעיתונות וכד' תהיינה מודעות תוכן בלבד, ללא איורים, תמונות או סממני פרסום אחרים.
- (2) **גודל מודעה** - הגודל הסביר לפרסום מודעה בעיתונות היא בדרך כלל עד לגודל 4 אינטש X 3 טורים אך לא יעלה על מחצית העמוד או 16 אינטש. ובדיוור ישיר - לא יותר מעמד אחד בגודל A4.
- (3) יש להימנע משיבוץ של איורים או תמונות כדי למנוע זילות המקצוע, באשר אין מודד או קריטריון אובייקטיבי שיקבע איזה איור מותר ואיזה לא. [פר' 1/03 (5.2)]

19.2.8 פרסום בין חברים

- חבר (המתלונן) פנה בתלונה נגד חבר אחר (הנילוץ) ולפיה קיבל המתלונן פניה מהנילוץ בה הוא מצייין כי משרדו מתמחה, בין היתר בהגשת דוחות מס (TAX RETURN) לשלטונות המס בארה"ב (IRS).
- המליץ ביקש לבדוק את נאותות הפניה מההיבט האתי. הוועדה החליטה כי מאחר והפניה היתה בין חברים, הרי שאין בכך כל פסול מן ההיבט האתי. [פר' 3/03 (10)]
- פרסום פרסום חוזר בנושא "קבלנות משנה" והפצתו בקרב החברים בלבד אינו נוגד את כללי ההתנהגות. [פר' 4/94 (14)]

19.2.9 **פרסום בעתון על קיום קורס מקצועי ע"י פירמת רו"ח**

- 19.2.9.1 פורסמה על ידי פירמת רו"ח מודעה בעיתון ובה מוצע קורס מקצועי הניתן במסגרת הפירמה, תוך ציון:  
 (1) קורס ייחודי מסוגו בארץ;  
 (2) **מיטב המרצים**;  
 (3) למינויי העיתון וללקוחות המשרד תינתן הנחה בשיעור של 10%.

הוועדה הגיעה למסקנה כי אין בפרסום המודעה משום הפרה של כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית. משום שבין המרצים ישנם כאלה שאינם רו"ח ואינם ממשרד הפירמה ולפיכך הביטוי "**מיטב המרצים**" שניתן לראותו כ"דברי שבח", לא ניתן לייחוס ישיר לעובדי הפירמה. [פר' 5/05 (7)]

19.3 **אתר האינטרנט של חבר**

- 19.3.1 כללי פרסום/איטור פרסום כפי שפורטו בכלל 17 חלים גם על פרסום באתר האינטרנט של החבר. [פר' 1/05 (9)] [פר' 5/04 (13)]

19.3.2 **איטור פרסום באתר אינטרנט שאינו של החבר**

לא ניתן לפרסם את הפרטים האישיים כרואה חשבון, לרבות מגוון השירותים שהוא מעניק באתר האינטרנט שאינו שלו.  
 בהתאם להוראות כלל 17 אם החבר מציין ליד שמו את התואר המקצועי "רואה חשבון" גם בהקשר לעיסוקים נלווים- הרי שהוראות כלל 17 חלות במקרה דנן. [פר' 3/08 (8.2)]

19.3.3 **האם מותר הפרסום באתר האינטרנט של החבר, ובאילו תנאים ?**

**פרסום באתר האינטרנט של החבר – כמוהו כפרסום בעיתונות או בדיוור ישיר.**  
 הפרסום באתר האינטרנט של חבר הלשכה - מותר אך ורק בגבולות המותר והאסור שעל-פי כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית. משמע – כל מה שמותר (אסור) לפרסום בעיתונות או בדיוור ישיר, מותר (אסור) גם באתר האינטרנט של החבר, אך לא מעבר לכך, כמפורט להלן:

(1) **פרסום בעיתונות ובדיוור ישיר**

- (א) כלל 17 ו קובע:  
 "חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים..."  
 (ב) כלל 17 ז קובע:  
 "פרסום ברשות הרבים" – לרבות שלטי חוצות, בכרזות אויר, או באמצעי דומה ולמעט בעיתונות ובדיוור ישיר,

משמע –

- כל מה שמותר לפרסם לפי כלל 17 – מותר לפרסם:  
 (א) בעיתונות;  
 (ב) בדיוור ישיר.

(2) **פרסום באתר האינטרנט של החבר**

- (א) כלל 17 ממשיך וקובע:  
 "חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים..."

- (ב) כלל 17(1) קובע: "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" – כגון: רדיו וטלוויזיה אך למעט אתר האינטרנט של החבר; משמע – מה שמותר לפרסם לפי כלל 17 – מותר לפרסם גם: (ג) באתר האינטרנט של החבר.

(3) המסקנה המתבקשת שאינה ניתנת לערעור הינה:

- (א) כל מה שמותר לפרסם על-פי כלל 17, כך לפי כללי משנה 17(ו) ו-17(ז), מותר אך ורק:  
 (א) בעיתונות;  
 (ב) בדיוור ישיר; ו-  
 (ג) באתר האינטרנט של החבר.
- (ב) כל נסיון לחרוג מהאמור ב-17(א) לעיל מחייב שינוי הכללים ובתנאי שאינו נוגד את הוראות תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965.

19.3.4 אתר אינטרנט – כפורטל מקצועי

- שאלה: האם אתר אינטרנט של משרד רואה חשבון יכול להיות "פורטל מקצועי" בתחומי המקצוע.  
 כגון - אתר עם קשורים ומאמרים בכל תחום המיסים?  
תשובה: בהחלט כן. [פר' 1/06 (7.1)]

19.3.5 אתר אינטרנט – צרכי פרסום האתר

- שאלה: באיזה אופן מותר לפרסם אתר של חבר?  
תשובה: מותר לפרסם דבר קיומו של אתר כזה (שם וכתובת האתר בלבד) בהתאם להוראות כלל 17, דהיינו:  
 (1) בעיתונות - ובלבד שהפרסום יעמוד בהוראות כלל 17, משמע - פרסום האתר בעיתונות - כמוהו כפרסום כתובת משרד ר"ח ולפיכך אין מניעה לעשות זאת אך לפרסום כזה אסור שיתלוו אליו סממני פרסומת החורגים מהוראות כלל 17.  
 (2) בדיוור ישיר - ובלבד שהפרסום לא יחרוג מהוראות כלל 17. [פר' 1/06 (7.1)]

19.3.6 אתר אינטרנט – פרסום באמצעות "באנרים"

- שאלה: האם מותר לפרסם את האתר ע"י "באנרים" [פירסומות "זזות" באתרים אחרים שניתן להיכנס אליהן ודרכם לאתר הנדון - ה.פ.] באתרים שונים?  
תשובה: בהחלט לא.  
 הפרסום יכול להיעשות רק בהתאם להוראות כלל 17 דהיינו:  
 (1) בעיתונות;  
 (2) בדיוור ישיר;  
 (3) באתר האינטרנט של החבר.

קיומם של "באנרים" באתרים אחרים לא עומד במפורט לעיל. [פר' 1/06 (7.1)]

19.3.7 **אתר אינטרנט – פרסום באתר אינטרנט מקומי של יישוב**  
 מותר הפרסום באתר האינטרנט המקומי של גדרה באלפון עוסקים תחת עיסוק – "רואי חשבון" בשל היות הפרסום זהה לפרסום "בדפי זהב" אלא שהוא נעשה באמצעים אלקטרוניים.

לעומת זאת, הפרסום בפס רחב שנע לאורך כל הזמן בחלק התחתון של המסך שבו מתפרסמים שמות העוסקים והתמחותם – אסורה. [פר' 1/05 (9)]

19.3.8 **אתר אינטרנט – הוספת לוגו של לקוחות**

לא ניתן להוסיף באתר האינטרנט של החבר לוגו של לקוחות המשרד. [פר' 1/11 (16)]

19.3.9 **אתר אינטרנט – תשלום בעבור הצגת כתובת אתר החבר באינטרנט בראש התוצאות של מנוע חיפוש**

תשלום לחברת גוגל כדי שתציג את כתובת האתר של החבר בראש כל התוצאות של מנוע החיפוש בכל פעם שגולש מחפש מילה או ביטוי מסויימים שהוגדרו מראש על ידי החבר בעל האתר, מותר ובלבד שהפרסום באתר עולה בקנה אחד עם הוראות כלל 17. (הדבר דומה לתמורה שמשלם החבר לפרסום מודעה בעיתון או בדפי זהב). [פר' 3/07 (7.2)]

19.4 **דברי שבח עצמיים**

לא כל דבר מותר לפרסום, כגון: "יעילים ואיכותיים" "רס"ן במילואים"; "נשוי+3 וכיוצ"ב, אלא הכל בכפיפות להוראת כלל 17. [פר' 5/03 (11.2)]

19.5 **דיוור ישיר**

19.5.1 הוועדה מודה למר אבנר שנור על התייחסותו המלומדת (מ-29.9.02) בעניין "דיוור ישיר", שעיקרה:

**"הנדון: פרסומת באמצעות דיוור ישיר"**

**א. השאלה**

השאלה העומדת לדיון היא מה הם גבולות ההיתר הגלום במילים "ולמעט... בדיוור ישיר" שבכלל 17(ז)5 לכללי ההתנהגות המקצועית (להלן: "הכללים").

