

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה לניהול
בית הספר למוסמכים במינהל עסקים
החוג לחשבונאות

יסודות ביקורת חשבונות

מרצה: רו"ח ניר זיכלינסקי

מתרגל: רו"ח אורי גרוסמן

סמסטר ב' תשע"ב

מועד הבחינה: יום שני, 5.3.12 שעה 9:00

משך הבחינה: 3 שעות

מס' עמודים: 7 עמודים

חומר עזר: מצורף קובץ (22 עמודים).

E-61

ב ה צ ל ח ה !!

סריקת מחברת הבחינה:

- נא להמנע מכתובה בעט ירוק או בעפרון.

- נא לא לכתוב בתחום השוליים.

בתום הבחינה על התלמיד להקפיד ולמסור למשגיחה באופן אישי את גיליון ומחברות הבחינה, ולהמתין עד אשר תסמן המשגיחה את המסירה.

כל הזכויות שמורות © מבלי לפגוע באמור לעיל, אין להעתיק, לצלם, להקליט, לשדר, לאחסן במאגר מידע, בכל דרך שהיא, בין מכונית ובין אלקטרונית או בכל דרך אחרת כל חלק שהוא מטופס הבחינה.

שאלה מספר 1 (30 נקודות)

רואת חשבון עדי מורני משמשת כרואת חשבון מבקרת של חברת נטע בע"מ. לפני תחילת עבודתה שלחה לחברה מכתב התקשרות סטנדרטי בהתאם לתקן ביקורת 91. מנכ"ל חברת נטע בע"מ ביקש מרואת חשבון עדי מורני להוסיף כנספח למכתב ההתקשרות חוזה אשר מסדיר נושאים נוספים וזאת במטרה לצמצם את פער הציפיות ומחלוקות עתידיות.

להלן נתונים נוספים שהועברו אליך:

- חברת נטע בע"מ פועלת בתחום האופנה. בבעלותה עשרות חנויות בגדים בארץ ובח"ל.
- רואת חשבון עדי מורני משמשת כרואת חשבון מבקרת של חברת נטע בע"מ בשנתיים האחרונות.
- חברת נטע בע"מ מחזיקה 80% מחברת איתי בע"מ, חברה ציבורית ישראלית, ו- 20% מחברת נדבי בע"מ, חברה פרטית, אשר פועלת ורשומה בארה"ב.
- במהלך השנה האחרונה רכשה חברת נטע בע"מ 25% מהון מניות חברת איתי בע"מ. עד לאותה עת החזיקה החברה 55% מהון מניות החברה. לפני ביצוע הרכישה הזמינה חברת נטע בע"מ הערכת שווי מהמחלקה הכלכלית לצורך בחינת כדאיות הרכישה.
- בהתאם לבדיקת מנהלת החשבונות של המשרד, יתרת חובה של חברת נטע בע"מ למשרד הינו בסך 500 ₪.
- גיסה של רואת חשבון עדי מורני, מר עידו, משמש כיועץ משפטי של חברת נטע בע"מ. במהלך השנים האחרונות הוענקו למר עידו כ- 1,000 אופציות למניות. חלקן מומשו בחודשים האחרונים.
- במהלך השנה האחרונה רכשה משפחת מורני מוצרי אופנה בחנויות חברת נטע בע"מ. לטענת רואת חשבון מורני כל הרכישות שולמו במזומן וכי למיטב ידיעתה היא אינה חייבת לחברה תמורה כלשהי.
- בתה של רואת חשבון עדי מורני, נעמי, החלה לעבוד כמוכרת בחנות החברה בקניון רמת הארגמן. כמו כן, בסוף השנה הודיע מנהל החנות לנעמי כי לאור היקף המכירות בחנות ולאור הצטינותה זכתה בבונוס חד פעמי בסך 300,000 ₪.
- חברת נדבי בע"מ פנתה לאחרונה לרואת חשבון עדי מורני בבקשה שתבצע עבורה שירותי הנהלת חשבונות.

להלן נוסח החוזה:

19.1.2012

לכבוד

רואת חשבון עדי מורני

שלום רב,

הנדון: הסדרת עניינים שונים הכרוכים בעבודת הביקורת

קיבלנו את מכתב ההתקשרות מיום 1.1.2012. במטרה לצמצם את פער הציפיות ולמנוע מחלוקות בעתיד נשמח לקבלת אישורך לנושאים הבאים:

התבססות על נתונים

1. רואת חשבון נטע מורני תתבסס על נתונים שיסופקו לה על ידי המערכת החשבונית בחברה. רואת חשבון מורני תוודא דיוק, שלמות ועדכניות המידע ותאשר זאת במסגרת דוח המבקר עליו תחתום בתום עבודת הביקורת.

