

פרק 1

יסודות הביקורת

1. יסודות הביקורת

1.1 ביקורת חשבונות, מהי?

1.1.1 הגדרות ותפקידים

ביקורת הוגדרה בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973 כ-: "הפעולות שעל רואה חשבון לעשות, כדי שיוכל לחוות דעתו בשאלה, באיזו מידה משקף המאזן באופן נאות את מצב העסקים של המבוקר לתאריך המאזן ובאיזו מידה משקף חשבון רווח והפסד באופן נאות את תוצאות הפעולות של המבוקר לתקופה שנסתיימה בתאריך המאזן".

תדריך מספר 1 של האיפ"ק משנת 1980 שעודכן בשנת 1991 קבע כי "ביקורת חשבונות היא ביקורת בלתי תלויה של מידע כספי של גוף כלשהוא בין אם הגוף הוא למטרת רווח או לא, וללא כל קשר לגודלו או לצורתו המשפטית כאשר בדיקה זאת נעשית לשם מתן חוות דעת עליו".

דהיינו, ביקורת חשבונות הינה ביקורת בלתי תלויה של מידע כספי של גוף כלשהוא כשבדיקה זו נערכה לשם מתן חוות דעת עליו.

תהליך הביקורת הינו התפקיד המרכזי של רואה חשבון, העוסק בראיית חשבון, המוגדרת על פי חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955 (להלן - "החוק") כ-: "בדיקתם, ביקורתם או אישורם של כל מאזן, חשבון רווח והפסד, חשבון הכנסות והוצאות, חשבון תקבולים ותשלומים וכל חשבון כיוצא בהם, ומילוי כל תפקיד אחר שנתייחד או שיתייחד בחיקוק לרואה חשבון, להוציא ניהול חשבונות".

מכאן, שראיית חשבון משמעותה ביקורת חשבונות ומילוי תפקידים אחרים, שהתייחדו בחוק לרואה חשבון המוגדר כ-: "מי שבידו רשיון בר תוקף לפי חוק זה".

ברור מהגדרתה של ביקורת חשבונות כי אחריותו של רואה החשבון מצטמצמת להבעת חוות דעתו על הדוחות הכספיים, ואילו אלה האחרונים הינם באחריותה של הנהלת החברה.

הנהלת החברה הינה זו שאחראית לאימוצם של עקרונות חשבונאיים מקובלים ולישומה של מערכת חשבונות ובקרה פנימית שתאפשר, בין היתר, רישומו, עיבודו ודיווחו של מידע כספי עקבי עם מדיניותה.

תהליך הביקורת מורכב מפעולות להשגת ראיות ביקורת ולהערכתן כך שיתמכו בחוות דעת מבקר החשבונות כי המידע הנכלל בדוחות הכספיים עומד בקריטריונים שנקבעו.

הגדרת ביקורת חשבונות כמתואר לעיל מציינת כי תהליך השגת הראיות והערכתן יבוצע באובייקטיביות ובאופן בלתי תלוי.

הצורך בביקורת בלתי תלויה על מידע כספי של החברה נוצר בעיקר עקב הפרדה בין הבעלות על החברה לבין ניהולה.

ביקורת כאמור מאפשרת לבעלי המניות להגן על רכושם שכן גורם בלתי תלוי מחווה דעתו על מצגי מנהלי החברה שבבעלותם, כפי שהם באים לידי ביטוי בדוחות הכספיים של אותה חברה.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.1 הגדרות ותפקידים (המשך)

הצורך האמור הולך וגובר ככל שמספר בעלי המניות בחברה גדול יותר, וכך בחברות שמניותיהן נסחרות בבורסה קיימים לעיתים אלפי בעלי מניות ואף יותר מכך המסתמכים על הדוחות הכספיים בבואם להחליט על גורל השקעתם.

מכאן, מובנת דרישת המחוקק הישראלי בסעיף 215 לפקודת החברות (נוסח חדש), תשמ"ג-1983 (להלן - "פקודת החברות" או "הפקודה") לפיה: - "חברה חייבת למנות בכל אסיפה כללית שנתית רואה חשבון או רואי חשבון שימשו במשרתם עד האסיפה הכללית השנתית שלאחריה".

הפקודה אף מחייבת את רואה החשבון להגיש את חוות דעתו על הדוחות הכספיים (או בלשון הפקודה - "תסקיר") בסעיף 211 (א):

"רואה החשבון יגיש לחברים תסקיר על החשבונות שביקר ועל כל מאזן שהובא לפני החברה באסיפה הכללית בתוך תקופת כהונתו, ויציין בתסקיר אם קיבל את כל המידע וההסברים שדרש, ואם המאזן הנדון בתסקיר נערך, לדעתו, כהלכה והוא משקף נכונה ובמדויק את מצב החברה לפי מיטב המידע שבידו וההסברים שניתנו לו ולפי המופיע בפנקסי החברה".

הצורך בביקורת חשבונות אובייקטיבית ובלתי תלויה המעלה את אמינות הדיווחים הכספיים נובע, מלבד מצד בעלי המניות, גם מצד גורמים אחרים, כגון: נושים, רשויות ממשלתיות למיניהן, עובדים וכו'. בארצות הברית, למשל, לא חלה על חברות פרטיות חובת ביקורת החשבונות. חברות כאלה נזקקות לביקורת בעיקר כאשר הן פונות לבנקים לקבלת אשראי.

סעיף 222 לפקודת החברות מגדיר את סמכויות רואה החשבון וקובע כי "רואה חשבון של חברה זכאי לעיין בכל עת בפנקסיה, חשבונותיה ובשובריה, ורשאי הוא לדרוש מאת נושאי משרה בה כל מידע והסבר שיש לו צורך בהם לשם מילוי תפקידו, להשתתף בכל אסיפה כללית של החברה, שיוגשו בה חשבונות שביקר או שמסר עליהם דין וחשבון, ולמסור כל הודעה או הסבר שנראה לו בנוגע לאותם חשבונות".

בנוסף לפקודת החברות המסדירה את העיסוק בראיית חשבון ולחוק רואי חשבון, קיימות גם הוראות בחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 (להלן - "חוק ניירות ערך") והתקנות שהותקנו על פיו.

תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים) התש"ל-1970 (תקנה 9.ב.) מחייבות לצרף לדוחות הכספיים השנתיים - בתשקיף ומידי שנה בשנה - את חוות דעתו של רואה החשבון על הדוחות הכספיים המבוקרים ועל הדוחות הכספיים המאוחדים המבוקרים. חוות הדעת תכלול גם אישור בדבר עריכת הדוחות בהתאם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970, מחייבות כי דוחות הביניים שיש להגיש על פי הוראות אותם תקנות, ייסקרו (להבדיל מביקורת) על ידי רואה החשבון של החברה (באשר למשמעות הסקירה להבדיל מביקורת ראה פרק בנושא סקירת דוחות ביניים).

כמו כן מחייבות תקנות אלה צירוף של דוח הסקירה של רואה החשבון לדוחות הכספיים ביניים של החברות.

מכאן חשיבותה של הביקורת במסגרת תהליך הפקת המידע ודיווחו לציבור המשתמשים בדוחות הכספיים!

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות ביקורת החשבונות

היסטוריונים מאמינים כי מקורם של רישומים חשבונאיים הינו בשנת 4000 לפני הספירה, כאשר האוכלוסיה במזרח הקרוב החלה ביסוד רשומות ועסקים. עיקר ענינן של אותן רשומות היה במעקב אחר תקבולים ותשלומים וגביית מיסים.

חלק אינטגרלי של קיום רישומים כאמור הינו קיום בקרה על נאותות אותם רישומים שלדעת אותם היסטוריונים, מאפיינים קדומים שלה מתוארים כבר בתנ"ך. ביחוד, הוזכר בתנ"ך, הצורך באחריות משותפת על נכסים, חשיבותם של כישורי עובדים ואמינותם, הגבלת הגישה לנכסים והפרדת הסמכויות.

במאה ה-11 התפתחה מערכת חשבונאית ממשלתית בסין שכללה גם מעקב תקציבי וביקורת של כל המחלקות של אותן רשומות ממשלתיות.

ספרי הנהלת חשבונות בשיטת הרישום הכפול הונהגו לראשונה בערי איטליה שהיוו במאה ה-14 את מרכז הסחר הבינלאומי.