**ב. רקע חקיקתי**

סעיף 17 לכללים עוסק בגבולות הפרסומת האסורה והמותרת לחבר. בין השאר קובעת פסקה (ו) לכללים כי "חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה, בדרך של פרסום ברשות הרבים...".

פסקה (ז)5(5) מגדירה "פרסום ברשות הרבים - לרבות בשלטי חוצות, בכרזות אויר או באמצעי דומה ולמעט בעיתונים או בדיוור ישיר".

פסקה (ז)2(2) מגדירה "דיוור ישיר - פנייה לאדם מסוים, לבית עסק שלו או לביתו המועברת בפקסימיליה, בדרך ממוחשבת, בחלוקה ידנית או באמצעי אחר, למעט חלוקה אקראית של דבר דפוס, המופץ מטעמו של החבר, ברשות הרבים".



יצויין כי חלקים אלה מהכללים זהים במהותם לחלקים המקבילים בתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) תשכ"ה – 1965 (להלן: "התקנות").

### ג. גדר הספקות

הבעיה שאותה העלו חברים לאור ניסוח הכללים שהובאו לעיל, הייתה מהו גבול הפטור מעניקה פיסקה (ז)5 לפעולות פרסום בדיוור ישיר. זאת, לאור כך שהגדרת דיוור ישיר היא הגדרה רחבה שמאפשרת לחברים לפנות לציבור רחב של אנשים, לרבות לקוחות של חברים אחרים, בהצעה לתת שירותים.

דעה אחת שהועלתה הייתה שהפטור מצומצם שכן הוא מוציא את הפרסום באמצעות דיוור ישיר מתחולת האיסור הגורף לפרסום פרסומת ברשות הרבים, אך לא מתחולת פסקאות 17(א)-(ה) לכללים שדנות בתוכן הפרסום, ואף כוללות איסור סל על פרסום שנעשה בדרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע.

דעה שנייה הייתה שהפטור רחב יותר, או למצער שניסוח הכללים עשוי ליצור רושם שהפטור רחב יותר, עד כדי כך שפרסום בדיוור ישיר אינו צריך לעמוד בשאר תנאי ס' 17 לכללים. יצוין שגם מי שהעלו דעה זו לא סברו שזהו המצב הרצוי, אלא שזהו המצב המצוי, ויש לשנותו.

ספק שני שהועלה בוועדה נגע לדרך הפעולה הרצויה. בהינתן הספק הפרשני, הועלתה הצעה לפרסם הבהרה לחברים, כדי להסיר ספקות מליבות המתירים, ואף הועלתה הצעה להציע לוועד המרכזי לתקן את הכללים כדי להבהיר את גבולות ההיתר לפרסום בדרך של דיוור ישיר, או אף לבטל כליל את ההיתר לפרסום בדרך של דיוור ישיר (בניגוד לאמור בתקנות).

### ד. פרשנות

ההנחה הבסיסית היא שכל כלל וכלל המקים איסור עצמאי - האיסור העומד בפני עצמו. לפיכך בחוות דעת זו תיבדק רק השלכת הפטור שבאיסורים שבכלל 17. מאליו מובן שפטורים אלה לא ישפיעו כהוא זה על האיסורים שבכללים האחרים.

עיון בסעיף 17 לכללים מחייב את המסקנה שלפיה גם פרסום בדיוור ישיר, כפוף למגבלות הנקובות בפסקאות 17(א)-(ה), כפי שיפורט להלן.

סעיף 17 נוקט בדרך החקיקתית הבאה: ראשית, פיסקה (א) קובעת איסור גורף על פרסומת, תוך קביעת חריג שמתיר פרסומת בהתאם למפורט בפיסקה (ג); פיסקה (ב) קובעת כי הכלל מוגבל רק לפרסומות שבהן מצוין כי החבר הוא רואה חשבון או שהוא עוסק בראיית חשבון; פיסקה (ג) עצמה מתירה לפרסם מידע עובדתי הנוגע לעיסוקו של החבר, אך קובעת סוגי מידע שאותם אין לפרסם; פיסקה (ד) מוסיפה שאסור לפרסום להיעשות בדרכים מסוימות שנקובות בה; פיסקה (ה) מוסיפה סוגי מידע נוספים שאותם מותר לפרסם בכפוף לאיסורים שבפסקאות (ג) ו-(ד); פיסקה (ו) קובעת איסור נוסף וגורף על כל פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, תוך מתן היתר לקביעת שלט ליד משרדו של החבר.

המילים "דיוור ישיר" עצמן מופיעות בכלל 17 רק בפיסקה (ז) - פסקת ההגדרות של סעיף 17 - כחלק מהגדרת "פרסום ברשות הרבים", כשההגדרה קובעת שדיוור ישיר אינו בגדר פרסום ברשות הרבים.

מכאן עולה תמונת המצב הבאה לגבי מבנה ס' 17 לכללים. הסעיף כולל שלושה איסורים:

ראשית, איסור כללי על פרסומת (פסקאות (א) ו-(ב)); שנית, איסור על פרסומת שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע וכו' (פיסקה (ד)); ושלישית, איסור גורף לכל פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים, בלי קשר לתוכנו של הפרסום (פיסקה (ו)). כל אחד מאיסורים אלה עומד בפני עצמו.

בנוסף, קובע הסעיף הבהרות וחריגים לאיסורים השונים, כפי שנראה להלן:

פיסקה (ג) מתירה לפרסם מידע עובדתי, בגבולות הנקובים בה, כחריג לאיסור הגורף על פרסומת. אך, גם פרסום שכזה, עדיין כפוף למגבלות שני האיסורים האחרים: פגיעה בכבוד המקצוע ופרסום ברשות הרבים.

פיסקה (ה) מבהירה שמותר לפרסם פרטים עובדתיים שונים שמנויים בסעיף, עם זאת, פיסקה (ה) עצמה, בהיותה כפופה לפיסקה ד' מבהירה שאין בה כדי לפגוע באיסור על פרסום שיש בו כדי לפגוע בכבוד המקצוע. כמו כן מבהירה פיסקה (ה) שאין בה כדי לפגוע בגבולות שנוקבת פיסקה (ג) לגבולות החריגה המותרת מהאיסור הגורף על פרסומת, וממילא אין בה כדי להתיר את האיסור הגורף על פרסומת.

בניגוד ליחס לשני האיסורים הראשונים, פיסקה (ה) אינה מתייחסת במפורש לשאלה, האם יש בה כדי להתיר את האיסור על פרסום ברשות הרבים ובאמצעי תקשורת אלקטרוניים. עם זאת, נראה שהשמטה זו קרתה רק עקב כך שאיסור זה נמצא בכללים, לאחר פיסקה (ה), ולכן אין בפיסקה זו, כדי לפגוע באיסור על פרסום ברשות הרבים ובאמצעי תקשורת אלקטרוניים. עמדה זו רק מתחזקת לאור כך שהאיסור על פרסום ברשות הרבים מתחיל במילים "חבר אינו רשאי לפרסם פרסומת לפי כלל זה...", דהיינו, שאיסור זה בא להוסיף ולאסור את מה שהותר בפסקאות הקודמות, ולקבוע שגם מה שהותר בהן, יהיה אסור לפיו במקרים הנקובים בו.

לפיכך, נראה שפיסקה (ה) אינה מתירה למעשה דבר, וכל פועלה הוא בהבהרת הדין, על ידי ציון שורת פרטי מידע שאותם שכיח שרואי חשבון מפרסמים, וקביעה לגביהם שככלל מותר לפרסמם, אלא אם יש בכך פגיעה באחד הכללים האחרים.

פיסקה וסיפא כוללת סייג שלפיו האיסור הגורף על פרסום ברשות הרבים, אינו כולל איסור על קביעת שלט בגודל ובנוסח מקובל ליד משרדו של החבר. סייג זה נקבע, שכן מטבעם של דברים, שלטים כאלה קבועים ברשות הרבים, ולכאורה הכלל אוסר אותם. עם זאת, ברור שאין סייג זה כדי להתיר את שאסרו שני האיסורים הראשונים: האיסור הכללי על פרסומת, והאיסור על פרסומת שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע. דבר זה אף עולה מלשון הסעיף, שמתיר לקבוע רק שלט "בגודל ובנוסח המקובלים במקצוע".

פסקת ההגדרות שבסעיף, כוללת גם היא מיעוטים שונים, שבפועל יש בהם כדי לפטור מצבים שונים מתחולת האיסורים, או חלקם. מיעוט אחד נמצא בהגדרת "פרסומת", וממעט ממנה "מסירת מידע במענה לפנייתו של אדם מסוים, הנועד לשימושו ולא לשם הפצתו לאחרים." מיעוט זה הוא כללי, ומוציא מסירת מידע כאמור מכל שלושת האיסורים שבסעיף, שכן כל האיסורים שבסעיף מתייחסים אך ורק לפרסומת.