שכר טרחה

2. שכר הטרחה השנתי יסתכם לכ- 100,00 ₪ בתוספת מע"מ כחוק.
3. על כל אחוז עליה ברווח הנקי של החברה, בהשוואה לתוצאותיהן הכספיות של החברות בשנת 2010, יתווסף לשכר הטרחה 0.5%.
4. שכר הטרחה יכלול ביצוע ביקורת לדוחותיהן הכספיים של החברות **נטע בע"מ ואיתי בע"מ** וכן ביצוע הנהלת חשבונות לחברת **נדבי בע"מ**.
5. במידה ונבקש ממך לשמש כמבקר פנים, שכר הטרחה עבור ביצוע ביקורת הפנים יהיה 250 ש"ח לשעת עבודה.
6. במידה ובמהלך השנה נפרסם תשקיף לחברת **נדבי בע"מ** – שכר הטרחה יהיה 350 ש"ח לשעת עבודה.

העברת חומרים בקשר לחברות הקבוצה

7. רואת חשבון מורני מתחייבת לשמור על סודיות ולהמנע מהעברת מסמכים הקשורים לפעילות החברה, לרבות: מסמכים, אישורים, ניירות עבודה ומיילים.
8. במידה ותחליט החברה על מינוי רואה חשבון אחר, תמנע רואת חשבון מורני מיצירת קשר ו/ או העברת חומרים לרואה החשבון האחר ללא הסכמה בכתב של חברת **נטע בע"מ**.

שיפוי

9. רואת חשבון מורני תשופה על ידי חברת **נטע בע"מ** בגין תביעות בקשר עם עבודתה עד לגובה שכר הטרחה שישולם בפועל עבור עבודותיה לחברת **נטע בע"מ** ולחברות בנות וכלולות שלה.

נושאים נוספים

10. רואת חשבון מורני תעביר למנהל מערכת המחשוב בחברת **נטע בע"מ**, מר עילי, את כתובת אתר האינטרנט שלה וכן פרטים נוספים לצורך פרסום פרטים אלו באתר הבית של החברה.
11. התייעצות של רואת חשבון מורני עם המחלקה הכלכלית במשרדה תעשה לאחר קבלת אישור מהנהלת חברת **נטע בע"מ**, וזאת במטרה למנוע חשש לפגיעה באי תלותה.

נדרש:

חוזה/י דעתך על החוזה ועל הנתונים הנוספים שצוינו תוך התבססות על כללי האתיקה, תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח - 2008 והחלטת רשות ניירות ערך משנת 1992. לא נדרש לנסח מחדש את החוזה הנ"ל (30 נקודות).

שאלה מספר 2 (25 נקודות)

חלק א' (17 נקודות)

חברת **אוכל להמונים בע"מ** הינה חברה העוסקת במכירת מוצרי מזון ועיתונים בעגלות שירות ברכבות בישראל.

החברה מעסיקה מספר דיילים אשר עולים לרכבת עם עגלה טעונה בסחורה. כל דייל עובר במהלך הנסיעה בין הקרונות ומוכר את המוצרים לנוסעים. החברה מנהלת מחסנים במספר תחנות מרכזיות. בכל פעם שעגלה מתרוקנת, יורד הדייל באחת מאותן תחנות וממלא את העגלה בסחורה אצל המחסנאי. לחילופין יכול דייל לבצע השלמת סחורה מדייל אחר במידה והם נפגשים באותה תחנה. בכל מקרה, דייל אינו רשאי לרכוש סחורה מספק חיצוני.

משמרת של דייל נמשכת 9 שעות ובסיומן הוא מעביר את העגלה לדייל הבא. כל דייל חותם על הסחורה שלקח מול מחסנאי או מול דייל אחר.

בסיום יום העבודה מאפסן הדייל האחרון את העגלה אצל שומר הלילה בתחנה האחרונה בה ירד ולמחרת לוקח משם הדייל הראשון את העגלה. כל דייל מחויב להפקיד את הפדיון בחשבון החברה תוך 24 שעות מסיום המשמרת. כמו כן, שכר הדיילים מורכב משכר בסיסי בתוספת עמלה בגובה 15% על כל מכירה.

נדרש:

- א. מהם הליקויים בבקרה הפנימית בחברת **אוכל להמונים בע"מ**? (4 נקודות).
- ב. פרטי המלצותיך להנהלת חברת **אוכל להמונים בע"מ** באשר לנוהלי הבקרה הפנימית שמומלץ ליישם (3 נקודות).
- ג. תקן מספר 8 מתקני הביקורת והדיווח של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: "עבודת הביקורת תתוכנן כיאות ואם רואה החשבון מסתייע בעוזרים, יקיים פיקוח נאות עליהם".
 - I. הסבר י/ את משמעות קביעת תקן 8 לעיל (2 נקודות).
 - II. פרטי מהם שלבי תכנון הביקורת ובמה מסייע תכנון נאות לעבודת הביקורת (5 נקודות).
 - III. פרטי את חשיבות הפיקוח אשר נדרש מרואה החשבון ליישם על עוזריו (3 נקודות).