הספרים התאימו בעיקרם לשיטה שתוארה בספרו של לוקה פצ'ולי - (LOCA PACIOILI) שנחשב בעיני רבים לאבי השיטה הכפולה וממציאה (הספר פורסם בשנת 1494). לוקה פצ'ולי היה נזיר איטלקי ומתמטיקאי ידוע בתקופתו.

שיטת הנהלת החשבונות שתוארה בספרו של פצ'ולי היוותה חלק מספר המוקדש ברובו למתמטיקה. עובדה זו מבטאת את ההתייחסות לשיטת הרישום הכפול כאל דרך אלגנטית ומדוייקת מבחינה מתמטית לרישום פעולות מסחריות, ולא כאל שיטת רישום מידע שימושית ונוחה גרידא.

למעשה, פצ'ולי תאר הנהלת חשבונות שהיתה קיימת זמן רב לפני פרסום ספרו. עד לתקופה זו לא התייחסו לביקורת כמושג נפרד מחשבונאות אשר התפתחה כתחום נפרד מתקופה זו ואילך.

עבודות הביקורת הקדומות בבריטניה הגדולה, שהתנהלו עוד קודם למאה ה-17, נחלקו לשני סוגים:

1. ביקורת ערים שנערכו פומבית בפני הגורמים הממונים הרשמיים ואזרחי אותן ערים שבמסגרתה האזינו מבקרי חשבונות לתוכנן של רשומות חשבונאיות כפי שבוקרו על ידי האחראי על העניינים הכספיים של אותן ערים. באופן דומה למתואר לעיל נערכה ביקורת על גילדות שהושמעו בפני חברי הגילדות. מאז גם נתייחד באנגליה הכינוי AUDITOR למבקר חשבונות (AUDIT = שמיעה) בניגוד לרואה חשבון בישראל.

2. סוג שני של ביקורת כלל בדיקה מפורטת של רישומי חיובים וזיכויים באחוזות גדולות שבסופה הוכרזו אותם רישומים כמבוקרים, בפני הלורד של אותה אחוזה.

מטרת שני סוגי הביקורת שתוארו לעיל היתה בראש ובראשונה לוודא קיומם של רישומים בדבר אמצעים שהופקדו בידי פקידים ממשלתיים או פרטיים, אך לא את נאותות אותם רישומים.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות ביקורת החשבונות (המשך)

השינויים הכלכליים בין המאות ה-16 וה-18 שגרמו להתפתחותן של ערים במקום אחוזות, מפעלים במקום גילדות ולהתפתחותו של מסחר נרחב של סחורות הביאו להתפתחותן של דרישות חשבונאיות חדשות. דרישות אלו התמקדו בבעלות על רכוש וחישוב רווחים והפסדים במונחם העיסקי.

בתום המאה ה-17 חוקק בסקוטלנד לראשונה חוק האוסר על בעלי תפקידים מסויימים לשמש כמבקר חשבונות של ערים ובכך יצר לראשונה את המודעות של העולם המערבי לצורך באי תלותו של מבקר החשבונות בגוף המבוקר.

למרות ההתפתחויות המתוארות לעיל, היה זה רק במאה ה-19 שבה הפך מבקר החשבונות לגורם נחוץ בעולם העסקים.

במשך המהפיכה התעשייתית (במאה ה-19), מפעלים תעשייתיים הפכו לקונצרנים גדולים ובעליהם החלו להשתמש בשירותיהם של מנהלים שכירים. עובדה זו גרמה להפרדת הבעלים מהניהול השוטף ולפנית הבעלים אל מבקרי החשבונות כדי להגן על עצמם מפני מעילות של אותם מנהלים, ואף עובדים אחרים בתאגיד.

במהלך המחצית הראשונה של המאה העשרים, הדגש העיקרי בתהליך הביקורת עבר בהדרגה מגילוי מעילות לבחינת נאותות הצגת המצב הכספי באמצעות דוחות כספיים. תזוזה זו בדגשים שהוקנו לביקורת חשבונות היתה תגובה לצרכיהם של מליוני משקיעים חדשים במניות תאגידים. בתחילת המאה אף חוקקו באנגליה חוקים שהטילו חובה על חברות בע"מ למנות רואה חשבון.

במהלך השנים האחרונות, גילויין של מעילות ואי סדרים החל לתפוס מקום רחב יותר בפילוסופיה של הביקורת בשל התרחבות תופעות כאמור, אך תוך הגדרת תפקידו המדוייק של המבקר בקשר עם חשיפת התופעות (ראה פרק נפרד).

1.1.2.1 נקודות ציון לתולדות הביקורת בארצות הברית

בארה"ב מכונה רו"ח - CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT - C.P.A. מדינת ניו יורק היתה הראשונה שחוקקה חוק רואי חשבון בארה"ב בשנת 1895 וזאת בשל העובדה שהון רב זרם מבריטניה לארה"ב ומבקרים רבים נשלחו מבריטניה לארה"ב כדי להגן על השקעותיהם של בעלי אותו הון. מבקרים רבים מאלה נשארו בניו יורק והיוו את הבסיס למקצוע שם. מאז 1896 הוציאה מדינת ניו יורק את המספר הרב ביותר של תעודות הסמכה לרואי חשבון. בארצות הברית מותר לאדם לעסוק בחשבונות גם כ-PUBLIC ACCOUNTANT, היינו, חשבונאי בלתי מוסמך.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות הביקורת החשבונות (המשך)

1.1.2.2 נקודות ציון לתולדות הביקורת בישראל

ראשית הופעתו של המקצוע בארץ הוא בעיקר בשנות השלושים, אחרי פרסום פקודת החברות בשנים 1921-1929.

בשנת 1931 הוקמה אגודת רואי חשבון המוסמכים בארץ ישראל שהתאגדה על פי החוק העותומני.

בשנת 1941 פורסמה פקודת מס הכנסה המנדטורית.

בשנים 1941 עד 1948 החל תהליך גיבוש דפוסי המקצוע ובכללם, הרחבת עבודתם של רואי החשבון, הגדלת אחריותם המקצועית, הקמת ועדות למשמעת ולערעורים, עיבוד תקנות עבודה ותקנות לאתיקה מקצועית.

בשנת 1948 היתה ראשית ההכרה של המדינה במקצוע - מינהלת העם קראה לחברי האגודה לסייע בארגון גביית מס הכנסה.

ההתפתחות הגדולה של המקצוע באה אחרי קום המדינה והפיתוח התעשייתי המהיר של מפעלים.

ביום 31.1.1955 נתקבל חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 (להלן - החוק) שהסדיר:

1. הקמת מועצת רואי חשבון כגוף מרכזי ועליון של המקצוע, בהרכב חמישה נציגי ממשלה וארבעה רואי חשבון שנתמנו על ידי שר המשפטים.

2. מתן רשיונות על סמך בחינות והתמחות.

3. הגנה על התואר של רואה חשבון.

תואר רואה חשבון נקבע בארץ בשנת 1956 והוא זהה לזה של ארה"ב והינו CPA (ISRAEL).

ב-9 ביולי 1956 שונה המבנה החוקי של ההתארגנות המקצועית. במקום אגודה על פי החוק העותומני קמה חברה ציבורית מוגבלת בערבות על פי פקודת החברות ושמה "לשכת רואי חשבון בישראל".