שני המיעוטים האחרים נמצאים בהגדרות של מילים הנמצאות רק בכלל העוסק בפרסומת ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים. מיעוט אחד הוא המיעוט בהגדרת "פרסום ברשות הרבים" שממעט פרסום בעיתונים או בדיוור ישיר, ומיעוט שני הוא המיעוט בהגדרת "אמצעי תקשורת אלקטרוניים" שממעט את אתר האינטרנט של החבר.

לאור האמור, פועלם של שני מיעוטים אלה ברור. פרסום באתר האינטרנט של החבר, או בעיתונים או בדיוור ישיר אינו כלול באיסור הגורף על פרסום ברשות הרבים או באמצעי תקשורת אלקטרוניים.

עם זאת, אין במיעוטים אלה כדי לפגום כהוא זה בתחולת שני האיסורים האחרים על פרסום מסוגים אלה.

העולה מן הדברים לענייננו הוא שפרסום בדיוור ישיר כפוף לאיסורים שבפסקאות 17(א)- (ה) לכללים ולאיסור השידול שבכלל 11.

#### ה. סיכום

לאור האמור, ומאחר שהועלה ספק באשר לתחולת פסקאות 17(א)-(ה) וכלל 11 על פרסום בדרך של דיוור ישיר, מן הראוי שהוועדה תפרסם חוות דעת שתבהיר את מגבלות ההיתר של הפרסום בדרך זו, על מנת להסיר מכשול מדרך הרבים. עם זאת, אין מקום לפנות לוועד המרכזי בבקשה לתקן את הכללים, שכן הכללים אינם כוללים היתר גורף לכל פרסום בדיוור ישיר, אלא רק קובעים שפרסום זה אינו נכלל בגדר האיסור הגורף על פרסום ברשות הרבים. "

(2) הוועדה, לאחר שקיימה דיון ממצא בעניין, הגיעה לכלל דיעה:

לאמץ את מסקנותיו של מר א' שנור כמפורט במכתבו כאמור ולפרסם הודעה לחברים על עמדת הוועדה בעניין ולפיה הפרסום באמצעי זה כפוף להגבלות הוראות כלל 17. [פר' 6/02 (4)]

#### 19.5.2 • דיוור ישיר - מהות

א. הדיוור הישיר הוצא [כלל 17(5)] מהאיסור הגורף של פרסום ברשות הרבים. עם זאת, אין בכך כדי לפגום, ולו במשהו, בתחולת האיסורים האחרים החלים על חבר, הכוללים:

- (1) חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע או כדי להטריד לקוחות או ליצור אצלם רושם שגוי, הטעיה או תרמית בדבר יכולתו להשיג תוצאות כאלה ואחרות בעניינים מקצועיים. [כלל 17(ד)];
- (2) חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו (כלל 11).

ב. דיוור ישיר משמעו שהפניה צריכה לעמוד ב-3 קריטריונים מצטברים כדי שהפרסום באמצעי זה לא יסתור את הוראות כלל 17, כלהלן:

- (1) **מיועד לאדם מסוים:** משמעו – הפניה צריכה להיות מיועדת לאדם מסוים, לא אנונימית, דהיינו – הכוללת: שם מלא (פרטי ומשפחה) וכתובת, ביתו הפרטי או בית העסק שלו. [פר' 1/03 (5.1.1)]

(2) **מועברת:**

- 2.1 בפקס של הנמען;
- 2.2 בדרך ממוחשבת – באמצעות ה- E-MAIL המסוים של הנמען (ולא דרך E-MAIL מרכזי שממנו מועברות ההודעות למשתמשים שונים).
- 2.3 על ידי הדואר או בחלוקה ידנית או באמצעי אחר.
- (3) **למעט חלוקה אקראית** – חלוקה מוזמנת, ללא תכנון מראש, גם אם היא מופנית לאדם מסוים, כמו למשל כאשר החבר, או מי מטעמו עומדים בפנית הרחוב, עוצרים את העוברים ושבים כדי לשאול לשמם ולכתובתם, ממלאים הפרטים ומוסרים להם המעטפה ביד.

ג. כל פניה הממלאת את 3 התנאים המצטברים דלעיל, עונה על הגדרת "דיוור ישיר" והיא מותרת ובלבד שהיא אינה סותרת את הוראות כלל 17 בדבר תוכנה וצורתה.

ד. כל פניה העומדת ב-3 הקריטריונים שפורטו לעיל מותרת ובלבד שאינה סותרת את הוראות כלל 17 באשר לתוכנה וצורתה. אפשר להבין את מניעי החברים המתנגדים ל"הגדרה הטכנית" אך הגדרה זו עולה בקנה אחד עם תקנות רואי חשבון.

אמנם עלול להיות מצב של ספק שידול אך לשידול צריכים להתלוות סממנים נוספים כמו למשל יצירת זיקה (קשר ישיר) בין מצב מסוים/מקום מסוים לפניית החבר, כמו למשל כאשר החבר מחלק פניות בדרך של דיוור ישיר סמוך לבית אבות תוך שהוא מציע את שירותיו לטיפול בויכויים ממס לאוכלוסיה זו.

- משמעות המושג "דיוור ישיר" בהגדרתו בסעיף 117(2) אינה משמעות טכנית גרידא. על הפונה לדעת אל מי הוא שולח את מכתבו/חוזרו כי אחרת, הפצת חוזר לנמען שאינו מוכר הגם שעונה טכנית על הגדרת המושג "דיוור ישיר" – אינו בבחינת "דיוור ישיר" אלא "פרסום ברשות הרבים", דבר האסור על פי הוראת כלל 17 [כגון: משלוח חוזרים/פליירים לקבוצת אנשים/בעלי מקצוע שפרטיהם נלקחו מ"דפי זהב וכד' ה.פ.]. [פר' 2/10 (3.2.1)]

#### 19.6 הכללת שמו של עו"ד שכיר על שלט משרד רו"ח

ניתן להוסיף את שמו של עו"ד בנייר המכתים ובשלט של רו"ח ובתנאי שעו"ד הינו שכיר במשרדו של רו"ח, אין לו פרקטיקה פרטית ובתנאי שאיננו חותם על אישורים כלשהם בשם המשרד שהוא שכיר בו. [פר' 5/96 (15)]

#### 19.7 המלצת הלשכה על רו"ח

19.7.1 היור" הביא לידיעת החברים את פניית סגן רשם החברות מיום 9.3.86 לפיה הוא מבקש מהלשכה שתמציא לו רשימת רואי חשבון מתאימים לתפקיד תוך התייחסות לשכר שעליו לקבוע ... לדעת הוועדה יש להעביר לידי סגן רשם החברות את רשימת כל חברי הלשכה תוך הבהרה כי הלשכה מנועה מלהתייחס לנושא קביעת שכר הטרחה. [פר' 2/86 (8)]

#### 19.8 התואר המקצועי במסמך מקצועי ובהרצאות

19.8.1 אין מניעה במתן פרסום לספרו המקצועי של החבר בציון תוארו המקצועי. [פר' 1/70 (2)]

19.8.2 אין מניעה לפרסום התואר המקצועי "רואה חשבון" בצמידות לשמו של חבר בתור אחראי למדור המקצועי של כתב עת מקצועי. [פר' 1/70 (2)]

#### 19.8.3 שמות פירמה של המרצים

- להתיר לפרסם את שם הפירמה שעליה נמנה המרצה בכל מקרה בו מדובר בהרצאות רואה חשבון על נושא שבתחום מומחיותו כרואה חשבון. [פר' 2/88 (9)]
- אין מניעה לפרסם את שמו של החבר הכותב ומפתח התכנה גם אם היא מגיעה לאנשים שאינם רו"ח וזאת בדומה לפרסום שמו ותוארו של רו"ח הכותב ספר מקצועי וכד'. [פר' 7/93 (15)]

#### 19.8.4 תמונות המחבר בכתבה מקצועית בעיתון

על פי הנוהג המקובל עד כה בלשכה, אין בפרסום תמונת מחבר כתבה מקצועית בעיתון משום הפרה של כללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 5/88 (6.3)]

**19.9 חוות דעת על מסמך מסחרי ודוחות כספיים**

19.9.1 מתן דין וחשבון למסמך מסחרי הנדרש ע"י לקוח והכולל חוות דעת מקצועית אינו מהווה פרסומת כשלעצמו.

פרסום ברבים של מסמך כזה, במידה והוא מקובל ונעשה בבירור לצרכיו המקצועיים של הלקוח, לא יחשב כפרסומת. אולם בכל מקרה יפורסם הדוח ובשוליו חתימת רואי החשבון בלבד, ללא שימוש בכותרת נייר המכתבים של פירמת החבר.