חלק ב' (8 נקודות)

להלן דוחותיה הכספיים של חברת **אוכל להמונים בע"מ** (להלן: "החברה") לשנה שנתיימה ביום 31 בדצמבר 2011:

31.12.2010	31.12.2011	
		נכסים שוטפים:
5,000	10,000	מזומנים ושווי מזומנים
35,000	40,000	לקוחות
30,000	30,000	מלאי
<u>70,000</u>	<u>80,000</u>	
		התחייבויות שוטפות:
20,000	20,000	התחייבויות לספקים ולנותני שירותים
50,000	60,000	
<u>70,000</u>	<u>80,000</u>	הון עצמי

במסגרת שלב תכנון הביקורת הועברו לך הנתונים הבאים ביחס לממצאי סקר הבקרה הפנימית של הסעיפים אשר מוצגים במסגרת הדוחות הכספיים של חברת **אוכל להמונים בע"מ** לשנת 2011:

רמת בקרה פנימית (לא טובה, טובה, בינונית)	
מזומנים ושווי מזומנים	לא טובה
לקוחות	בינונית
מלאי	בינונית
התחייבויות לספקים	
ולנותני שירותים	בינונית
הון עצמי	טובה

כמו כן, במסגרת דיון במשרד רו"ח בו הינך עובד צוין, בין היתר, כי לצורך ביצוע עבודת הביקורת בחברת **אוכל להמונים בע"מ** ל- 31.12.2011 יוקצו סה"כ כ- 100 שעות עבודה.

נדרש

פרטי והסבר/י את השלבים טרם תחילת הביקורת בפועל תוך ליווי דוגמאות מתקני הביקורת המתייחסים לנושא הרבות הכנת תוכנית שתקבע כמה שעות יושקעו בכל סעיף בהתבסס על מוקדי הסיכון וזאת על מנת להגיע לביטחון סביר בעבודת הביקורת. (8 נקודות)

שאלה מספר 3 (10 נקודות)

בדיון שנערך במשרד רואי חשבון בעניין חשיפתו של המשרד לתביעות שעלולות להיות מוגשות נגדו, בהקשר לפעילויות של לקוחות מסוימים של המשרד, הושמעו הדעות וחילופי הדברים דלקמן:

במענה לדבריו של רו"ח כרמל: "בכל מקרה בו נוצר חשד על ידי עובד המשרד לקיומה של פעילות/עבירה פלילית אצל לקוח המשרד, יש להביא עניין זה מיידית לשותף המנהל של המשרד, וזה יפנה בעניין זה ישירות למשטרה".

אמר רו"ח גרוס: "לדעתי אין להיחפז בעניין זה, ויש לפנות תחילה להנהלת החברה ולהפנות תשומת ליבה לפעילויות החשודות שנמצאו על ידי עובדי המשרד, ולבקש תחילה את הסבריה לפעילות החשודה/החריגה שאותרה, ובהתאם לתגובת הנהלת החברה יוחלט על ידי הנהלת המשרד כיצד, אם בכלל, יש להמשיך ולפעול. הדבר נכון גם במקרה של הונאות ותרמיות".

רו"ח וגנר: "צריך כמובן לזכור שרואי חשבון אינם נציגי החוק. רואי חשבון לא מתמנים כבלשים מטעם הרשויות. כך, אגב, צוין במפורש בפסקי דין רבים שפורסמו בארץ בשנים האחרונות".

רו"ח אלוני: "אני מסכים. גם בארה"ב פורסמו פסקי דין והנחיות בקשר עם אחריות רואי חשבון. פרסומים אלו נעשו הן במסגרת הקודיפיקציה והן על ידי ה- PCAOB, אשר משמש לעיתים כבית המשפט הכלכלי בארה"ב".

נדרש:

א. חווה/י דעתך על האמור לעיל (יש להתייחס לכל אמירה בנפרד, 2 נקודות לכל אמירה).

ב. בהמשך לדבריו של רו"ח וגנר, הבא/י 2 דוגמאות בולטות לפסקי דין מנחים בעניין אחריותו המקצועית של רואה החשבון. הסבר/י את נסיבות המקרים ואת השלכותיהם של פסקי הדין, ככל שהם נוגעים לתפקודו של רואה החשבון המבקר ולאחריותו החוקית והמקצועית: (2 נקודות).

