תקנות רואי חשבון (ניגוד ענינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), תשס"ג-2003

רבדים בחקיקה

משפט פרטי וכלכלה – הסדרת עיסוק – רואי חשבון

רשויות ומשפט מנהלי – הסדרת עיסוק – רואי חשבון

תוכן ענינים

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2 | [Go](#Seif0) | הגדרות | סעיף 1 |
| 2 | [Go](#Seif1) | נסיבות של ניגוד ענינים אפשרי או פגיעה באי תלות | סעיף 2 |
| 3 | [Go](#Seif2) | עיסוקים מיוחדים | סעיף 3 |
| 4 | [Go](#Seif3) | נסיבות המצריכות גילוי | סעיף 4 |
| 4 | [Go](#Seif4) | התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע | סעיף 5 |
| 4 | [Go](#Seif5) | שמירת הוראות | סעיף 6 |
| 4 | [Go](#Seif6) | סקירת דוחות ביניים | סעיף 7 |
| 4 | [Go](#Seif7) | תיקון תקנות התשכה | סעיף 8 |
| 4 | [Go](#Seif8) | תחולה ותוקף | סעיף 9 |

תקנות רואי חשבון (ניגוד ענינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר) (הוראת שעה), תשס"ג-2003[[1]](#footnote-1)\*

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 –

הגדרות

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

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

"החזקה" ו"שליטה" – כמשמעותן בחוק ניירות ערך, התשכ"ה-1965 (להלן – חוק ניירות ערך);

"חברה פרטית", "חברה ציבורית", "נושא משרה", "נייר ערך" – כמשמעותם בחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן – חוק החברות);

"לקוח" – המבוקר ומי ששולט במבוקר; נערכו למבוקר דוחות מאוחדים כמשמעותם בכללי חשבונאות מקובלים – גם כל תאגיד אחר המאוחד באותם דוחות מאוחדים שלגבי דוחותיו נערכת ביקורת על ידי רואה החשבון המבקר;

"מבוקר" – מי שרואה חשבון מבקר מבצע ביקורת על הדוחות הכספיים שלו;

"משרד רואי חשבון" – רואה חשבון מבקר וכן רואי החשבון המועסקים על ידו או על ידי תאגיד רואי החשבון שבו הוא שותף או חבר;

"עיסוק אחר" – לרבות באמצעות תאגיד שבשליטתו של רואה חשבון מבקר; לענין זה, "שליטה" – לרבות חזקה כי מי שמחזיק 25% מאמצעי השליטה בתאגיד ובידו היכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בתאגיד – שולט בתאגיד;

"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 שמונה לערוך ביקורת במבוקר מסוים, לרבות רואי החשבון השותפים, החברים או בעלי המניות בתאגיד רואי חשבון שבו הוא מועסק, שותף, חבר או בעל מניה וכן מי שעוסק בביקורת המבוקר מטעמו 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 מבקר העוסק בפועל בביקורת המבוקר;

"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.

2. (א) חזקה שרואה חשבון מבקר נמצא בניגוד ענינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר, אם במסגרת ביקורת שהוא עורך הוא נדרש לבקר עסק או עסקה שיש לו ענין אישי בהם, או חוות דעת או הערכת שווי שנתן במסגרת עיסוק אחר; ואולם לא יראו חזקה כאמור בחוות דעת כלכלית שנתן רואה חשבון לפני מינויו לרואה חשבון מבקר של המבוקר.

נסיבות של ניגוד ענינים אפשרי או פגיעה באי תלות

(ב) נוסף על האמור בתקנת משנה (א), חזקה כי פעולה של רואה חשבון מבקר, במסגרת עיסוקו האחר, היא פעולה בניגוד ענינים או שנפגעה אי תלותו במבוקר אם התקיים אחד מאלה:

(1) הוא קיבל מהלקוח, במהלך תקופת הביקורת, שכר, התחייבות לשכר או הטבה אחרת, המותנים בתוצאות טיפולו, בשיעור הנגזר מהתוצאה הכספית של הטיפול (להלן – הכנסה מותנית), אך למעט הכנסה מותנית שנתקבלה מבעל השליטה במבוקר, שהיקפה, בשנת הביקורת, אינו עולה על היקף ההכנסות מביקורת המבוקר באותה שנה;