מאז 1956 היו מספר ציוני דרך בהתפתחות מקצוע ראיית החשבון והביקורת בישראל, שבמסגרתם פורסמו הנחיות, כללים, תקנות, גילויי דעת, הוקמו מוסדות וועדות שונות לאור הצורך בהתפתחות המקצוע יחד עם התפתחות המדינה. ניתן למנות מספר ציוני דרך עיקריים, כדלקמן:

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות ביקורת החשבונות (המשך)

1.1.2.2 נקודות ציון לתולדות הביקורת בישראל (המשך)

1. 4.3.1964 - אושר פירסום הנחיות לנוהלי ביקורת
2. 1965 - א. פורסמו תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), התשכ"ה-1965- ובהן נקבע, בין היתר, ש"שירותים שבתחום עיסוקו של רואה החשבון" הם השירותים המקובלים שנותן רואה חשבון דרך שירות לכל, כפי שקבע ופרסם ועד לשכת רואה חשבון בישראל בחוזר 27/65 מיום כ"ו באלול התשכ"ה (23 בספטמבר 1965).
- ב. פורסמו כללים לדיווח כספי.
- ג. הלשכה פירסמה כללים להתנהגות מקצועית כפי שנערכו מחדש.
3. 5.2.1968 - אושר פירסומו של גילוי דעת 2 בדבר הסתייגויות והימנעויות בדו"ח מבקר החשבונות.
4. 12.2.1969 - אושר פירסום הנוסח האחד של דו"ח מבקר החשבונות
5. 6.4.1971 - אושר פירסום תקני ביקורת ודיווח.
6. 25-28.10.1971 - נערכה ועידה בינלאומית ראשונה מסוגה בישראל, שנקראה "ועידת ירושלים לחשבונאות". ועידה זו סללה את הדרך לוועידות נוספות.
7. 1973 - פורסמו תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון), התשל"ג-1973- ובהן תקנה 24, שקבעה לראשונה: "מי שפעל בהתאם לתקן, להוראות או להנחיה של לשכת רואי חשבון בישראל שאינם סותרים במפורש או מכללא תקנה מתקנות אלה, רואים אותו כאילו פעל בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, אלא אם יוכח כי פעולתו בניסיונות שבהן נעשתה לא היתה סבירה".
8. 24.12.1979 - אושר לפירסום גילוי דעת 23 בדבר מתן מידע, בדו"חות הכספיים, על השפעת השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי על הרווח וההפסד של חברות.
9. 15.6.1981 - אושר פירסום גילוי דעת 26, שאימץ את התקנים של הוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASC), בתנאים שקבע.
10. 20.3.1985 - אושר לפירסום גילוי דעת 36 בדבר כללים לעריכת דו"חות כספיים מותאמים על-פי השינויים בכוח הקנייה הכללי של המטבע הישראלי, בתחולה על חברות וגופים, שלציבור יש עניין בהם או שהם בעלי היקף משמעותי.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות ביקורת החשבונות (המשך)

1.1.2.2 נקודות ציון לתולדות הביקורת בישראל (המשך)

11. 26.7.1988 - נקבע בתיקון מס' 4 לחוק רואי חשבון שהגדרת "רואה חשבון" תהיה: "מי שבידו רשיון בר תוקף לפי חוק זה".

12. 10.7.1989 - אושרו לפירסום:

א. הנחיות בדבר אי-תלות של רואה חשבון.

ב. גילוי דעת 50 בדבר עריכת דו"ח רווח והפסד מותאם במלואו

13. דצמבר 1990 הסכמה עם רשות ניירות ערך לפעול במשותף להניע חקיקה שעל-פיה יוקם בישראל מוסד יחודי ועצמאי לתקינה חשבונאית ולהאחדתה.

14. 14.1.1991 - אושר פירסום גילוי דעת 54 ונוסח משולב בדבר דין וחשבון מבקר החשבונות.

15. 13.5.1991 - אושר לפירסום:

א. כללי ההתנהגות המקצועית (נוסח משולב כולל תיקונים מהימים 21.4.75, 10.1.83, 10.7.89, 4.2.91, 21.3.91 ו-13.5.91).

ב. תדריך בדבר כללי התנהגות מקצועית לרואי חשבון בפרקטיקה במסים.

16. 1994-95 אושרו לפירסום מספר גילוי דעת חשובים:

א. גילוי דעת 57-59 - דוחות כספיים מאוחדים.

ב. גילוי דעת 58 - העסק החי.

הוקם המוסד לתקינה חשבונאית.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.2 תולדות ביקורת החשבונות (המשך)

1.1.2.2 נקודות ציון לתולדות הביקורת בישראל (המשך)

17. 1996-97 - אושרו לפירסום:

- א. גילוי דעת 63 - נוסח אחיד - דוח המבקרים.
- ב. גילוי דעת 64 - הסתמכות על מומחים.
- ג. גילוי דעת 66 - ביקורת מערכות מידע ממוחשבות (מ"מ)
- ד. גילוי דעת 67 - בקרת איכות.
- ה. גילוי דעת 68 - שווי מאזני.
- ו. גילוי דעת 69 - מלכר"ים.

1.1.3 סוגי ביקורת

בנוסף על ביקורת חשבונות, שהוגדרה לעיל, מבחינים בין מספר סוגי ביקורת, שעיקרם כלהלן:

1. ביקורת פנימית.
2. ביקורת תפעולית.
3. ביקורת המדינה.

להלן פירוט ההבדלים בין סוגי הביקורת שהוזכרו לעיל:

1. ביקורת פנימית

בראשית התפתחותה של הביקורת החיצונית (ביקורת החשבונות) היא שימשה מכשיר למניעת טעויות ואי סדרים ולחשיפתם המהירה, כפי שהוסבר לעיל.

עם הגידול בהיקף העסקים של מפעלים ועם התייקרות עלות הביקורת התברר כי הטלת תפקיד זה על הביקורת החיצונית איננו יעיל. ביקורת שמונעת טעויות ואי סדרים חייבת להיות מפורטת ושוטפת. לאחרונה אף חוקק חוק הביקורת הפנימית - התשנ"ב-1992 שמחייב גופים שונים במינויו של מבקר פנים (ראה פרק נפרד על מבקר הפנים).

הביקורת הפנימית מהווה חלק ממערך הבקרה הפנימית במפעלים. מחלקת הביקורת הפנימית משמשת כעזר להנהלה וכפופה לה.

הבקרה הפנימית (בקרה מלשון פיקוח) היא מכשיר למניעת טעויות ואי סדרים וחשיפתם המהירה (ראה פרק נפרד על בקרה פנימית).

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.3 סוגי ביקורת (המשך)

2. ביקורת תפעולית

ביקורת תפעולית פירושה ביקורת מנהלית והיא נועדה לקבוע אם הוראות ההנהלה ותקני התפעול במפעל מיושמים באופן שהחברה תשיג את מטרותיה בהתאם לתכנית התפעול שלה.

ביקורת תפעולית היא ביקורת כוללת הבאה להעריך את הארגון המינהלי, טכניקות וביצוע, כשמטרתה מדידת מידת השגת מטרות הארגון.

ביקורת זו היא רחבה בהיקפה ומקיפה את כל שטחי הארגון כולל את מחלקות היצור והשירות.

ביקורת תפעולית מבוצעת בדרך כלל על ידי מבקרים פנימיים או מבקר המדינה ורק לעיתים רחוקות על ידי מבקר חיצוני.

3. ביקורת המדינה

מבקר המדינה פועל מתוקף חוק מבקר המדינה, תשי"ח-1958 והוא אחראי לקיום ביקורת על משק הכספים וניהולו, על הרכוש ועל המינהל של המדינה ושל הגופים העומדים לביקורתו של המבקר.

במילוי תפקידו, אחראי המבקר כלפי הכנסת בלבד ואין הוא תלוי בממשלה. החוק מפרט את הגופים העומדים לביקורת והם:

א. כל משרד ממשלתי.

ב. כל מפעל או מוסד של המדינה.

ג. כל רשות מקומית.

ד. כל מפעל, מוסד, קרן או גוף אחר שהממשלה משתתפת בהנהלתם.

ה. כל מוסד, קרן, או גוף אחר שמפעל או מוסד של המדינה או רשות מקומית משתתפים בהנהלתם.

ו. כל מפעל, מוסד קרן או גוף הנתמכים במישרין או בעקיפין על ידי הממשלה או על ידי מפעל או מוסד של המדינה או על ידי רשות מקומית.

1.1 ביקורת חשבונות, מהי? (המשך)

1.1.3 סוגי ביקורת (המשך)

תפקיד מבקר המדינה:

- א. לבדוק אם כל פעולה בתחום ביקורתו נעשתה בהתאם לחוק ועל ידי המוסמך לעשותה.
- ב. לבדוק אם כל הוצאה הוצאה בתחום ההקצבה החוקית ולמטרה שלה נועדה.
- ג. לבדוק אם ההכנסות נתקבלו על פי החוק, ומותרות לפי החוק.
- ד. לבדוק אם לכל הכנסה או הוצאה יש מסמך מתאים.
- ה. לבדוק אם הנהלת החשבונות, עריכת המאזנים, וביקורת הקופה והמלאי ושיטת ניהול המסמכים הם יעילים.
- ו. לבדוק אם אופן החזקת הנכסים לשמירת הרכוש מניח את הדעת.
- ז. לבדוק אם הגופים המבוקרים נהגו בחסכון וביעילות ובטוהר המידות.