שאלה מספר 4 (10 נקודות)

במהלך עבודת הביקורת נערכים על ידי רואה החשבון המבקר ניירות עבודה המתעדים את עבודת הביקורת. להלן תיאור מצבים ואירועים שונים, בלתי תלויים זה בזה, המתייחסים לניירות עבודה:

1. רו"ח שכטר נתבקש על ידי מנכ"ל חברת **כנרת בע"מ**, לא לצלם ולא לצרף לניירות העבודה של משרדו, שנערכו בהקשר לביקורת הדוחות הכספיים של החברה, הסכם מהותי שחתומה עליו החברה, ולא לצטט ו/או לסכם ו/או לאזכר את ההסכם או חלקים ממנו בניירות העבודה. מנכ"ל החברה נימק בקשתו בכך שההסכם דלעיל הינו חסוי וסודי ביותר, ופרט להנהלות החברות שהינן צד להסכם וליועציהן המשפטיים, לא נמסר מידע על ההסכם לכל גורם שהוא.
2. כדי לזרז, לקצר ולהזיל את תהליך ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של חברת **לוסטיג בע"מ**, ביקש חשב החברה מרו"ח גיא, שיעביר אליו את ניירות העבודה, ששימשו אותו לצורך עריכת הביקורת של הדוחות הכספיים של שנה קודמת, ואת תכניות הביקורת והשאלונים הכלולים בהן. החשב נימק את בקשתו בכך, שבכוונתו, החל מהשנה, להכין עבור רואה החשבון המבקר את כל ניירות העבודה והפירוטים הנדרשים על ידו לצורך עריכת הביקורת, בהסתמך על ניירות העבודה, תכניות הביקורת ושאלוני הביקורת של השנה הקודמת. בגמר הכנת ניירות העבודה ועריכת הדוחות הכספיים, הציע החשב כי ימלא גם את שאלוני הביקורת עבור רואה החשבון ויעביר את כל החומר לבדיקתו ולחתירתו של רואה החשבון גיא.
3. במהלך דיון שנערך בין חברי צוות הביקורת בעת תכנון הביקורת של חברת **האחים בע"מ**, התנהל ויכוח בין חברי הצוות לעניין מהימנות ראיות ביקורת. בעוד שאחד העובדים טען כי לאור העובדה שבמערך הבקרה הפנימית נתגלו ליקויים רבים, לא ניתן להסתמך על ראיות ביקורת שתספק החברה ולכן יש לקבל ראיות ביקורת מגופים חיצוניים בלבד, טען עובד אחר כי אמירה זו הינה כוללנית מידי ולא ניתן לקבוע זאת באופן מוחלט אלא יש לשקול כל ראית ביקורת לגופה.
4. במסגרת עבודת הביקורת שאל אותך אחד מצוות הביקורת האם ניירות עבודה הם ראיות ביקורת ולהיפך.

נדרש:

א. פרט/י והסבר/י את התייחסותך לאירועים שתוארו לעיל (יש להתייחס לכל אירוע בנפרד) (2 נקודות לכל אירוע).

ב. הסבר/י את מטרת תיעוד הביקורת! (2 נקודות)

שאלה מספר 5 (9 נקודות)

תקן ביקורת 73 קובע בין היתר כי מטרת הביקורת היא לאפשר למבקר לחוות דעתו אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללים חשבונאיים מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצבו הכספי של המבוקר, תוצאות פעולותיו, השינויים בהונו העצמי ותזרימי המזומנים שלו.

נדרש :

- א. פרטי את רכיבי דוח רואה החשבון המבקר תוך הסבר מהות כל אחת מהפסקאות בדוח. התייחס/י בתשובתך לפס"ד הבנקאים ולפער הציפיות (7 נקודות).
- ב. ציין/גי מה הצפי לשינוי בנוסח דוח רואה החשבון המבקר בהתאם להצעה לתקן בנושא (2 נקודות).

שאלה מספר 6 (16 נקודות)

ענה/י בקצרה על השאלות הבאות :