הוראה זו אינה חלה לגבי פרסום חוות דעת לדוחות כספיים, תפוצת עיתונים וכן חוות דעת על דוחות שפרסומם נדרש עפ"י חיקוק כלשהוא. [פר' 2/70 (ב)]

**19.10 טלמרקטינג**

היעזרות בשירותי טלמרקטינג כמוה כפרסום לכל דבר ועניין. לפיכך, הדבר נוגד את כללי ההתנהגות המקצועית באשר הפרסום המותר הינו אך ורק זה המתבצע באמצעות:

- א. עיתונות;
- ב. דיוור ישיר (במישרין); ו-
- ג. אתר האינטרנט של החבר. [פר' 3/06 (16)]

**19.11 כללים לעריכת הגרלה לצורך פרסומת מסחרית**

מותר לרו"ח לשמש "מפקח" בהגרלה בתנאי שיפורסם רק עובדת היות ההגרלה בפיקוח רואה חשבון ללא ציון שמו או שם הפירמה וכתובתה. אין עובדת היות החבר "מפקח" בהגרלה מטעם לקוחו כדי לפגוע באי תלותו. [פר' 8/88 (9.6)]

**19.12 כרטיס ביקור עם תמונות**

אין לפרסם כרטיס ביקור עם תמונה כאשר מוזכר התואר רו"ח, או תואר של עוסק בעיסוק נלווה במישרין או בעקיפין. [פר' 8/85 (5)]

**19.13 מודעת חברים בפרסום של הלקוח**

פרסום שם החבר לצד תוארו המקצועי "רואה חשבון" במודעות פרסום מטעמו של לקוחו – נוגד את הוראות כלל 17 (ג) מכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 5/04 (12)]

**19.14 מתן שירותים נלווים**

ציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" של חבר כמי שנותן יעוץ מקצועי לפירמה לשירותים נלווים אינו עולה בקנה אחד עם הוראות כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית ועליו לגרום להשמטת ציון התואר המקצועי שלו מהחוזר, או לחילופין, כי החוזר יעמוד בהוראות כלל 17. [פר' 3/04 (10)]

**19.15 סמל מסחרי**

19.15.1 מאחר ואין בכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה איסור פרסום סמל מסחרי של פירמה על ניירותיה – הפרסום מותר.

ניתן לציין את עובדת שנות קיום הפירמה אך ללא סממנים נוספים בנוסחים שונים שאינם עולים בקנה אחד עם רוח כלל 17 מכללי ההתנהגות. [פר' 1/88 (21)]

19.15.2 השימוש בסמל הלשכה כחלק מלוגו נייר מכתבים, כרטיסי ביקור וכיוצ"ב של חבר – אסורים. [פר' 7/96 (14)]

**19.16 ספרות מקצועית**

19.16.1 **שאלה:** האם משרד רואה חשבון יכול להוציא לאור חוברות/ספרים מקצועיים לשם מכירתם, או שמא יש לצורך כך לפעול כחברה או כיישות משפטית אחרת?

**תשובה:**

(1) כאשר המדובר בחוברות/ספרים שהמשרד מוציא מטעמו - הדבר מותר.  
 (2) כאשר המדובר בהוצאה לאור של ספרים של אחרים - המדובר "בעסק" לכל דבר ועניין ולפיכך הדבר מותר ובלבד:

(א) שמכירת הספרים מטעמו של "העסק" - שהינו יישות משפטית נפרדת ממשרד רואה החשבון - לא תיעשה ללקוחותיו [איסור "קשר כלכלי" - ה.פ.].  
 (ב) ההוצאה לאור לא תפעל מהמשרד בו מעניק החבר שירותים מקצועיים.  
 [פ'ר' 1/06 (7)]

19.16.2 **שאלה:** אם המשרד מוציא לאור ספרים/חוברות - האם ישנה הגבלה על צורת פרסום המכירה של הספרים?

**תשובה:**

(1) אם המדובר בהוצאה לאור של ספרים/חוברות שהמשרד מוציא מטעמו - הפרסום צריך להיעשות בהתאם להוראות כלל 17.  
 (2) אם המדובר בהוצאה לאור של ספרים/חוברות ש"עסק" אחר שהינו יישות משפטית נפרדת ממשרד רואה החשבון עוסק בכך - הוראות כלל 17 לא תחולנה ובלבד שבפרסום לא יצויין אחד מאלה (כלל 17 ב):  
 (א) דבר היותו רואה חשבון;  
 (ב) עיסוקו בראיית חשבון, במישרין או בעקיפין (ציון כתובת ומס' טלפון ופקס זהים לאלה של משרד רואה החשבון ה.פ.), בין שצויין דבר היותו רואה חשבון ובין שלא. [פ'ר' 1/06 (7)]

**19.17 עיסוקים נלווים**

19.17.1 אין כל מניעה שרואה חשבון יקים חברה בע"מ ובאמצעותה ייתן שירותי הנה"ח או שירותים נלווים.

על חברה כגון זו לא חלים כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה, כל זמן שפרסומיה אינם קושרים את תוארי רואי החשבון עפ"י חוק רואי חשבון תשט"ו-1955 [או את עיסוקם בראיית חשבון - ה.פ.]. [פ'ר' 2/87 (13)]

19.17.2 ובכל מודעה שמופיע בה ליד השם תואר רואה החשבון גם כאשר העיסוק הוא עוסקים נלווים, ראוי לשמור על מימדים צנועים של המודעה. [פ'ר' 1/10 (7.2.1)]

**19.18 עיסוק בתחום מקצועי אחר**

פרסום התמחויות בהם עוסק עורך דין אינן מהוות הפרה של כלל איסור הפרסום. עם זאת, חבר שמפרסם או עוסק בתחום מקצועי אחר שאינו ראיית חשבון – מן הראוי שיציין את תוארו המקצועי "רואה חשבון" או "רו"ח בסוגרים, ולהיפך. [פר' 1/09 (12.2א')]

**19.19 פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים**

פנייה יזומה ללקוחות פוטנציאליים כדי להציע את שירותי המשרד – אינה עולה בקנה אחד עם הוראות כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית. פנייה כזו יכולה להיות רק כתשובה לפנייה של לקוח פוטנציאלי המבקש לברר מידע ולקבל פרטים על המשרד. [פר' 3/10 (8.2.1)]

**19.20 פנייה בשם הלקוח**

19.20.1 אסור לרו"ח לפנות לגוף כל שהוא על נייר הפירמה שלו בשם לקוחו אלא אם כן הוא רואה החשבון המבקר של אותו לקוח או נציגו בפני שלטונות המס. [פר' 1/79 (7)]

**19.21 פעילות ציבורית**

19.21.1 פרסום התואר רואה-חשבון לצד שמו של חבר, ללא ציון שם הפירמה והכתובת, אגב פעילות ציבורית או פוליטית, אינו סותר את הוראות תקנת משנה (13) מתקנה 1א. של תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע). [פר' 1/70 (2)]

19.21.2 מותר להתראיין לעיתון המקומי וגם תוך השימוש בתואר רו"ח אולם בלבד שלא יפרסם את משרדו. [פר' 3/83 (10)]

**19.22 פרסום/הפצת חומר מקצועי ע"י רו"ח****19.22.1 פרסום באמצעות צד ג'**

הפצת חוזר ע"י חברת הביטוח לכל לקוחותיה בו היא מודיעה על הענקת שירותי החזר מס לשכירים בפיקוח משרד רו"ח ללא ציון שם המשרד – נוגדת את רוח כללי ההתנהגות המקצועית, שעל פיהם לא ניתן להפלות חבר מסוים ובכך להקנות לו יתרון על פני חבר אחר. [פר' 7/02 (6.2.1)]

**19.22.2 הפצת חוזר מקצועי למי שאינו לקוח המשרד**

**שאלה:** האם זה משנה אם זה ממוען אישית לאנשים מסוימים – בהסכמתם או שלא בהסכמתם?

**תשובה:** העניין אינו "בהסכמתם או שלא בהסכמתם". העניין הוא שהפצת עיתון/חוזר מקצועי למי שאינם לקוחות המשרד ולמי שאינם עומדים איתו בקשר מקצועי מותרת ובלבד שהדרישה לקבלת העיתון/חוזר מקצועי באה ביוזמת המבקש, ולא שהמשרד מציע להפיץ זאת והנמען מסכים או לא מסכים לקבל החוזר. [פר' 3/07]