(2) הוא התנה את עיסוקו בביקורת בהעסקתו בעיסוק אחר;

(3) הוא או קרובו קיימו, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות אגיד שבשליטתם, קשר כלכלי עם הלקוח, במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה; לענין זה, "קשר כלכלי" עם הלקוח – לרבות 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 כלכלי הלוואה לרואה חשבון מבקר מתאגיד בנקאי בתנאי שוק ובמהלך העסקים הרגיל, רכישת נכס, טובין או שירות, על ידי רואה החשבון המבקר, שלא כדי לסחור בהם, בתנאי שוק ובמהלך עסקיו הרגיל של המבוקר, או קבלת שכר מהלקוח;

(4) הוא או קרובו מחזיקים בניירות ערך של הלקוח בשיעור כלשהו;

(5) בן משפחתו שאינו קרובו מחזיק בניירות ערך בשיעור של 20% ומעלה בלקוח, אלא אם כן המבוקר הוא חברה פרטית אשר כל בעלי מניותיה הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון המבקר שבבן משפחתו מתקיים כאמור;

(6) 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 יחסי עובד מעביד בין הלקוח לבין רואה החשבון האמור, במהלך תקופת הביקורת או בשנה שקדמה לה;

(7) אדם ממשרד רואי החשבון השתתף או משתתף בפועל, במהלך תקופת הביקורת, בקבלת החלטות ניהוליות בעבור הלקוח.

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

עיסוקים מיוחדים

(1) עריכת דין כמשמעותה בחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961, בעבור הלקוח, למעט פעולות שנוהג לעשותן רואה חשבון;

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

(3) 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 שווי ערכם הכלכלי של נכסים, לרבות שמאות רכב ושמאות מקרקעין;

(ב) הערכת שווי ערכן הכלכלי של התחייבויות;

(ג) קיומן של זכויות בנכסים או קיומן של התחייבויות;

(ד) הערכת מצבם בפועל של נכסים;

(ה) הכנת תכנית עסקית המשפיעה על חיי העסק;

והכל, למעט חוות דעת אקראית, שלא ניתנה בידי רואה החשבון המטפל, שענינה תכנית עסקית, נכס או התחייבות שאינם מהותיים לעסקי התאגיד;

(4) 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;

(5) עיסוק כמבקר פנימי של הלקוח או מטעם המבקר הפנימי, במסגרת תפקידו כמבקר פנימי של הלקוח;

(6) כהונה של אדם ממשרד רואי החשבון כנושא משרה בתאגיד שהוא לקוח; וכן כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר, אלא אם כן רואה החשבון המבקר לא ידע על כך; לענין זה, יראו את רואה החשבון כיודע אף אם חשד ונמנע מלברר; ואולם במבוקר שהוא חברה פרטית, לא יחול האמור לעיל לגבי כהונה של קרובו או בן משפחתו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בלקוח, ובלבד שכל בעלי המניות במבוקר הסכימו בכתב לעריכת הביקורת בידי רואה החשבון המבקר שבקרובו או בבן משפחתו מתקיים האמור;

(7) עיסוק, באופן שוטף, בעבור המבוקר, כיועץ השקעות או עיסוק בעבורו כמנהל תיקי השקעות; לענין זה, "יועץ השקעות" ו"מנהל תיקי השקעות" – כמשמעותם בחוק הסדרת העיסוק בייעוץ השקעות ובניהול תיקי השקעות, התשנ"ה-1995;

(8) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שהוא חברה ציבורית;

(9) עיסוק בהנהלת חשבונות בעבור מבוקר שאינו חברה ציבורית – בידי רואה החשבון המטפל אישית.

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

נסיבות המצריכות גילוי

(1) רואה חשבון מבקר שעוסק בעיסוק אחר כמפורט להלן, ולא ניתן לכך גילוי בדוחות הכספיים או בדוח הדירקטוריון בחברה ציבורית, יינתן גילוי לכך בדוח רואה החשבון המבקר שבו נכללת חוות דעתו על הדוחות הכספיים של המבוקר:

(א) ניהול חשבונות בעבור הלקוח;

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

(ג) מתן הערכות שווי ללקוח בתקופת הביקורת;

(2) כמו כן יינתן גילוי כאמור בפסקה (1) לאלה:

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

(ב) כהונה של בן משפחתו או קרובו של רואה החשבון המבקר כנושא משרה בלקוח, אם התקיים האמור בתקנה 3(6) סיפה.