1. האם רשאי רואה חשבון ישראלי לשמש כרואה חשבון מבקר של חברה הרשומה ופועלת ברוסיה ולחוות דעה על דוחותיה הכספיים? (2 נקודות).
2. האם רשאי רואה חשבון לעכב מסמכים שהועברו אליו לצורך ביצוע עבודת הביקורת? (2 נקודות).
3. האם רואה חשבון שהוא בעל הכשרה כשמאי מקרקעין רשאי לפעול בו זמנית בשני העיסוקים? (2 נקודות).
4. מהן הסנקציות שיכולה מועצת רואי חשבון בישראל להטיל על רואה חשבון שהעלים הכנסות והורשע בפלילים ובאילו נסיבות? (2 נקודות)
5. ארלון הינו חברו של רוי"ח סלק מאז ימי ביה"ס היסודי. לפני מספר ימים הכריז ארלון על כוונתו להתמודד לראשות מפלגת 'צדק חברתי'. רוי"ח סלק הודיע לארלון על תמיכתו במועמדותו ועל רצונו לאפשר לארלון להשתמש באחד מחדרי משרד רוי"ח בבעלותו וכן לקבל מהמשרד שירותי מזכירות לתקופת הקמפיין. האם רוי"ח סלק פועל בהתאם לכללי האתיקה של רוי"ח? (3 נקודות).
6. פרטי את הנושאים העיקריים אותם נדרש רואה החשבון המבקר להביא בחשבון בעת עריכת התכנון הכולל של הביקורת בהתאם לתקן ביקורת 74 בדבר תכנון (3 נקודות).
7. רואה חשבון תהילה משמשת כשותפה מנהלת באחד ממשרדי ראיית החשבון הגדולים בארץ. לאור מעמדה הציבורי, ביקשה ממנה עמותת 'מרפא לחולה' לשמש כרו"ח של העמותה בהתנדבות. האם רשאית רואה חשבון תהילה להעניק לעמותת 'מרפא לחולה' שירות זה? (2 נקודות).

בהצלחה.....

יסודות ביקורת חשבונות - חומר עזר

מרצה: רו"ח ניר זיכלינסקי

מתרגל: רו"ח אורי גרוסמן

סמסטר א' תשע"ב

מועד הבחינה: יום שני, 5.3.12 שעה 9:00

22 עמודים :

1. תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"ח-2008.
2. כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל.
3. דוח רואה חשבון המבקר – הנוסח האחד.
4. נוסח מכתב התקשרות.
5. תקני ביקורת ודיווח של לשכת רו"ח בישראל.

נספח א' - תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), תשס"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:

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 חשבון;

"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 בן 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 מדרווח 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 המדרג 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) ו-5(ב) – לרבות חזקה שהמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובירור 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 השרוטפת.

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 בוונוס 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 תאגידים 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 פירעונו, 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, רכישת או השכרת של נכס, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, 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, אופיה ותנאיה מיועדת לציבור הרחב או לציבור לקוחות – שאינו משרד 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 אוחד ברוחות הכספיים של המבוקר; ואולם האמור לא יחול על קרובו של רואה החשבון המבקר שהוא בעל עניין בהיותו דירקטור או מנהל כללי של תאגיד שבשליטת הלקוח שלא אוחד ברוחות 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 הבניות 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 מתחזה עסקי מובקר 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 ושאנו 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 שניה 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 לכלי לגבי כהונה כנושא משרה בלקוח של:

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

(ב) בן משפחתו מדרגה שניה 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.

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 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 בוררות 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 חיי העסק;

(ה) שירותי אקטואריה;

והכל, למעט חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שעניינה תכנית 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; לעניין זה, "יועץ השקעות" ו"מנהל תיקי השקעות" – כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק בייעוץ 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.

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" – אחר 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 בעבור הלקוח; לעניין זה יראו עיסוק בהנהלת חשבונות כעיסוק יחיד אף אם רואה החשבון המבקר נתן שירותים אחרים בהיקף זניח.

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 והנהגים 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 תאגידים 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.

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.

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.

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

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

*.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.

*.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 ומגיעת ניגוד עניינים של רואה חשבון מבקר.

*.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.

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

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

*.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 לאחריו.

דניאל פרידמן
שר המשפטים

כ"ז באדר א' התשס"ח (3 במרס 2008)

נספח ב' - כללי ההתנהגות המקצועית של לשכת רואי חשבון בישראל:

כללי ההתנהגות המקצועית עפ"י תקנה 60

מתקנון ההתאגדות של לשכת רואי חשבון בישראל⁽¹⁾

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.

(1) כולל תיקונים שאושרו על ידי הוועד המרכזי בישיבותיו מהיננים: 21.4.75, 28 11 04-1 15.7 01, 12.8 91, 13 5.91, 11.3.91, 4 2.91, 10 7 89, 10 1 83

- ד. (1) חבר חייב להודק לבורות בכל עניין שהועדה לפירוש כללי ההתנהגות או הוועדה ליחסי חברים החליטה שיש להודק לבורות, או בעניין שהוא בגדר סמכותו של בית הדין עפ"י פרק ג' סימנים 2, 4 ו-5 לתקנון בית הדין ושי"ר בית הדין החליט שבעניין זה יש להודק לבורות.
- (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) בורות 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 בורות עפ"י החלטה כאמור תוך זמן סביר תיראה כפגיעה בכבודו 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 יימנע מכל מעשה או מחדל העשויים לפגוע באי-תלותו במבוקר, או ממצב של ניגוד עניינים בין עיסוקו כרואה חשבון לבין עיסוקו בעיסוק אחר.
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 בפיסקה 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 "שותף" או בלעדיו.