19.22.3 **חוברת פרופיל על הפירמה**

- מאחר והחוברת (חוברת פרופיל על פירמת רוה"ח) כוללת פרטים מזהים של הפירמה, אין הפירמה יכולה להפיצם בקרב גופים שאינם נמנים עם ציבור לקוחותיה. [פר' 8/89 (20)]
- הפצת "אסופת כתבי תודה והוקרה" של משרד רו"ח המיועדת לעובדיו וללקוחותיו – מהווה פגם חמור מבחינת כלל 17 – איסור פרסומת. [פר' 4/92 (7)]
- כתבות ה"פרופיל" על משרדי רואי חשבון הן לכאורה פרסומת אסורה. בכל אחת מכתבות אלה מצוי מידע אשר על פני הדברים נראה שלא יכול היה להגיע לכתב אלא אם סופק על ידי רואה החשבון הנוגע בדבר, או מטעמו. אספקת מידע כזה היא עבירה לכאורה על כללי האתיקה. [פר' 4/92 (7)]
- לא ניתן להציג ע"י חברים חוברות פרופיל ופרסומים מקצועיים של משרדם ב"יריד ההזדמנויות העסקיות" הנערך במסגרת ה"פורום הישראלי". [פר' 3/95 (10)]
- אין מניעה שמשרד יכין דף מידע או חוברת עם או בלי הלוגו של המשרד בו יפורטו שמות השותפים (עם/בלי תמונותיהם), ביוגרפיה מקוצרת של השותפים, תחומי פעילות וכו' ובלבד שהחוברת או דף המידע לא ימסרו לכלי התקשורת אלא לידי הפונה עפ"י בקשתו או בדואר כאשר היא ממוענת על שם המקבל לפי בקשתו. [פר' 8/94 (9)]
- **התקשרות עם ארגונים מקצועיים**
- אין מניעה שארגון יפיץ חומר מקצועי שנתקבל מרואה החשבון שלו תוך אזכור שמו של רואה החשבון שערך את החוזר אולם ללא איזכור כתובת וכו'. [פר' 1/92 (4)]
- **הפצת מידע מקצועי על משרד רו"ח**
- "למי ניתן להפיץ את המידע המקצועי"? הנכם רשאים להפיץ מידע מקצועי ללקוחותיכם וכמענה לשאלה שנשאלתם. אין להפיץ מידע מקצועי למי שאינו לקוחכם או שלא פנה בבקשה לקבלת המידע הנ"ל מכם. [פר' 5/10 (נספח א)]

19.22.4 **פרסום חוברת - DOING BUSINESS IN ISRAEL**

- הפצת חוברת כזו בשגרירויות חו"ל בישראל או בשגרירות ישראל בחו"ל ע"י משרד רו"ח - נוגדת כלל 17 מכללי ההתנהגות. [פר' 2/94 (13)]

19.22.5 **חוזרים למי שעומד עם רוה"ח בקשר מקצועי**

- פנייה במכתב (להבדיל מחוזר) לגורמים שונים בעניינים שונים אינה אסורה אף אם על נייר המכתבים מופיע תוארו של החבר, בתנאי שקיים קשר סביר ומוצדק בין החבר לבין הנמען, ואין בהתכתבות זו משום כוונת פרסומת. [פר' 2/70 (י)]
- פרסום חוזר המופנה אך ורק לחברי הלשכה ובו פרטים בעניינים מקצועיים, אינו מהווה עבירה על כלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 3/86 (4)]



מפעם לפעם מפעם לפעם מופצים חוזרים בין החברים בעניינים מקצועיים בהם מופיעים החברים כממליצים על נושא החוזר (כמו למשל חוזר בעניין פיתוח תוכנה חדשה לעריכת דוחות כספיים והחישובים הנדרשים). חוזרים כאלה נערכים ע"י חברים או ע"י חברים בשיתוף עם לקוחותיהם או עם אחרים או ע"י גופים שונים לאחר קבלת ייעוץ מחברים.

ניסוחם של חוזרים אלו תוך הכללת שמות החברים כממליצים על נושא החוזר, חורג לעיתים מרוח הוראות כלל 17 מכללי ההתנהגות המקצועית שאוסר עשיית פרסומת ע"י החברים אך ממעט משלוח מכתבים וחוזרים בעניינים מקצועיים ללקוחות ולעומדים עמם במגע מקצועי.

החברים מתבקשים לעשות כל אשר לא ידם שבפרסום חוזרים כמפורט לעיל, לא יוזכר שמם באופן העשוי לחרוג מגבול המותר, כמעוגן בכלל 17 לכללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 3/86 (2)]

אישור למשלוח חוזרים בנושאים מקצועיים על נייר הפירמה יינתנו רק אם החוזרים עצמם ממוענים באופן אישי אל הנמען. [פר' 2/88 (9)]

מותר לשלוח חוזרים ללקוחות ולעובדים עם הפירמה בקשרים מקצועיים בלבד וכשהחוזר מופנה וממוען למקבל. אין לשלוח חוזרים למי שמבקש להיכלל ברשימה ואינו נמנה כאמור לעיל. [פר' 3/88 (5)]

מותר לתת גיליון בודד (אקראי) של חוזר מקצועי לבקשת חבר או ידיד כשאותו חוזר ממוען אליו. אך אם ביקש אדם, שאינו עומד בקשר מקצועי קבוע עם החבר, להיכלל ברשימת התפוצה של חוזרים מקצועיים, מותר לחבר לכלול אותו רק אם אותו אדם ביקש זאת בכתב, זאת על מנת להימנע מעבירה לכאורה על תקנת משנה 1 (13) ל"תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) תשכ"ה-1965 ומכלל 17 מ"כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל".

מותר להפיץ חוזרים מקצועיים למי שעומדים עמו בקשר מקצועי, כמו - הפצת חוזר לעמותה שהיא לקוחתו אך לא לחברי העמותה. יחד עם זאת, אם העמותה מפיצה את החוזר לחבריה, ללא איזכור שמו של רואה החשבון - אין איסור בכך. [פר' 5/88 (3)]

- 1) רואה חשבון מנוע משלוח חוזר מקצועי מטעמו למי שאינו לקוחו, אלא אם אותו נמען ביקש לקבל את החוזר.
- 2) רואה חשבון רשאי למסור ללקוח פוטנציאלי - לפי בקשתו - הצעת מחיר לשירותים הנדרשים על-ידי אותו לקוח פוטנציאלי. [פר' 5/05 (8)]

#### 19.22.6 חוזרים/עיתונים מקצועיים של הפירמה

19.22.6.1 **שאלה:** האם מותר למשרד רואה חשבון להפיץ עיתון/חוזר מקצועי שיופץ גם למי שאינו נמנה עם לקוחותיו? כגון - העברה בדיוור ישיר בפקס/e-mail ?

#### **תשובה:**

(1) הפצת עיתון/חוזר מקצועי של משרד רואה חשבון ללקוחותיו או למי שעומדים עימו בקשר מקצועי - מותרת.

(2) הפצת עיתון/חוזר מקצועי של משרד רואה חשבון למי שאינם לקוחותיו או למי שאינם עומדים עימו בקשר מקצועי - אסורה, למעט הפצה כאמור שנעשתה לאחר פניית הצד המבקש. [פר' 1/06 (7)]

19.22.6.2 **שאלה:** האם זה משנה אם זה ממוען אישית לאנשים מסוימים – בהסכמתם או שלא בהסכמתם?

**תשובה:** העניין אינו "בהסכמתם או שלא בהסכמתם". העניין הוא שהפצת עיתון/חוזר מקצועי למי שאינם לקוחות המשרד ולמי שאינם עומדים איתו בקשר מקצועי מותרת ובלבד שהדרישה לקבלת העיתון/חוזר מקצועי באה ביוזמת המבקש, ולא שהמשרד מציע להפיץ זאת והנמען מסכים או לא מסכים לקבל החוזר. [פר' 1/06 (7)]

19.22.6.3 אין מניעה מבחינת כללי התנהגות מקצועית, שלאחר פניה בכתב של לקוחות פוטנציאליים, מלפרט את מבנה המשרד, סוגי הלקוחות והשירותים שהמשרד מעניק, מבלי לתת רעיונות לתכנוני מס, רעיונות ניהוליים וכד'.  
כמו כן המחיר המוצע על ידי החבר יכול להיות רק תעריף לשעת עבודה וללא הערכת כמות שעות העבודה. [פר' 6/90 (22)]

#### 19.23 פרסום פעילויות חברים - MEMBERS ACTIVITIES

אין כל מניעה לקיים פרסום כזה - אם במסגרת ה"ידיעון" או כנספח ל"ידיעון" בו יפורסמו מינויים של חברים לתפקידים במוסדות ציבוריים, איגודים וולונטריים, דירקטוריונים של חברות ציבוריות וכו' וכמו"כ דבר פרסומם של מאמרים של חברים מחוץ למסגרת הלשכה, פרסים והצטיינות בדומה לביוולטין של "פעילות חברים" של לשכת רו"ח בפנסילבניה (ואני מניח כי קיימים פרסומים דומים במדינות אחרות בארה"ב).