1.2 מטרת הביקורת

1.2.1 מטרה ראשית של הביקורת

1.2.1.1 כללי

מטרתה הראשית של ביקורת דוחות כספיים שהוכנו במסגרת של מדיניות חשבונאית מוכרת הינה לאפשר למבקר החשבונות לחוות את דעתו על הדוחות הכספיים שהינם משקפים באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את מצב עסקי החברה, תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה.

חוות דעתו של המבקר מסייעת לבסס את אמינות הדוחות הכספיים כמובהר קודם לכן.

משתמשי הדוחות הכספיים טועים לעיתים במטרתה של ביקורת חשבונות כאמור ומניחים כי חוות דעתו של המבקר הינה ערובה להמשך קיומו של הגוף המבוקר בעתיד וכי היא מביעה דעה על היעילות והאפקטיביות בה ניהלה הנהלת החברה את העסק (ראה גם דיון בנושא פער הציפיות).

ואולם, כמצויין בגילוי הדעת הבינלאומי בביקורת -

(OBJECTIVE AND GENERAL PRINCIPLES GOVERNING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS ISA1) אין זה מתפקידה של הביקורת לשמש אמצעי התראה מפני כשלונות עסקיים, או לשמש כלי הערכה ליעילות הניהול בתאגיד.

אמנם, בהתאם לנקבע בגילוי דעת מספר 58 של לשכת רואי חשבון בישראל, אחד משלבי הביקורת עוסק בבדיקה האם יוכל העסק להמשיך את קיומו כ"עסק חי" בתקופה של שנה מתאריך המאזן (או תקופה שהיא עד יום החתימה על דוח המבקרים - כמאוחר שבהם), אך גם ישום נוהלי ביקורת כאמור אינם ערובה להמשך קיומו של הגוף המבוקר בעתיד.

על מנת לעמוד במטרה הראשית בביקורת נקבעו מספר עקרונות ב-ISA1 הנ"ל (ובהצעה לגילוי דעת בישראל - מטרת ביקורת ועקרונות כלליים לעריכת הביקורת).

1.2.1.2 עקרונות כלליים לעריכת הביקורת על מנת לעמוד בדרישות המטרה הראשית של הביקורת

1. על המבקר לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית שפורסמו על-ידי לשכת רואי חשבון בישראל (ראה הרחבה בפרק בנושא).

כללי ההתנהגות המקצועית החלים על המבקר מטפלים בעיקר בנושאים הבאים:

- א. יושר, הגינות ורמה מוסרית שכבוד המקצוע מחייב.
- ב. הימנעות מכל מעשה או מחדל העשוי לפגוע באי תלותו.
- ג. אי גילוי דברים שהובאו לידיעת המבקר תוך כדי מתן השרות.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.1 מטרה ראשית של הביקורת (המשך)

1.2.1.2 עקרונות כלליים לעריכת הביקורת על מנת לעמוד בדרישות המטרה הראשית של הביקורת (המשך)

- ד. מתן דוחות או חוות דעת על סמך בדיקות שנערכו לפי כללים מקצועיים.
- ה. התנהגות בכבוד ובאדיבות כלפי עמיתים במקצוע.
- ו. הקפדה על רמה מקצועית גבוהה ועל מהימנות גבוהה של המסמכים ושל המידע הניתנים על ידו.
2. על המבקר לבצע את הביקורת בהתאם לתקנים ולכללים שנקבעו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל ובהתאם לדרישות החוק.
3. על המבקר לתכנן את הביקורת ולבצע מתוך גישה של ספקנות מקצועית שלפיה יתכן וקיימות נסיבות הגורמות לדוחות הכספיים להיות מוצגים באופן בלתי נאות. לדוגמה על המבקר לאסוף ראיות התומכות במידע שקיבל מההנהלה מבלי להניח מראש שמידע זה בהכרח נכון.
4. מושג נוסף הינו "היקף הביקורת" הקשור לנוהלי הביקורת הדרושים, בהתאם לנסיבות, להשגת מטרת הביקורת. על המבקר לקבוע נהלים הדרושים לעריכת הביקורת בהתאם להמלצות פרסומים מקצועיים של לשכת רואי חשבון, בהתאם לחקיקה ובהתאם לדרישות הדיווח.
5. אחד העקרונות החשובים בביקורת, המעוגן בפרסומים רבים אמריקאיים, בינלאומיים וישראליים הינו: מידה סבירה של ביטחון:
 - א. ככלל, הביקורת מתוכננת להשגת מידה סבירה של ביטחון, שאין בדוחות הכספיים בכללותם, הצגה מהותית מטעה. "מידה סבירה של ביטחון" הוא מושג הקשור לאיסוף ראיות ביקורת הדרושות למבקר כדי להגיע למסקנה שהדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מטעה מהותית. מידה סבירה של ביטחון קשורה לתהליך הביקורת כולו.
 - ב. אולם, קיימות בביקורת מגבלות מובנות (Inherent Limitation) המשפיעות על יכולת המבקר לחשוף הצגה מטעה מהותית. מגבלות אלו נובעות מגורמים שונים, כגון:
 - (1) השימוש בבדיקה מידגמית.
 - (2) מגבלות מובנות הקיימות בכל מערך חשבונאי ובכל מערך בקרה פנימית (לדוגמה, האפשרות לקנוניה).
 - (3) העובדה שמרבית ראיות הביקורת יש בהן כדי לשכנע אך הן אינן ראיות מוחלטות.

1.2 מטרות הביקורת (המשך)

1.2.1 מטרה ראשית של הביקורת (המשך)

1.2.1.2 עקרונות כלליים לעריכת הביקורת על מנת לעמוד בדרישות המטרה הראשית של הביקורת (המשך)

ג. כמו כן, העבודה המבוצעת על ידי המבקר, לצורך מתן חוות דעת, כוללת יסודות של שיפוט ושיקול דעת ובמיוחד לגבי:

(1) איסוף ראיות ביקורת, כגון החלטה לגבי האופן, העיתוי וההיקף של נוהלי הביקורת.
 (2) הסקת מסקנות המבוססות על ראיות ביקורת שנאספו, כגון: הערכת סבירות האומדנים שנעשו על ידי ההנהלה בהכנת הדוחות הכספיים.

ד. יתר על כן, אפשר שמגבלות אחרות תשפענה על מידת השיכנוע של הראיות בדבר מצגים מסויימים הכלולים בדוחות הכספיים (לדוגמה: עסקאות בין צדדים קשורים). במקרים אלה קיימים גילויי דעת המפרטים את נוהלי הביקורת שיש ליישם אלא אם:

(1) קיימות נסיבות חריגות המגדילות את הסכון שקיימת הצגה מטעה מהותית מעבר לצפוי, או

(2) קיימת ראיה שהצגה מטעה מהותית התרחשה.

6. ראוי לציין כי במסגרת הביקורת יש להבהיר כי הדוחות הכספיים הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותו של המבקר הינה לחוות דעה על הדוחות הכספיים המבוקרים. עצם הביקורת של הדוחות הכספיים אינה משחררת את הנהלת הגוף המבוקר מאחריותה.

1.2.2 מטרות משניות של הביקורת

בסעיף זה פירטנו מספר מטרות משניות שיש להשיגן בדרך להשגת המטרה הראשית בביקורת, כדלקמן:

1. חשיפת טעויות ואי סדרים

חשיפת טעויות ואי סדרים אינה מטרה ראשית של ביקורת חשבונות אלא מטרה משנית שבאה לידי ביטוי תוך כדי המהלך הטבעי של ביצוע הבדיקות.

יחד עם זאת, תוכנית הביקורת של מבקר החשבונות ערוכה כך שתחשוף טעויות ואי סדרים מהותיים העלולים להשפיע על נאותות הדוחות הכספיים.

לכן, על מבקר החשבונות לאסוף מספיק ראיות ביקורת נאותות על מנת לבחון שאכן לא היו טעויות מהותיות ביחס לדוחות הכספיים, או אם היו טעויות כאמור אזי הן תוקנו.

כפי שיוסבר בפרק בהמשך (בנושא טעויות תרמיות ואי סדרים), המכשיר לגילוי טעויות ואי סדרים כאמור שזו מטרתו הראשית הינם נוהלי הבקרה הפנימית.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.2 מטרת משניות של הביקורת (המשך)

2. חשיפת תרמיות, מעילות וזיופים

בדומה לחשיפת טעויות ואי סדרים, גם חשיפת תרמיות, מעילות וזיופים הינה מטרה ראשית של נוהלי הבקרה הפנימית ולא של הביקורת החיצונית.