ב. לצורך הדיון המשמעותי 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 בפיסקה א' מכלל זה באותה מידה שטבע העניין מחייב.

10. חבר לא יעסיק בראיית חשבון אדם שרשיונו בוטל עפ"י החלטת מועצת רואי חשבון לפי סעיף 12 לחוק רואי חשבון, ולא יעסיק בראיית חשבון אדם בתקופה שתוקף רשיונו הופסק. לעניין כלל זה, דין חבר שחברותו בלשכה פקעה או הופסקה זמנית עפ"י הוראות סעיף 12א(6) או 13 (ב) לתקנון - כדין אדם שרשיונו 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 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.

ג. האמור בפסקה 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.

בפסקה זו "מוסד ציבורי" - גוף הפועל על בסיס התנדבותי למטרות לאומיות או למטרות צדקה, לרבות מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 29(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 בפסקאות ב' ו-ג' מכלל זה כדי למנוע חבר מלשמש אישית בהתנדבות בתפקיד ניהולי, ארגוני או

פיקוחי במוסד ציבורי (כהגדרתו בפסקה ג' מכלל זה) שבו נהוג מילוי תפקידים כאלה על בסיס התנדבותי.

14. א. חבר לא ישתף בהכנסותיו מראיית חשבון כל איש אלא רואה חשבון. לענין 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. לענין כלל זה לא יראו כשיתוף בהכנסות תשלום דמי מוניטין למי שמוותר 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 בענין 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 לענין זה, בין השאר, אם הלקוח דרש מהחבר המסרב לנהוג בניגוד לחובתו המקצועית, או בניגוד לכל דין, או לקבוע שכרו למוטה מן הסביר והמקובל, או אם יש לחבר המסרב בקשר לאותו ענין 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.

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

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

- (1) דבר היותו רואה חשבון;
- (2) עיסוקו בראיית חשבון, בנישרין 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 בפסקאות 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 מתוך 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 בפקסימילית, 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 במוענה לפנייתו של אדם מסוים, הנועד לשימוש 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.

נספח ג' - נוסח אחיד של דוח רואה החשבון המבקר (בהתאם לתקן ביקורת 99 - נספח ה')

דוח רואי החשבון המבקרים לבעלי המניות של חברה בורסאית לדוגמא בע"מ

ביקרנו את המאזנים המאוחדים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-__% וכ-__% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-__% וכ-__% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות הבנות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

[חתימת רואה

[תאריך]
החשבון המבקר]

נספח ד' - נוסח מכתב התקשרות
(מתוך: נספח לתקן ביקורת 91)

נספח - נוסח של מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים

נוסח מכתב ההתקשרות שלהלן מבטא את יישום ההוראות שבגילוי הדעות. ניתן לערוך שינויים בנוסח זה כאשר הנסיבות הרלבנטיות מחייבות זאת ובכפוף להוראות שבגילוי הדעות.

הנוסח שלהלן מתייחס לביקורת הדוחות הכספיים של חברה העורכת גם דוחות כספיים מאוחדים וכן לביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס של אותה חברה. נוסח זה מתייחס למצב שבו אין עניינים רלבנטיים נוספים שרואה החשבון המבקר מוצא לנכון לכלול במכתב ההתקשרות (ראה סעיף 8 בגילוי הדעות).

[על נייר הפירמה של רואה החשבון המבקר]

תאריך _____

רכבוד חברת אבגד בע"מ

באמצעות

שם _____
מנכ"ל

שם _____
יו"ר הדירקטוריון

כתובת _____

ג.א.ג.

הנדון: ביקורת דוחות כספיים ודוח התאמה לצורכי מס ליום 31 בדצמבר 20XX ולשנה המסתיימת באותו תאריך

1. ביקורת הדוחות הכספיים

1.1 ביקשתם מאיתנו לבקר את המאזן של חברת אבגד בע"מ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת המאזן המאוחד לאותו תאריך ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון הנוצמי והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ומאוחדים - לשנה המסתיימת באותו תאריך (כל אלה יחד מכונים להלן "הדוחות הכספיים").

1.2 הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. אחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה הינה גם לקיים רשומות חשבוטאיות וביקורות פנימיות נאותות, לאמץ וליישם מדיניות חשבוטאית הולטת ולשמור על נכסי החברה.