התנאי לפרסום כזה או דומה לו הוא שההפצה תהיה בין חברי הלשכה בלבד. [פר' 7/94 (15)]

#### 19.24 פרסום ע"י פירמות רו"ח מחו"ל

19.24.1 בעניין פרסום מודעות בעיתונות על ידי פירמת רו"ח מחו"ל הקשורות למשרדי רו"ח בישראל. מאחר ולא חל איסור פרסום בחו"ל הרי שלא ניתן ממילא לאסור הפרסום על אותן פירמות מחו"ל. יחד עם זאת, על החברים לנהוג משנה זהירות בכל הקשור לפרסום מודעות על ידי הפירמות מחו"ל איתן הן קשורות כדי שלא יתעורר חשד שקיימת הפרה לכאורה של כללי ההתנהגות המקצועית האוסרים, לעת עתה, פרסום. [פר' 3/96 (18)]

#### 19.25 פרסום ע"י רו"ח זר

19.25.1 אין בפרסום שנעשה ע"י רו"ח אמריקאי בעיתון ג'רוזלם פוסט משום עבירה כלשהי היות ואינו מציע שירותיו בפני שלטונות המס הישראליים, אלא רק לשלטונות המס האמריקאיים. [פר' 4/81 (ה)]

#### 19.25.2 מתן שירותים נלווים בארץ ע"י רו"ח בעל רשיון אמריקאי

מותר לרו"ח בעל רשיון אמריקאי לפרסם דבר היותו מסייע בהכנתם של דוחות למס הכנסה בארה"ב. [פר' 6/94 (17)]

#### 19.26 פרסום למתן שירותי ראיית חשבון בחו"ל ע"י רו"ח ישראלי

אין לאסור בפני חבר פרסום למתן שירותי ראיית חשבון במקום בו הפרסום מותר, כמו בארה"ב. כמו כן אין לבקשו למחוק את תוארו המקצועי C.P.A (Isr.) משום שהוא בעל רשיון רו"ח ישראלי. את שעלינו לבקש לכן הוא למחוק את המילה "ישראל" מכותרת הפרסום בו הוא מצביע על ניסונו הרב בישראל ובארה"ב. [פר' 5/90 (12)]

**19.27 שירותים בפיקוח רואה חשבון**

- 19.27.1 לאחרונה רבו הפירסומים בעיתונות היומית המקומית וכן בחוזרים המופצים לארגונים על מתן שירותים נלווים ע"י חברות ומשרדים למתן שירותים נלווים כאשר שירותים אלה מוצעים ב"פקוח רואה חשבון". חלק מהמודעות אף נוקב במחירים עבור השירותים המוצעים. הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות (ועדת האתיקה) דנה בתלונות רבות אשר הוגשו ע"י חברים בעקבות פירסומים אלה. הוועדה קובעת כי רואי החשבון המסתתרים מאחורי מודעות מסוג זה עוברים עבירות על כללי ההתנהגות המקצועית. [פר' 4/90 (3)]
- 19.27.2 הפרסום כי ההגבלות תיערכנה "בפקוח רואה חשבון" מותר, אך תוספת שם רו"ח אסורה. [פר' 10/91 (7)]

**19.28 שימוש בנייר מכתבים על ידי רואה חשבון**

- (1) חבר רשאי להשתמש בנייר הפירמה של משרדו להתכתבויות עם לקוחותיו ועם העומדים עמו במגע מקצועי. להתכתבויות אחרות, מותר השימוש בנייר הפירמה, בתנאי שההתכתבות לא תגרום לפירסומת.
- (2) חבר, שהינו רואה חשבון של ארגון, העומד לשלוח חומר מקצועי לארגון שהוא לקוחו, ואשר בין חברי הארגון יש חברים שאינם לקוחותיו של אותו חבר, יודא, לפני המשלוח, שהארגון לא יפיץ את החומר בין חבריו, אלא אם הפצת החומר לא תכלול את נייר הפירמה של החבר. [פר' 1/95 (1)], [פר' 2/95 (12)]

**19.29 שלט הפירמה - גודל תקני**

- 19.29.1 **שאלה:** מהו גודל תקני של שלט פירמה?
- תשובה:** גודל תקני של השלט צריך להיות סביר. בנסיבות העניין, שלט בגודל 40 ס"מ x 60 ס"מ נראה בעיני הוועדה, כגודל סביר. [פר' 7/96 (10)]
- 19.29.2 גם אם רושמים את שם המשרד וכיוצ"ב בשלט ביותר משפה אחת, גודל השלט – לא משתנה. [פר' 1/10 (8)], [פר' 2/06 (8.2.2)]
- 19.29.3 ניתן לתלות שני שלטים בגודל דומה: הן למשרד רואה חשבון והן לפירמה העוסקת בעיסוקים נלווים. [פר' 2/06 (8)]

**19.30 שמות עובדי הפירמה**

- 19.30.1 רק שמות רואי חשבון יכולים להופיע על ניירות הפירמה של רואה חשבון; כשמעל לקו - השותפים בפירמה ומתחתיו - עובדי פירמה (שאינם שותפים). [פר' 6/81 (12)]
- 19.30.2 פרסום שמה של עובדת שכירה ותוארה – יועצת מס ע"ג כרטיס ביקור של משרד רו"ח מותר להכין כרטיס ביקור שיכלול שם העובדת השכירה ותוארה המקצועי – יועצת מס - ובלבד שהעובדת הינה שכירה במשרד ואין לה פרקטיקה פרטית. [פר' 2/94 (12)]
- 19.30.3 הגם שמדובר במכתב המלצה לעובד החברה שבבעלות הנילוה, המכתב מופנה "לכל מאן דבעי", מובא לעיונם של מספר אנשים כשהוא מהווה בחלקו הראשון "שיר הלל לחברה", דבר העומד בסתירה להוראות כלל 17'ג' הקובע לאמור:

(1) דברי שבח או הערכה לעצמו, במישרין או בעקיפין..."

אשר על כן, לכתחילה טוב היה לו כתבה הנילונה מכתב המלצה הנוגע לעובד שלה מבלי לכלול דברי שבח לעצמה. אבל בדיעבד תסתפק הוועדה בהפניית תשומת ליבה לעניין תוך שימת דגש על כך כי הישנות מקרים כאלה ודומיהם עלולה לגרור נגדה נקיטת צעדים משמעותיים. [פר' 1/05 (8)]

#### 19.31 שם הפירמה ע"ג עט או אביזרים אחרים

19.31.1 הפצת עט הכולל את שם הפירמה של החבר מביאה לזילות המקצוע ואינה עולה בקנה אחד עם הוראות כלל 17 (ד) הקובע לאמור:

"חבר לא יפרסם את עצמו בכל דרך שיש בה כדי לפגוע בכבוד המקצוע ..."  
[פר' 2/05 (10)], [פר' 7/02 (7.2.1)]

19.31.2 פרסום לוגו המשרד ע"ג שקיות ניילון לצורך אחסון קלסרים וכו' אסור – משום שיש בו כדי להביא לזילות המקצוע. [פר' 3/11 (9)]

## **פרק 20**

**ציון תארים זולת "רואה חשבון"  
בלוגו המשדד – למתן שירותי  
"ראיית חשבון"**

## תוכן הפרק

ע מ ו ד

127

### החלטות הוועדה

127

20.1 ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו המשרד – למתן שירותי "ראיית חשבון"

127

20.2 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"

127

20.3 ציון תארים נוספים

## החלטות הוועדה

### 20.1 ציון תארים זולת "רואה חשבון" בלוגו המשרד - למתן שירותי "ראיית חשבון"

#### 20.1.1 איסור ציון התואר "יועץ מס"

התוספת "יועץ מס" ליד תוארו המקצועי "רואה חשבון" של חבר - **אסורה** - משום שמותר לחבר לציין ליד התואר המקצועי "רואה חשבון" רק תואר אקדמי או כל תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו. מאחר והתואר "יועץ מס" אינו תואר מקצועי שדין אחר מסדיר את השימוש בו אלא תואר המבטא עיסוק (Tax Consulting) השמור למומחי מס, השימוש בו נאסר משום שהדבר עלול להביא להטעיית הציבור.

בחוק "הסדרת העיסוק בייצוג על ידי יועצי מס, התשס"ה - 2005" קיימת הגדרה רק ל"יועץ מס מייצג" ואף זאת באה כדי לעשות הבחנה בין "יועץ מס מייצג" לבין "יועץ מס" כאמור. [פר' 3/11 (7)]

#### 20.2 ההבחנה בין שותפים לעובדים שהינם בעלי תואר "רו"ח"

בלוגו המשרד - למתן שירותי ראיית חשבון - יש להבדיל בין השותפים לבין עובדים שהינם רואי חשבון (ואפשר שהם בעלי תארים נוספים).

בין רשימת השותפים לבין רשימת העובדים יבוא קו מפריד או שורה ריקה שיעשו את ההבחנה. [פר' 1/08 (4)]

#### 20.3 ציון תארים נוספים

(א) לית מאן דפליג, כי חבר יכול לציין ליד התואר המקצועי "רואה חשבון" גם תואר אקדמי או תואר שדין אחר מסדיר את השימוש בו, בין אם הוא שותף בפירמה ובין אם הוא עובד בה.