(ב) גילוי כאמור בתקנת משנה (א) יינתן גם ליחס בין הכנסותיו של רואה חשבון מבקר מעיסוקים אחרים בעבור אותו לקוח, לעומת הכנסותיו מביקורת וייעוץ מס, אלא אם כן היקף ההכנסות מעיסוקים אחרים אינו עולה על שליש מכלל ההכנסות מאותו לקוח.

5. פעולה של רואה חשבון מבקר בניגוד להוראות תקנות אלה, היא התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע.

התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע

6. תקנות אלה באות להוסיף על כל דין והוראות שניתנו או שנקבעו לפיו.

שמירת הוראות

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

סקירת דוחות ביניים

8. בתקנה 1א לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965, פסקה (6א) – תימחק.

תיקון תקנות התשכ"ה

9. תקנות אלה יחולו על ביקורת לגבי תקופות הביקורת שתחילתן ב-1 בינואר של השנים 2003 עד 2008 ולמען הסר ספק מובהר כי הן לא יחולו על ביקורת לגבי תקופת הביקורת שתחילתה ביום ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009).

תחולה ותוקף

תק' תשס"ו-2006

תק' תשס"ח-2008

מיום 8.2.2005

**תק' תשס"ה-2005**

[ק"ת תשס"ה מס' 6368](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/TAK-6368.pdf) מיום 8.2.2005 עמ' 406

9. תקנות אלה יחולו על ביקורת לגבי תקופות הביקורת שתחילתן ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) וביום ז' בטבת התשס"ד (1 בינואר 2004) וביום כ' בטבת התשס"ה (1 בינואר 2005) בלבד, ולמען הסר ספק, מובהר כי הן לא יחולו על ביקורת לגבי תקופת הביקורת שתחילתה ביום ~~כ' בטבת התשס"ה (1 בינואר 2005)~~ י"א בטבת התשס"ו (1 בינואר 2006).

מיום 16.8.2006

**תק' תשס"ו-2006**

[ק"ת תשס"ו מס' 6510](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/TAK-6510.pdf) מיום 16.8.2006 עמ' 1097

**החלפת תקנה 9**

הנוסח הקודם:

~~9. תקנות אלה יחולו על ביקורת לגבי תקופות הביקורת שתחילתן ביום כ"ז בטבת התשס"ג (1 בינואר 2003) וביום ז' בטבת התשס"ד (1 בינואר 2004) וביום כ' בטבת התשס"ה (1 בינואר 2005) בלבד, ולמען הסר ספק, מובהר כי הן לא יחולו על ביקורת לגבי תקופת הביקורת שתחילתה ביום י"א בטבת התשס"ו (1 בינואר 2006).~~

מיום 10.3.2008

**תק' תשס"ח-2008**

[ק"ת תשס"ח מס' 6654](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/TAK-6654.pdf) מיום 10.3.2008 עמ' 614

9. תקנות אלה יחולו על ביקורת לגבי תקופות הביקורת שתחילתן ב-1 בינואר של השנים 2003 עד ~~2007~~ 2008 ולמען הסר ספק מובהר כי הן לא יחולו על ביקורת לגבי תקופת הביקורת שתחילתה ביום ~~כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008)~~ ה' בטבת התשס"ט (1 בינואר 2009).

כ"ד בשבט התשס"ג (27 בינואר 2003)

מאיר שטרית

שר המשפטים

1. \* פורסם [ק"ת תשס"ג מס' 6225](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/TAK-klali-6225.pdf) מיום 6.2.2003 עמ' 486.

   תוקנו [ק"ת תשס"ה מס' 6368](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/TAK-6368.pdf) מיום 8.2.2005 עמ' 406 – תק' תשס"ה-2005.

   [ק"ת תשס"ו מס' 6510](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/tak-6510.pdf) מיום 16.8.2006 עמ' 1097 – תק' תשס"ו-2006.

   [ק"ת תשס"ח מס' 6654](http://www.nevo.co.il/Law_word/law06/tak-6654.pdf) מיום 10.3.2008 עמ' 614 – תק' תשס"ח-2008. [↑](#footnote-ref-1)