- 1.3 ביקורת הדוחות הכספיים תתבסס ותבוצע במטרה להשיג מידה סבירה של בטחון (Reasonable Assurance) שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. לא ניתן להשיג באמצעות הביקורת בטחון מלא שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית.
- 1.4 הביקורת תיערך בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ג-1973¹⁴.
- ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים, בחינה של כללי החשבוונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה.
- 1.5 בשל האופי המדגמי של הביקורת ומגבלות מובנות אחרות שלה, יחד עם המגבלות המובנות של כל מערכת בקרה ודיווח, קיים סיכון שאינו ניתן למניעה כי הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לא תתגלה, על אף היות הביקורת מתוכננת ומבוצעת כאות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים.
- 1.6 ביקורת דוחות כספיים איננה מהווה חקירה שמטרתה לחשוף תרמית אפשרית (לרבות חזנאה, מעילה, זיוף, הסתרה וכו' וצ"ב) ואיננה כוללת אמצעים, שיטות ונהלים ספציפיים המשמשים בחקירה שכזו. הסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים שמקורה בתרמית גדול אף יותר מהסיכון שלא תתגלה הצגה מוטעית מהותית שמקורה בטעות.

1.7 הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים²¹.

1.8 תוצאות הביקורת ידווחו על-ידינו באמצעות דוח רואה חשבון מבקר הערוך במתכונת הקבועה בתקני הביקורת המקובלים²².

חיות הדעת אשר תיכלל בדוח רואה החשבון המבקר תתייחס לשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות הפעילות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה המסתיימת באותו תאריך.

חיות הדעות - ככל שהיא תתייחס לסכומים שיוכלו בדוחות הכספיים לנל ידי איתוד או בשיטת השווי המאונגל בגין חברות מוחזקות שהדוחות הכספיים שלהן מבוקרים על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים - תהיה מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים לגבי הדוחות הכספיים של החברות המוחזקות.

על-אף האמור במסקאות הקודמות של סעיף 1.8 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

⁽²¹⁾ כאמור בסעיף 6 ה' בגילוי הדעת, אם ישנם כללי דיווח או עריכה נוספים החלים על המבוקר מוכח דין. יש לציין את הכללים הרלבנטיים ואת העובדה שהדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים גם בהתאם להם. לדוגמה, כאשר המבוקר הינו חברה שהיא ניירות ערך חל עליה, יש להוסיף בסעיף 1.7 את המספט "כמו כן, הדוחות הכספיים צריכים להיות ערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ו-1993".

כאמור בסעיף 6 ה' בגילוי הדעת, אם ישנה מסגרת דיווח אחרת (השונה מכללי חשבונאות מקובלים) שהחלה על הדוחות הכספיים נושא הביקורת, יאמור בסעיף 1.7 כי הכנתם ועריכתם של הדוחות הכספיים צריכה להיות בהתאם לאותה מסגרת דיווח שתציין (בנוקדם "בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים").

⁽²²⁾ כאמור בסעיף 6 ה' בגילוי הדעת, יש לציין בפסקה זו של סעיף 1.8 גם דרכי דיווח נוספות העשויות לחול על רואה החשבון המבוקר (ראה הערת שוליים (4) לסעיף 6 ה' בגילוי הדעת) וכן כל דרך דיווח נוספת אשר הוסכם עליה עם המבוקר.

1.9 אגב הביקורת ושניים לעלות נושאים הקשורים לענייני בקרת העל (Governance) בחברה. במידה שיעלו נושאים כאלה, אנו נדון בהם עם הגורמים המופקדים על בקרת העל בחברה.

1.10 לצורך ביצוע הביקורת תודאו שתהיה לנו נגישות מלאה לכל רישום, תיעוד ומידע אחר שיהיה דרוש לדעתנו בקשר לביקורת.

כמו כן, תתנו לנו אישורים בכתב למצגים (לרבות תיאורי מצגים או נסיבות, הנחות, הערכות, אומדנים וכיוצ"ב) שנקבל מכם במסגרת תהליך הביקורת.

1.11 ניירות העבודה המתעדים את עבודת הביקורת הינם רכוש שלנו ושום חלק מהם אינו מהווה תחליף לרשומות חשבונאיות שעל החברה לקיים.

1.12 תחילת עבודת הביקורת מתוכננת ל_____ או בסמוך לכך. אישור הדוחות הכספיים, כפי שנמסר לנו על ידיכם, מתוכנן ל_____ או בסמוך לכך. השלמות עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידנו בקשר לביקורת.

2. ביקורת דוח ההתאמה לצורכי מס

2.1 ביקשתם מאיתנו לבקר גם את דוח ההתאמה לצורכי מס של החברה לשנת 20XX (להלן "דוח ההתאמה").