(ב) יחד עם זאת יובהר, כי ציון תארים שדין אחר מסדיר את השימוש בהם, כגון "עורך דין", יהיה כן שלא יובן מציון התואר כי המשרד נותן שירותים מקצועיים גם בתחומים אלה. [פר' 1/08 (4)]

## **פרק 21**

# **קבלנות משנה**



## תוכן הפרק

ע מ ד

### החלטות הוועדה

130 21.1 איסור שותפות עם מי שאינו רו"ח לעבודות ביקורת בקבלנות

130 21.2 העסקת רו"ח שאינם עובדיו של המבקר

## החלטות הוועדה

### 21.1 איסור שותפות עם מי שאינו רו"ח לעבודות ביקורת בקבלנות

לגבי עבודות ביקורת בקבלנות, עבור רואי חשבון אחרים, חל איסור על קיום שותפות עם מי שאינו רואה חשבון. [פר' 5/80 (2)]

### 21.2 העסקת רו"ח שאינם עובדיו של המבקר

מותר לרו"ח לקבל על עצמו עבודות מקצועיות ולבצען בעזרת רואי חשבון אחרים שאינם פקידיו, ובלבד שעזרה כזאת תינתן תחת פיקוחו והדרכתו באותה מידה של פיקוח והדרכה כפי שקיימים לגבי מנגנון הקבע של משרדו.

לדעת הוועדה הביטוי "קבלני משנה" אינו הולם את כבוד המקצוע ומוטב להימנע משימוש בו. [פר' 4/77 (5)]

- - -

## **פרק 22**

# **רו"ח חבר קיבוץ**

## החלטות הוועדה

22.1 אין דרך להפעיל משרד רואה חשבון למתן שירות של ראיית חשבון, כמוגדר בחוק רואי חשבון, ע"י חבר קיבוץ בתור שכזה. [פר' 2/78 (1)]

## **פרק 23**

# **רו"ח שכיר**

## תוכן הפרק

### ע מ ד

135	<u>החלטות הוועדה</u>
135	23.1 אישור ע"י רו"ח שכיר
135	23.2 חתימת רו"ח שכיר בגוף עסקי
135	23.3 חתימת רו"ח שכיר בשם המשרד
135	23.4 מעמדו של חבר בחברת רואי חשבון – עצמאי או שכיר

## החלטות הוועדה

### 23.1 אישור ע"י רו"ח שכיר

- אישור שנדרש להינתן ע"י רואה חשבון החברה **לא ינתן** ע"י מזכיר החברה למרות היותו במקרה גם רואה חשבון לפי הכשרתו. [פר' 1/69 (3)]
- **אסור** לרו"ח שכיר לתת אישורים עבור מעסיקו כגון אישור על זכות חתימה, דוח ביצוע למרכז ההשקעות וכיוצ"ב.  
כנ"ל, אף לא כמנהל חשבונות ראשי; [פר' 1/11 (14)], [פר' 2/74 (5)]
- אישורים כאלה ניתנים רק ע"י רו"ח בלתי תלויים.
- רו"ח המשמש כמנה"ח של אגודה **אסור** לו לאשר סכום חוב של חבר משק באגודה בעוד שהוא, המאשר משמש כמנה"ח של האגודה, יש בכך משום התחזות. [פר' 1/90 (15)]

### 23.2 חתימת רו"ח שכיר בגוף עסקי

- מותר לבעל תפקיד בחברה עסקית לחתום על מכתבי אותה חברה בציון תוארו המקצועי "רואה חשבון" ובלבד שיציין ליד שמו ותוארו המקצועי גם את תפקידו בחברה, כדי למנוע הטעיית הקורא, שעלול לחשוב כי החותם הינו רואה חשבון חיצוני – בלתי תלוי. [פר' 2/05 (7)]

### 23.3 חתימת רו"ח שכיר בשם המשרד

- שאלה:** האם רו"ח שכיר יכול לחתום על מכתבים/אישורים שיוצאים בשמו כרואה חשבון ואם כן, האם יחתום את שמו או בשם המשרד?

**תשובה:** בכלל 9 מכללי ההתנהגות המקצועית נאמר:

"חבר כשהוא משמש כרואה חשבון, לא ירשה למי שאינו רואה חשבון, אף לא לפקידו, לחתום בשמו על מסמכים הטעונים חתימת רואה חשבון..."

מתן הרשאה לרואה חשבון שכיר במשרד לחתום בשמו של חבר המשמש כרואה חשבון – כעולה מנוסח הכלל - מותרת - אך לדעת הוועדה הרשאה כזו אפשרית רק בעת דחק כאשר אין לחבר המשמש כרואה חשבון אפשרות לחתום בעצמו כגון בשל נסיבות של שירות מילואים ממושך, שהייה בחו"ל וכיוצ"ב. [פר' 1/06 (11)]

### 23.4 מעמדו של חבר בחברת רואי חשבון - עצמאי או שכיר

- חבר** בחברת רואי חשבון, על אף היותו שכיר בחברה, נחשב לצורך סיווגו בלשכה - כעצמאי. [פר' 3/08 (5.3)]

## **פרק 24**

# **רשלנות מקצועית**



# תוכן הפרק

עמוד

## החלטות הוועדה

138 24.1 אי התערבות בהערכה מקצועית של חוות דעת שניתנה

138 24.2 רשלנות מקצועית

## החלטות הוועדה

### 24.1 אי התערבות בהערכה מקצועית של חוות דעת שניתנה

אין זה בסמכות הלשכה לדון בהערכת חוות דעת מקצועית של חברים המופנית לרשויות או מוסדות. [פר' 4/91 (7)]

### 24.2 רשלנות מקצועית

הנושא אינו בתחום טיפולה של הלשכה ולפיכך על הפונה לקבל יעוץ משפטי. [פר' 2/10 (8.2.1)]

- - -

# פרק 25

# שידול

## תוכן הפרק

### ע מ ו ד

141	א. <u>כלל 11</u>
142	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
142	25.1 הפצת גלויה של חבר במסווה של פירמה
142	25.2 הצעת מחיר לאחר בירור העניין
142	25.3 הפחתת שכר טרחה.
142	25.4 משלוח חוזר ללקוחות המשרד ע"י שותף שפרש

**א. בלל 11**

”11. חבר לא ישדל אדם להיות לקוחו“.

## ב. החלטות הוועדה

### 25.1 הפצת גלויה של חבר במסווה של פירמה

חלוקת גלויה ע"י חבר במסווה של פירמה ובה הוא ממליץ על קבלת שירותיו, בין היתר, בנושאי ייעוץ בענייני מס, מהווה הפרה לכאורה של כלל 11 - איסור שידול. [פר' 3/95 (17)]

### 25.2 הצעת מחיר לאחר בירור העניין

אין המדובר בשידול מאחר והצעת המחיר שנמסרה ללקוחות היתה לאחר שהאחרונים קיימו פגישה עם הנילון לבירור העניין. [פר' 3/05 (8)]

### 25.3 הפחתת שכר טרחה

הפחתת שכר הטרחה שהגיע לנילון בגין טיפולו המקצועי מ-24,000 ש"ח ל-12,000 ש"ח רק משום שהלקוח נאות להיות לקוחו של הנילון מכאן ואילך - מהווה הפרה, לכאורה, של כלל 11 - איסור שידול. [פר' 3/03 (4.2.2)]

### 25.4 משלוח חוזר ללקוחות המשרד ע"י שותף שפרש

רואה חשבון שפרש לא יכול לשלוח חוזר מטעמו המודיע לכל לקוחות המשרד על פרישתו, אך אם המשרד, בו היה רואה החשבון הפורש, שותף, שולח חוזר לכל הלקוחות ובו הוא מודיע על פרישת השותף האחר - אין מניעה לכך. [פר' 3/92 (15)]

- - -

## **פרק 26**

# **שיתוף בהכנסות מראיית חשבון עם מי שאינו חבר**

# תוכן הפרק

## עמוד

145	א. <u>בלל 14</u>
146	ג. <u>החלטות הוועדה</u>
146	26.1 שיתוף מי שאינו רו"ח בהכנסות מראיית חשבון
146	26.2 שיתוף בהכנסות מראיית חשבון אשת שותף שהפך נכה
146	26.3 שותפות רו"ח ישראלי עם רו"ח זר



**א. כלל 14**

- 14". א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון. לעניין כלל זה, דין רואה חשבון מחו"ל כדין רואה חשבון.
- ב. על אף האמור בפסקה א' מכלל זה, מותר לחבר לשתף בהכנסותיו כאמור את קודמיו ואת יורשיו של קודמיו ושל שותפיו.
- ג. לעניין כלל זה לא יראו כשיתוף בהכנסות תשלום דמי מוניטין למי שמותר לשתפו בהכנסות כאמור ולבאים מכוחו. "

## ב. החלטות הוועדה

### 26.1 שיתוף מי שאינו רו"ח בהכנסות מראיית חשבון

ניתן לשלם לגרושתו של רו"ח חלקים ברווחים אך אסור שתהיה לה שום מעורבות בניהול השותפות. [פר' 2/91 (12)]

### 26.2 שיתוף בהכנסות מראיית חשבון אשת שותף שהפך נכה

אשת חבר שבעלה הפך לנכה בשיעור של 100% מהווה אפוטרופוס של החבר ולכן שיתופה ברווחי השותפות של בעלה אינה מהווה הפרה כלשהי של כלל 14. [פר' 3/95 (8)]

### 26.3 שותפות רו"ח ישראלי עם רו"ח זר

בפנייתך שבסימוכין, ביקשת לברר את עמדת הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות של לשכת רואי חשבון בישראל לעניין שיתוף בהכנסות בין רואה חשבון ישראל לבין רו"ח זר, בהתאם לכלל 14 לכללי ההתנהגות המקצועית תוך התייחסות להוראות חוק רואי חשבון.