בנושא זה, עצם ישום נוהלי ביקורת יכול להביא לחשיפתם של תרמיות, מעילות וזיופים (ראה גם פרק בנושא תרמיות ומעשים בלתי חוקיים).

לכן, על מבקר החשבונות לאסוף מספיק ראיות ביקורת נאותות על מנת לבחון שאכן לא היו תרמיות או אם היו אזי שהשפעתן אכן משתקפת באופן נאות בדוחות הכספיים.

3. התראה מפני כשלון עסקי

כמוסבר בגילוי דעת מספר 58 של לשכת רואי חשבון בישראל, על המבקר לנקוט בנהלי ביקורת שמטרתם להגיע למסקנה, האם העסק יוכל להמשיך את קיומו כ"עסק חי" בתקופה של שנה מתאריך המאזן (או תקופה שהיא עד יום החתימה על דוח המבקרים - כמאוחר שבהם). עצם ביצוע נהלים כאמור עשוי להביא להתראה מפני כשלון עסקי למשתמשי אותם דוחות כספיים ומכאן שאין זו מטרה ראשית.

4. לוודא דיוק הרישומים בספרי החשבונות

על מנת שמבקר החשבונות יוכל לחוות דעתו על נאותות הדוחות הכספיים הוא חייב לוודא את נאותות הרישומים בספרי הנהלת החשבונות, ומכאן שזו מטרה משנית.

5. לוודא תקינות הבקרה הפנימית

כפי שצויין קודם לכן בקרה פנימית היא מכשיר מינהלי ועיקר ענינו של מבקר החשבונות בבקרה הפנימית הוא בשל ההשלכות שיש לה על מהימנותו של הדוח הכספי.

רואה חשבון עורך סקר על הבקרה הפנימית הקיימת בגוף המבוקר על מנת להביא את ממצאיו בחשבון לצורך עבודת הביקורת שלו. מידת תקינות הבקרה הפנימית משפיעה על היקף הביקורת, על אופיה ועל עיתויה.

כלומר, סקר הבקרה הפנימית הוא מטרה משנית לשם מתן חוות דעת על הדוחות הכספיים - שהיא המטרה הראשית.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.3 מתן שירותים נלווים

רואה חשבון צובר מומחיות ונסיון בעבודתו ולכן הוא מתבקש להעניק ללקוחותיו שירותים שהם אינם ביקורת חשבונות אלא שירותים הקשורים בחשבונאות במבנה הרחב, כגון: שירותי ניהול, ייעוץ כספי ועוד.

הוועדה לפירוש כללי ההתנהגות דנה ב-1989 בנושא השירותים הנלווים ופירסמה רשימה של שירותים מקצועיים הניתנים על ידי רואה חשבון דרך שירות לכל, כדלקמן:

1. "ראיית חשבון" - כמובא בחוק רואי חשבון תשט"ו-1955.
2. כל תפקיד שנתייחד לרואה חשבון בחיקוק או שהותר לו בחיקוק.
3. ביקורת פנים.
4. הנהלת חשבונות וחשבונאות ניהולית.
5. שירותי מיסים, כולל ייצוג, לרבות במוסד לביטוח לאומי (הייצוג הוא ראיית חשבון).
6. ייעוץ מקצועי, פיננסי ומינהלי וייעוץ לארגון ושיטות.
7. שירותי מחשב.
8. ביקורת ענ"א.
9. מזכירות חברות.
10. השתתפות בהכנת תשקיפים.
11. נאמנויות, ניהול עזבונות, ניהול רכוש, כינוס נכסים, פירוק תאגידים.
12. ניהול מטעם בית משפט.
13. עריכת סקרים וחקירות.
14. הערכת שווי מניות ועסקים.
15. בורריות.
16. חברות במועצת מנהלים.
17. הדרכה מקצועית והנחלת ידע מקצועי.

נדגיש כי בכללי ההתנהגות המקצועית של הלשכה אסור לרואה חשבון לעסוק במסחר ותיווך מסחרי וזאת כדי שלא יוצרו ניגודי אינטרסים. לרואה החשבון ישנה גישה למידע בקשר לעיסקי לקוחותיו ולכן המחוקק אינו מוכן לאפשר לו לנצל אל הידע הזה לתועלתו האישית. בנוסף על פי תקנות רואה חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) התשכ"ה-1965 אסור לרואה החשבון לעסוק בשמאות.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.3 מתן שירותים נלווים (המשך)

נציין כי טיפול בנושאי מס, המצויין לעיל, מהווה גם מטרת משנה משום שבדיקת דוח ההתאמה למס מאפשרת קביעת גובה הפרשה למס בדוחות הכספיים. יתר השירותים הנלווים, כגון: ביקורת תפעולית, שיפור ויעול נהלים ויעוץ מיסים לשם חסכון בהם, אינם מטרה משנית אלא תוצר לוואי של עבודת הביקורת או עבודה מיוחדת.

נסקור חלק משירותים אלה, אך נדגיש כי רשימה זו אינה מתיימרת להיות רשימה ממצה, אלא דוגמאות בלבד:

1. שירותי חשבונאות:

שירות זה הוא תוצר לוואי של הביקורת ומתבטא בהצעות ליעול המערך החשבונאי. לעיתים מתבקש רואה החשבון ליעוץ בארגון מחלקת החשבונות והמערך החשבונאי. גם נושא התמחיר והתיקצוב נכלל במסגרת כותרת זו, היינו רואה חשבון עוזר בארגון המידע וריכוז הנתונים שימשו בסיס להנהלה לשם קבלת החלטות עיסקיות.

2. שירותי ניהול:

אלה הם שירותים שרואי החשבון נותנים בתחום שיפור ויעילות העסק על מנת שהעסק ידע לנצל את משאביו בצורה אופטימלית. מתוך הכרת עיסקי הלקוח רואה החשבון מיעץ לו בדרכי הניהול, ארגון ושיטות, בניית מערכות וכו'. כן כלולים בתחום זה יעוץ והדרכה בשטח המחשוב לרבות בחירת החומרה והתוכנה המתאימים ויישומם במערכת ענ"א.

3. שירותי מיסים:

מהווה אחד מסוגי השירותים הנלווים החשובים והנחוצים ביותר (הרחבה בנושא בפרק נפרד). התפקיד מורכב ודורש עדכון מתמיד בפרסומים הקשורים במיסים: חוקים, הצעות חוק, חוזרים, הוראות מקצועיות וכו'.

מעבר למה שהוטל על רואה החשבון על פי חוק, היינו, אישור דוח התאמה לצרכי מס, מעניקים רואי החשבון שירותי מיסים לנישומים שאינם תאגידים ואינם חייבים להעזר ברואה חשבון לשם הגשת הדוח למס הכנסה.

על פי פקודת מס הכנסה רשאים רואי החשבון לייצג את לקוחותיהם בפני פקיד השומה, דהיינו, להגיש דוחות בשמם, להופיע בשמם בעת דיונים עם פקיד השומה ולחתום בשמם על הסכמים עם פקיד השומה.

עיסוק נוסף הוא תכנון מוקדם של המס ויעוץ מהיבט מיסים לפני חתימה על הסכמים שונים. תכנון מס נכון מאפשר עריכת עסקאות בצורה שתאפשר תשלום מס מינימלי בהתאם להוראות החוק.

ראוי להדגיש שנציגי לשכת רואי חשבון בישראל מופיעים בפני ועדת הכספים של הכנסת וועדת חוקה חוק ומשפט על מנת להעיר את הערותיהם על הצעות חוק בנושאי מס.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.3 מתן שירותים נלווים (המשך)

4. סיוע בתהליך הנפקות של ניירות ערך:

רואה החשבון מלווה את הלקוח בתהליך גיוס הון במסגרת של הנפקות בארץ ובחו"ל. רואה החשבון עוסק הן ביעוץ בקשר עם הרכב ואופן ההנפקה והן בסיוע בהכנת נתונים הנכללים בגוף התשקיף.

5. יעוץ כלכלי והערכות שווי:

בתחום זה ניתנים על ידי רואה החשבון שירותי בחינת נתוני מפעלים או חברות שברצון התאגיד להשקיע בהם או למכרם, לרבות הערכת שוויים הכלכלי של אותם מפעלים או חברות.