2.2 האמור לגבי ביקורת הדוחות הכספיים בסעיפים 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.9, 1.10, ו-1.11 לעיל מתייחס גם לביקורת דוח ההתאמה.

2.3 הכנתו ועריכתו של דוח ההתאמה צריכה להיות בהתאם לפקודת מס ההכנסה וחוק מס ההכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

2.4 תוצאות ביקורת דוח ההתאמה ידווחו על ידנו באמצעות חוות דעת שלנו על הדוח האמור (אשר תהיה ערוכה במתכונת המוסכמת בין לשכת רואי חשבון בישראל לבין רשויות המס).

חוות הדעת על דוח ההתאמה תתייחס לשאלה אם דוח ההתאמה נערך בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה).

על-אף האמור בפיסקאות הקודמות של סעיף 2.4 זה, במצבים מסוימים המפורטים בתקני הביקורת המקובלים יהיה עלינו להימנע ממתן חוות דעת על דוח ההתאמה.

2.5 אין בחוות הדעת שתינתן על ידינו על דוח ההתאמה כדי להבטיח שדוח ההתאמה יתקבל על דעת רשויות המס ללא עוררין.

2.6 חוות דעתנו על דוח ההתאמה מתוכננת להינתן ב_____ או בסמוך לכך. השלמת עבודת הביקורת כמתוכנן כפופה לכך שנקבל מכם בזמן הנדרש כל רישום, תיעוד ומידע אחר שיידרש על ידינו בקשר לביקורת דוח ההתאמה.

3. נבסשכם להחזיר אלינו עותק של מכתב זה אשר בשוליו תאשרו בחתימותיכם את הסכמת החברה לאמור לעיל.

בכבוד רב,

(חתימת רואה החשבון המבקר)

אנו מאשרים את הסכמת חברת אבוד בוויימ לאמור לעיל.

חתימה	חתימה
שם	שם
מנכ"ל	יו"ר הדירקטוריון
תאריך	תאריך

נספח ה' - תקני ביקורת ודיווח של לשכת רו"ח בישראל

(1) תקני ביקורת ודיווח^(*) ^(**)

א. כללי - הגדרות:

1. דין וחשבון כספי - פירושו: מאזן, דוח רווח והפסד, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים והביאורים וההערות המצורפים אליהם, שנערכו לפי רשומות המפעל.
2. הביקורת - פירושה: העבודה שעל רואה החשבון לבצע כדי שיוכל לחוות דעה באיזו מידה המאזן משקף באופן נאות את מצב העסקים לתאריך מסוים ודוח רווח והפסד משקף באופן נאות את תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה בתאריך המאזן.
3. דין וחשבון המבקר - פירושו: חוות דעתו של רואה החשבון על דין וחשבון כספי אשר בוקר על ידו.
4. תקן - פירושו: קריטריון לטיבם של נהלי הביקורת ושל הדיווח על ידי רואה חשבון על הדוח הכספי.

ב. תקני ביקורת:

5. הביקורת תבוצע על ידי רואה חשבון או על ידי עוזרים בעלי הכשרה מקצועית מתאימה.
6. רואה חשבון חייב להיות בלתי תלוי במפעל המבוקר.
7. הביקורת תבוצע בזהירות מקצועית ראויה.
8. עבודת הביקורת תתוכנן כיאות ואם רואה החשבון מסתייע בעוזרים, יקיים פיקוח נאות עליהם.

^(*) נתקבלו על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 24 במאָרס 1971 ואושרו לפירטום על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 6 באפריל 1971.

^(**) בשנת 1973 הותקנו תקנות רואי חשבון ודרך פעולתו של רואה חשבון. תש"ל-ג. 1973 המאמצים את התקנים שנקבעו ע"י הלשכה.

ב. תקני ביקורת: המשך

9. רואה החשבון יערוך סקר על מידת הבקרה הפנימית הקיימת בגוף המבוקר להלכה ולמעשה, ויביאנה בחשבון בעריכת תכנית הביקורת וקביעת חיקף הבדיקות.
10. רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים ("ניירות עבודה"), שימשו עדות לעבודה שבוצעה וביסוס לחוות דעתו.

ג. תקני דיווח:

11. דוח המבקר יציין כי:
- (1) בדיקתו של רואה החשבון נערכה לפי תקני הביקורת המקובלים;
- (2) הדין וחשבון הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו תאריך.
12. אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן 11, יסתייג, יתן חוות דעת שלילית או יימנע, לפי המקרה.
13. הדין וחשבון הכספי ייחשב כערוך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון, שקדמה לה, אלא אם כן יצוין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים, שבהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ניתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו.
14. מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי, תיחשב כנאותה אלא אם יצוין במפורש אחרת בדוח המבקר.