ראשית, לעניין הוראות החוק, נתכבד להפנותך לסעיף 1א (11) לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965, הקובע כדלהלן:

"1א. התנהגות שאינה הולמת

המעשים והמחדלים של רואה חשבון המנויים להלן יש בהם משום התנהגות שאינה הולמת את כבוד מקצוע של ראיית חשבון:

.....  
.....  
.....

(11) שיתוף אדם שאינו רואה חשבון בהכנסותיו ממקצועו, לרבות אדם שאינו רשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת-חוץ....."

לדעת הח"מ, הסעיף הנ"ל קובע כי שיתוף של רואה חשבון ישראלי בהכנסותיו עם רו"ח הרשאי לעסוק בראיית חשבון במדינת חוץ, אינו נחשב כהתנהגות שאינה הולמת.

סעיף 14 לכללי ההתנהגות המקצועית, קובע את אותה קביעה וללא סתירה ביניהם.

- - -

## **פרק 27**

# **שכ"ט מראש**

# תוכן הפרק

## עמוד

149	א. <u>בלל 13ב'</u>
149	ג. <u>החלטת הוועד המרכזי, מיום 22.11.93</u>
150	27.1 הצעת מחיר לאחר בירור העניין

**א. כלל 13ב'**

13. א. חבר לא יקבע ולא יקבל עבור שרותי ראיית חשבון שכר לפי תוצאות השרות שנתן.
- ב. חבר לא יתן ולא יציע שרות מקצועי ללא תמורה או בתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות.
- השכר הסביר והמקובל לגבי שרות מקצועי מסוים הוא שכר המביא בחשבון את הגורמים הבאים:
- (1) הידע והכישורים הדרושים לצורך מתן אותו סוג של שרות;
  - (2) רמת המיומנות והניסיון של האנשים שהעסקתם באותו שרות היא חיונית לצורך ביצועו;
  - (3) הזמן שכל אחד מהאנשים הנ"ל חייב להשקיע לצורך ביצוע השרות ברמה מקצועית נאותה;
  - (4) רמת האחריות הכרוכה בביצוע השרות;
  - (5) תקופת הביצוע של השרות.

בכל מקרה, מבלי לפגוע בכלליות האמור לעיל, תמורה שהיא פחות מ- 2/3 מהתמורה הרגילה שגובה החבר נותן השרות לגבי שרות מקצועי דומה תחשב כתמורה שהיא נמוכה מן השכר הסביר והמקובל לגבי אותו שרות.

**ב. החלטת הוועד המרכזי, מיום 22.11.93**

חבר רשאי לנקוב בשכ"ט מראש בתנאי שהשכר יהיה סביר בהתחשב בכלל 13ב' מכללי ההתנהגות המקצועית.

## החלטות הוועד המרכזי

### 27.1 הצעת מחיר לאחר בירור העניין

אין המדובר בשידול מאחר והצעת המחיר שנמסרה ללקוחות היתה לאחר שהאחרונים קיימו פגישה עם הנילון לבירור העניין [פר' 3/05 (8)]

## **פרק 28**

# **שם הפירמה**

## תוכן הפרק

### ע מ ו ד

153	א. <u>כלל 8א'</u>
154	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
154	28.1 שימוש בשם הפירמה בתוספת ושות' ללא קיום שותפות



**א. כלל 8'א'**

8". א. חבר לא יעסוק בראיית חשבון אלא בשמו או בשם של פירמה המורכב משמות השותפים בפירמה, בין הנוכחים ובין הקודמים, או משמו של אחד או יותר מהם, בתוספת הכינוי "ושות" או בלעדיו.

## ב. החלטות הוועדה

### 28.1 שימוש בשם הפירמה בתוספת ושות' ללא קיום שותפות

שימוש בשם פירמה בתוספת "ושות'" ללא קיום שותפות – מותר, אם ורק אם, התקיימה בעבר שותפות שאופיינה בתוספת "ושות'" אך לכתחילה, ציון התוספת ושות'" כשלא קיימת שותפות – אסור.

רצוי שהחתימה תהיה זהה עם שם הפירמה. [פר' 2/74 (7)]

#### **שאלה:**

האם שני משרדי רואי חשבון, החברים בלשכת רואי חשבון, שוכנים באותו מבנה ומקיימים שיתופי פעולה בניהם, ואינם

רשומים כשותפים בשותפות – יכולים להדפיס ולהשתמש בנייר מכתבים משותף שבראשו יופיע שמם של שני המשרדים גם יחד, והחתימה על מסמך שישלח תהיה של ובשם אחד המשרדים בלבד בהתאם למי שיטפל בעניין?

#### **תשובה:**

נייר מכתבים משותף כאמור יוצר מצג שווא של שותפות שאינה קיימת בפועל. לפיכך לא ניתן להשתמש בנייר עם לוגו משותף כאמור. [פר' 2/11 (2.3)]

- - -

## **פרק 29**

# **תיחום מרות הלשכה על חבריה**

## תוכן הפרק

### ע מ ד

157	א. <u>בלל 2א</u>
158	ב. <u>החלטות הוועדה</u>
158	29.1 סמכות המצומצמת לתחום המקצועי בלבד

**א. כלל 2א**

"2. א. חבר ישמור בכל מעשיו על מידת היושר וההגינות ועל הרמה המוסרית שכבוד המקצוע מחייב בהן".

**ב. החלטות הוועדה****29.1 סמכות המצומצמת לתחום המקצועי בלבד**

ללשכה אין סמכות גורפת אלא סמכות המצומצמת לתחום המקצועי בלבד. [פר' 10/91 (4)]

- - -

# פרק 30

# שונות

## תוכן הפרק

### ע מ ד

### שונות

161	30.1	דיון על דוחות כספיים.
161	30.2	החלת כללי ההתנהגות על מתמחה
161	30.3	חשבון שכ"ט המופנה לאחר.
161	30.4	מחלוקת בין בעלי מניות
161	30.5	קבלת עבודות בידי פעילים בתחום פעילותם



## שונות

### 30.1 דיון על דוחות כספיים

ניתן לקיים דיון על הדוחות הכספיים רק בנוכחות שני בעלי המניות (מתוך שניים). [פר' 2/03 (15.2)]

### 30.2 החלת כללי ההתנהגות על מתמחה

כללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה חלים על חברי הלשכה (והכללים שבתקנות רו"ח – חלים על רו"ח) ולא על מתמחים [פר' 3/99 (14)]

### 30.3 חשבון שכ"ט המופנה לאחר

רואה החשבון מקבל את מינויו כמבקר חשבונית של החברה מבעלי המניות באסיפה השנתית הכללית של החברה. אשר על כן, לא ניתן להפנות את חשבון שכ"ט בגין הביקורת לגורם מתווך ביניים. [פר' 5/94 (18)]

### 30.4 מחלוקת בין בעלי מניות

#### תיאור המקרה:

בין בעלי המניות בחברה (א;ב) התגלע סכסוך ובעל מניות ב פנה לחבר בדרישה מאיימת לבל יבצע את עבודת הביקורת על התיק. החבר איננו מייצג של ב. בעל המניות א אותו מייצג החבר מבקש מהחבר לבצע את הביקורת ולהגיש את הדוח לרשויות המס.

כיצד על החבר לנהוג?

#### החלטת הוועדה:

- (1) רואה החשבון המבקר חותם על חוות דעתו על הדוחות הכספיים המבוקרים רק לאחר שלקוחו אישר את הדוחות הכספיים על ידי הגורמים המוסמכים לכך על פי דין.
- (2) את ההנחיה מהלקוח שלא לבצע את הביקורת צריך החבר לקבל מהגורמים המורשים לפעול בשם החברה לשם כך. כמו כן, ייטיב החבר לקבל ייעוץ משפטי. [פר' 1/11 (18)]

### 30.5 קבלת עבודות בידי פעילים בלשכה בתחום פעילותם

- (1) אין זה ראוי שחבר פעיל בלשכה יקבל עבודות בשל פעילותו בשליחות הלשכה.
- (2) האיסור המפורט לעיל ימשיך לחול ולהתקיים כפי שזה היה קיים מאז ומתמיד.
- (3) בשל חריגות מהאיסור כמפורט לעיל ממליצה הוועדה כי בכתב המינוי שיקבל חבר על מינויו לוועדה מסוימת או לתפקיד מסוים יכתב במפורש כי אל לו לקבל עבודות בעתיד שהן פועל יוצא מחברותו בוועדה או מילוי תפקידו האחר בתחום פעילותו כנ"ל. אי ציות לנ"ל ייחשב כהתנהגות שאינה הולמת.
- (4) הכללים המפורטים לעיל יובאו ע"י הוועד המרכזי לידיעת כלל חברי הלשכה, פרסום הדבר בידיעון מספק דרישה זו. [פר' 3/00 (6)]