יעוץ כלכלי עשוי לכלול גם תכנון כספי, ניתוח כדאיות ובחינת אלטרנטיבות לעסקאות שונות.

6. כינוס נכסים ופירוק חברות:

בעבר היו תפקידי כינוס נכסים ופירוק חברות נחלתם של עורכי הדין בשל הצורך בבקיאות בחוקים רלבנטיים. כיום, עקב הצורך במומחיות המצויה דווקא בידי רואי החשבון באיתור הרכבם ושוויים של נכסי התאגידים שבפירוק, לרבות ניהולם הכספי, מקובל לעיתים להפקיד תפקיד זה גם בידי רואי חשבון.

7. נאמנויות:

רואה החשבון ממונה לעיתים כנאמן להחזקת רכוש וניהולו עבור לקוחו. כמו כן, עשוי רואה חשבון להתמנות כנאמן לקרנות נאמנות הקיימות על פי חוק השקעות משותפות בנאמנות, וכן כנאמן בהחזקת מניות עבור עובדים שהוקצו להם מניות בחברה במחיר מוזל (או אופציות שמומשו על ידי אותם עובדים למניות).

8. בוררויות:

רואה חשבון (אישית - ולא הפירמה בה הוא חבר) עשוי להתמנות כבורר ביישוב סכסוכים בין צדדים שונים, בעיקר בעניינים כספיים הדורשים ידע בחשבונאות ובתורת המסחר. המינוי כבורר נעשה בהסכמת הצדדים, או על ידי בית משפט, או בדרך אחרת. נדגיש כי לאחרונה הוקם גם מוסד לבוררות של לשכת רואי החשבון בישראל.

9. מתן אישורים וחוות דעת מיוחדות:

רשויות ממשלתיות שונות דורשות כי דיווחים או תביעות המוגשים להם ילוו בדוח של רואה חשבון (ראה הרחבה בפרק על דוחות מיוחדים). אם הדרישות הינן מיוזמת השלטונות, ולא מכח חוק כזה או אחר, מדובר בשירות נלווה.

1.2 מטרת הביקורת (המשך)

1.2.3 מתן שירותים נלווים (המשך)

שאלה שהתעוררה בקשר עם העיסוק בשירותים נלווים הינה :

האם רואה חשבון העוסק בעיסוקים נלווים עוסק בראיית חשבון לפי ההגדרה בחוק רואי חשבון?

התשובה היא, בדרך כלל, לא !

לעיתים העיסוק הנלווה נתייחד בחוק לרואה החשבון ואז התשובה היא חיובית.

דוגמאות:

1. יצוג נישומים בפני פקיד השומה.
 2. אישור זכויות החתימה אצל רשם החברות.
 3. אישור ניהול ספרים - על פי הוראות ניהול ספרים.
- אלה דוגמאות לעיסוקים נלווים שנכללים בהגדרה על פי חוק.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית

1.3.1 ארגוני רואי חשבון בארה"ב ופרסומיהם

האגודה האמריקאית לרואי חשבון (או לשכת רואי חשבון בארה"ב) - המכונה American Institute of Certified Public Accountants - A.I.C.P.A.

משנת 1963 הסכימה האגודה להגביל את החברות בה ל-CPAS בלבד.

לשכת רואי חשבון בארה"ב, גוף לתקינה חשבונאית ששמו השתנה במהלך השנים, כלהלן:

ARB - Accounting Research Bulletins - 1940 - ועדת מחקר בחשבונאות. פרסומי גוף זה הינם בתוקף אלא אם בוטלו על ידי גילויי דעת אחרים.

APB - Accounting Principles Board Opinions - 1959 - ועדה לעקרונות חשבונאיים. גם גילויי הדעת של גוף זה תקפים כל עוד לא הוחלפו על ידי אחרים.

FASB - Financial Accounting Standard Board - 1973 - ועדה אמריקאית לכללי חשבונאות.

ה-FASB מהווה את גוף התקינה בענייני החשבונאות, והינו בלתי תלוי בלשכת רואי חשבון בארה"ב.

פרסומיו מכונים Financial Accounting Standard - FAS שתהליך פרסומו יתואר להלן:

1. בשלב ראשון מוצא ומופץ טיוטא לדיון (תזכיר) DISCUSSION MEMORANDUM - מסמך המפרט ומנתח את הבעיות הקשורות בנושא הנדון.
2. בשלב שני נערך שימוע פומבי PUBLIC HEARING ובו מוזמן ציבור אנשי המקצוע (רואי חשבון ותאגידים מבוקרים) להשמיע את הערותיו.
3. בשלב השלישי מופצת טיוטת גילוי דעת (הצעה לגילוי דעת) EXPOSURE DRAFT שגם היא עוברת שימוע פומבי כאמור לעיל.
4. לאחר שימוע פומבי לטיוטת גילוי הדעת נערך ומופץ גילוי דעת סופי - OPINION.

כמו כן מפרסמת לשכת רואי חשבון האמריקאית את SAS - גילויי דעת בנושאי ביקורת - Statement on Auditing Standards.

גוף נוסף שלו חשיבות רבה בתקינה חשבונאית בארה"ב הינו ה-SEC - רשות ניירות ערך בארה"ב - SECURITIES EXCHANGE COMMISSION. ה-SEC הינו גוף עצמאי בעל סמכות מעין שיפוטית המורכב מנציגים המתמנים כל אחד לתקופות זמן של חמש שנים על ידי נשיא ארה"ב בכפוף לאישור הסנאט. ל-SEC מאגר קבוע של אנשי מקצוע המורכב מאלפי מומחים ובהם עורכי דין, מהנדסים, רואי חשבון, אנליסטים וכו'.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.1 ארגוני רואי חשבון בארה"ב ופרסומיהם (המשך)

דיווחי חברות הנסחרות בבורסות לניירות ערך ברחבי ארה"ב ותשקיפיהן, נבחנים על ידי מנגנון הרשות האמריקאית ומומחיו על מנת לבחון כי קיים בהם גילוי נאות הנחוץ למשקיע סביר וכן אין בהם פרט חסר או פרט מטעה.

לרשות האמריקאית סמכות לעכב הנפקת מניות (בדומה לסמכותה של רשות ניירות הערך הישראלית) במקרה בו נמצאים ליקויים בדיווחים האמורים.

ה-SEC אימץ את ה-FAS כגילויי דעת מחייבים לישום בדוחות כספיים בארה"ב, אולם הוא פירסם דרישות מעבר לאותם גילויי דעת בשם REGULATION S-X הכוללים דרישות גילוי נאות המחייבות חברות ציבוריות בארה"ב. ה-REGULATION S-X כוללים את פירסומי הוראות סגל ה-SEC הנקראים SAB - STAFF ACCOUNTING BULLETINE.

כמו כן מפרסמת הרשות במשותף עם ה-FASB פירסומים באמצעות צוות שהוקם על ידי ה-FASB ובו משקיף מטעם הרשות. צוותים אלו מכונים - EMERGENCY ISSUE TASK FORCE - EITF.

נדגיש כי כללי החשבונאות המקובלים בארה"ב מכונים - U.S. GAAP - GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES והתקנים המקובלים בביקורת בארה"ב מכונים - U.S. GAAS - GENERALLY ACCEPTED AUDITING STANDART.

לענין דרוג חשיבות הפרסומים האמורים לעיל פורסם FAS-111, להחלפת FAS-32, שנקרא: RESCISSION OF FASB STATEMENT NO. 32 AND TECHNICAL CORRECTIONS.

בארה"ב, בניגוד לישראל, קיימת מערכת מסועפת של פרסומים מקצועיים המגדירה את הטיפול החשבונאי הנדרש במצבים שונים.

FAS-32 קבע בעבר את דרוג החשיבות שיש לתת לפרסומים שונים בקביעת הכלל החשבונאי הנאות לישום.

דרוג חשיבות הפרסומים עבר מספר שינויים, כאשר זה שבתוקף, פורסם בחודש ינואר 1992, באמצעות פרסום SAS-69 שקבע את דרוג חשיבות הפרסומים המקצועיים על פי הקטגוריות כלהלן:

קטגוריה A

FASB STATEMENTS - פירסומי הגוף לתקינה בעניין חשבונאות.
FASB INTERPRETATION - פרשנויות הגוף לתקינה בענייני חשבונאות.
APB OPINIONS - גילויי דעת של הועדה לעקרונות חשבונאיים.
AICPA ACCOUNTING RESEARCH BULLETINS - פירסומים מחקריים של לשכת רואי חשבון בארה"ב.

1.3 מבנה מקצוע ראית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.1 ארגוני רואי חשבון בארה"ב ופרסומיהם (המשך)

קטגוריה B

FASB TECHNICAL BULLETINS - פירסומים מחקריים של הגוף לתקינה בעניין חשבונאות.
 AICPA INDUSTRY AUDIT AND ACCOUNTING GUIDES (*) - מדריכי לשכת רואי חשבון בארה"ב בנושא חשבונאות וביקורת.
 AICPA STATEMENTS OF POSITION (*) - ניירות עמדה של לשכת רואי חשבון בארה"ב.

קטגוריה C

CONSENSUS POSITION OF THE FASB - ניירות עמדה של הגוף לתקינה בעניין חשבונאות.
 EMERGING ISSUES TASK FORCE - פירסומי צוות המשימה.
 AICPA ACSEC PRACTICE BULLETINS (*) - פירסומים משותפים של לשכת רואי חשבון ורשות ניירות ערך בארה"ב.

קטגוריה D

AICPA ACCOUNTING INTERPRETATIONS - פרשנויות של לשכת רואי חשבון בארה"ב.
 FASB IMPLEMENTATION GUIDES WIDELY RECOGNIZED AND PREVALENT INDUSTRY PRACTICE - פירסומי הגוף לתקינה בארה"ב לתיאור הפרקטיקה הנהוגה בענפי התעשייה השונים.

(*) אלו הפרסומים שהועדה אישרה שהיא אינה מתנגדת לתוכנם.

על פי קביעת הדירוג כאמור לעיל, ניתן לקבוע מהו הטיפול החשבונאי שיש לנקוט כאשר לא נקבעו כללים מקטגוריה A הדנים בנושא הרלבנטי. דהיינו, על המבקר לבחון אם הטיפול החשבונאי מפורט באחד מהפרסומים בקטגוריות B, C או D. אם קיימת סתירה בין האמור בפרסומים בקטגוריות השונות יש להעדיף פרסום בקטגוריה גבוהה יותר.

SAS-69 דורש מתאגיד ליישם כלל חשבונאי חדש שתקף החל ב-15 במרץ 1992 ומשתייך לקטגוריות B עד C.

נציין כי לא נקבע דירוג דומה לפירסומים מקבילים בנושאי ביקורת אך ניתן להשליך מעקרונות הדירוג לעיל גם לגבי הפירסומים הרלוונטים של כל גוף כאמור (כגון SAS, פירסומי לשכת רואי חשבון בארה"ב).

1.3.2 גופים מקצועיים בינלאומיים

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT COMMITTEE - IFAC הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון - המהווה ארגון הגג, ומורכב מוועדות שונות שתפורטנה להלן.

האיפ"ק הוקם בשנת 1977 ומטרותיו:

1. שיפור תדמית המקצוע בעולם.
2. החדרת חשיבותו של המקצוע להכרתם של גופים חשובים של הפעילויות הפיננסיות והכלכליות.
3. הפניית העוסקים במקצוע להרחבת תחומי פעולותיהם מעבר לתחום מדינתם או לאומם.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.2 גופים מקצועיים בינלאומיים (המשך)

לאיפ"ק מספר וועדות כלהלן:

1. ועדת תכנון.
2. ועדת חינוך והדרכה.
3. ועדת אתיקה.
4. ועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASC).
5. ועדה לפרקטיקות ביקורת בינלאומיות (IAPC).
6. ועדה לסקטור הציבורי.

ה-IAPC - INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE COMMITTEE, הינו ועדה המטפלת בתקני ונהלי ביקורת בינלאומיים ומפרסמת את התדריכים הבינלאומיים בביקורת (INTERNATIONAL ISA - STANDARD OF AUDITING) אשר נקרא בעבר IAG (INTERNATIONAL AUDITING GUIDELINE) ובעתיד צפוי שיקראו להם IAPS (INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE STANDART).

ה-IASC - INTERNATIONAL ACCOUNTANTS STANDARDS COMMITTEE, הינו ועדה שהוקמה בשנת 1979 ומטרותיה:

1. לנסח ולפרסם, למען עניינו של הציבור, תקנים חשבונאיים אותם יש ליישם בדוחות כספיים, ולפקח על ישומם וקבילותם ברחבי העולם.
2. לפעול ככלל לשיפור הוראות החוק, תקנים חשבונאיים ונהלים הנוגעים להצגה בדוחות הכספיים ולדאוג לתיאום ביניהם.

ליאס"ק - אוטונומיה מלאה בקביעה תקנים בינלאומיים לחשבונאות ולפרסומם מבלי מעורבות כלשהיא של האיפ"ק.

היאס"ק מפרסם את התקנים הבינלאומיים בחשבונאות (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDART- IAS).

בגילוי דעת מספר 26 של לשכת רואי חשבון בישראל אימצה הלשכה את התקנים של ה-IASC והיא רואה בהם את התקנים של הלשכה כלהלן:

"הלשכה מאמצת את התקנים הבינלאומיים בחשבונאות מטעם יאס"ק (תקני יאס"ק).

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.2 גופים מקצועיים בינלאומיים (המשך)

הכללים הבאים יחולו בדרך כלל בענין יישום תקני יאס"ק, כל עוד לא נקבע אחרת במפורש בגילוי דעת של הלשכה:

1. פורסם תקן של יאס"ק בנושא, שלגביו יש גילוי דעת של הלשכה, יחייב בכל מקרה גילוי הדעת של הלשכה, ויש להניח, שלפחות אחת מהחלופות האפשריות לפי התקנים של יאס"ק תתאים לגילוי הדעת של הלשכה. והיה אם שום חלופה מהחלופות האפשריות של יאס"ק אינה עולה בקנה אחד עם גילוי הדעת של הלשכה, יש לנהוג על פי סעיף 4 למבוא לתקני יאס"ק.

סעיף 4 האמור קובע כי:

א. על רואה החשבון לעשות כמיטב יכולתו כדי להבטיח שינתן גילוי בדוחות הכספיים על מידת אי התאמתם בדוחות הכספיים.

ב. רואה החשבון יציין את עובדת אי ההתאמה האמורה בדין וחשבון המבקר.

2. פורסם תקן יאס"ק בנושא, שאין בו גילוי דעת של הלשכה, אבל נהוג בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, ימשיך לחול הכלל החשבונאי המקובל על אף התקן של יאס"ק, ויש לנהוג לפי סעיף 4 למבוא לתקני יאס"ק האמור לעיל, אם שום חלופה מהחלופות שבתקן יאס"ק אינה עולה בקנה אחד עם הכלל החשבונאי המקובל בישראל.

אם אחת החלופות מתאימה למקובל בישראל, תמשיך לחול בישראל אותה חלופה, ואי אפשר יהיה לנהוג לפי החלופה האחרת, אם אין אותה חלופה מקובלת בישראל.

3. פורסם תקן של יאס"ק בנושא, שאין בו גילוי דעת של הלשכה ואף אין בו כלל חשבונאי מקובל בישראל, יחול התקן של יאס"ק.

הדרישות של תקני יאס"ק הן לעיתים מיזעריות, ואין להסתפק בהן בלבד, אם בישראל קיימות דרישות מפורטות יותר על פי גילוי דעת של הלשכה או על פי כלל חשבונאי מקובל בישראל.

ראוי לציין כי על אף שפרסומי היאס"ק בנושאי חשבונאות אומצו על ידי הלשכה כאמור לעיל, לא נעשה אימוץ מקביל של הפרסומים הבינלאומיים בנושאי ביקורת (ISA).

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל

1.3.3.1 מועצת רואי חשבון

ביום 31.1.1955 נתקבל חוק רואי חשבון התשט"ו 1955-.

החוק קבע כי תוקם מועצת רואי חשבון - גוף שהוא זרוע של משרד המשפטים שממונה על ביצוע חוק רואי חשבון.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.1 מועצת רואי חשבון (המשך)

במועצת רואי חשבון יכהנו החברים הבאים:

1. יושב ראש שמינה שר המשפטים (כעיקרון שר המשפטים רשאי למנות ליושב ראש המועצה ממלא מקום מבין חבריה).
2. נציג שר האוצר.
3. רשם החברות.
4. רשם האגודות השיתופיות.
5. המפקח על הבנקים או עובד בנק ישראל שמינה המפקח.
6. יושב ראש רשות ניירות ערך או חבר או עובד של רשות זו שמינה יושב ראש הרשות.
7. שישה רואי חשבון שמינה שר המשפטים לאחר התייעצות בלשכת רואי חשבון בישראל. הם יתמנו לשלוש שנים.
8. חבר בכיר של הסגל האקדמי בתחום החשבונאות במוסד להשכלה גבוהה, ששר המשפטים מינה אותו על פי המלצת המועצה להשכלה גבוהה.
9. בעל השכלה משפטית גבוהה, כמשמעותו בסעיף 25 לחוק לשכת עורכי הדין, התשכ"א-1961- שמינה שר המשפטים לאחר התייעצות בלשכת רואי חשבון בישראל.

תחום עיסוקיה של מועצת רואי חשבון:

1. הכשרה - קביעת הכישורים הנדרשים מרואי חשבון ופיקוח על התמחות.
2. קביעת כללים נורמטיביים - מייעצת לשר המשפטים בכל התקנות שהוא מפרסם מכח חוק רואי חשבון.
3. שיפוט משמעתי - כאשר רואה חשבון עובר על כללים שמחייבים אותו, או שמתנהג התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע, המועצה שופטת אותו. למועצה יש מעמד של בית משפט מחוזי וניתן לערער על פסיקתה לבית המשפט העליון.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.1 מועצת רואי חשבון (המשך)

מועצת רואי חשבון יכולה להטיל ארבעה עונשים:

1. התראה.

2. נזיפה (השונה מעונש של התראה שכן בעונש הנזיפה מפורסם שם הנענש).

3. השעייה לזמן קצוב.

4. שלילת הרשיון לצמיתות.

נדגיש כי מועצת רואי חשבון תתן רשיון רואה חשבון לאדם שנתמלאו בו כל התנאים האלה:

1. הוא בן 23 ומעלה.

2. עמד בבחינות הנערכות מטעם המועצה, או בבחינות שלא נפטר מהן - אם פטרתו המועצה ממקצתן - או שהוכיח למועצה את הכשרתו בראיית חשבון.

3. התמחה בראיית חשבון שנתיים לפחות בין בישראל ובין מחוצה לה.

4. משלם בעד הרשיון אגרה.

אולם אם מצאה המועצה שהמבקש רישיון אינו ראוי מבחינת אופיו לשמש כרואה חשבון, רשאית היא לסרב למתן רישיון אף אם נתמלאו בו כל התנאים האמורים.

1.3.3.2 לשכת רואי חשבון

ב-9 ביולי 1956 שונה המבנה החוקי של ההתארגנות המקצועית. במקום אגודה על פי החוק העותומני קמה חברה ציבורית מוגבלת בערבות על פי פקודת החברות ושמה "לשכת רואי חשבון בישראל".

לשכת רואי חשבון בישראל הינה ארגון מקצועי וגוף וולונטרי, היינו, אדם יכול להיות רואה חשבון ולא להיות חבר בלשכת רואי חשבון.

לשכת רואי חשבון פועלת לקידומו ולפיתוחו של המקצוע, תוך כדי שיפור מתמיד של רמתם המקצועית של חבריה, על ידי השתלמויות מקצועיות, כנסים ארציים ובינלאומיים הוצאת פירסומים מקצועיים ופישוט הליכים מול הרשויות השונות.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.2 לשכת רואי חשבון

המטרות שלשמן הוקמה הלשכה בהתאם לתזכיר ההתאגדות שלה הינן, בין היתר:

1. לקבל לרשותה את האקטיב והפאסיב, הרכוש וההתחייבויות של אגודת רואי חשבון מוסמכים ומבקרים בישראל (שנרשמה לפי החוק העותומני לאגודות).
2. לארגן ולייצג את בעלי הרשיון, לפי חוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, כפי שיהיה בתוקף מזמן לזמן, אשר יהיו חברי ההתאגדות, לעמוד על משמר עניני מקצוע ראית חשבון (להלן - "המקצוע") ורמת מוסר המקצוע, ולהגן על החופש, הכבוד והזכויות של חבריה.
3. לקיים פיקוח וביקורת מקצועית לגבי חברי ההתאגדות ולקבוע כללי נוהג מחייבים בכל הענינים הנוגעים לפרקטיקה המקצועית.
4. לטפל בכל השאלות והענינים הנוגעים למקצוע, ובקשר איתם לעמוד במגע הדוק עם מוסדות החקיקה וגופים אחרים במדינת ישראל, להניעם ולדרוש מאיתם קבלת והתקנת חוקים ותקנות ושימוש באמצעים אחרים הדרושים לשם קידום והגנת עניני המקצוע והשגת כל או איזה מהמטרות האחרות של ההתאגדות.
5. לטפח יחסי חברות וכבוד בין חברי ההתאגדות, לעזור, לפתח, לשפר ולקדם את המקצוע בדרכים והאמצעים המתאימים.
6. לקבל דמי הרשמה, דמי חבר ותשלומים אחרים, תרומות, מתנות, מתנות בדרך צוואה, הקדשות וכל כספים או שווה כסף אחרים לכל או איזה ממטרות ההתאגדות ולהשתמש בהם באופן שיקבע על ידי תקנות התאגדות שתהיינה בתוקף מזמן לזמן.
7. ליסד, להחזיק, לקיים ולצייד ספריות, מועדונים וסמינריונים, ולערוך, לסדר ולנהל כינוסים, שיחות, וכוחים, הרצאות ושיעורים בקשר לעניני המקצוע ולשם השתלמות בו, לבדה או בשיתוף עם מוסד או ארגון אחר.
8. ליסד ולקיים מוסדות כלכליים על ידי ההתאגדות לשם עזרה הדדית בין חבריה לבדה או בשיתוף עם מוסד או ארגון אחר.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.2 לשכת רואי חשבון

מוסדות הלשכה

1. כללי

א. תקנה 18 של תקנות ההתאגדות של הלשכה קבעה כי אלה יהיו מוסדות הלשכה:

האסיפה הכללית; הנשיא; הנשיאות הלשכה; הוועד המרכזי; מועצה מקצועית; וועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי; וועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת; הוועדות השונות; הוועדים המחוזיים; הוועדים המקומיים; בית הדין; והמועצה המייעצת.

ב. אסיפת החברים מהווה מוסד עליון של הלשכה.

ג. המוסדות של נשיא, נשיאות, וועד מרכזי מהווים למעשה את הדירקטוריון ואת הוועד הארצי המנהל את הלשכה. גופים אלו אמורים, בין היתר, על כל המינויים של כל יתר המוסדות של הלשכה, להוציא יו"ר וחברים של בית הדין ומבקר החשבונות - מאחר שאלה נבחרים על ידי האסיפה.

ד. המועצה המקצועית, הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי והוועדה לתקני ביקורת ולנוהלי ביקורת הוסמכו בתקנות הלשכה, לקבוע כללים מקצועיים בחשבונאות ודיווח כספי ובביקורת ונוהליה. קביעת כללי חשבונאות ודיווח כספי אמורה לעבור בלעדית למוסד לתקינה חשבונאית, המשותף ללשכה ולרשות ניירות ערך, עם הקמתו והפעלתו.

ה. הוועדות השונות, לרבות פורומים, צוותי משימה, נציגים וכיוצא ב מהוות את התשתית ואת כלי הטיפול החשיבתי, הגיבושי והיישומי לכל הפעילויות של הלשכה. החתכים של פעילויות אלה הם בעיקר: מקצועיים בנושאי החשבונאות וביקורת חשבונות; מקצועיים וארגונים בנושאים של מסים על ההכנסה, חוק מס ערך מוסף, חוק הביטוח הלאומי וחיקוקים אחרים; ארגוניים לרבות יחסי ציבור ויחסים בינלאומיים; כללי התנהגות; הדרכה, הכשרה ואירועי השתלמות מקצועיים וארגוניים.

ו. הוועדים המחוזיים והוועדים המקומיים נבחרים על ידי חברי המחוזות או הסניפים, לפי העניין ואחראים כלפי חברי המחוז או הסניף. נציג אחד מכל ועד מחוזי משמש גם חבר בוועד המרכזי.

ז. בית הדין הוא המוסד בלשכה שחייבים להזדקק לשיפוטו - בכל עניין שהוא בגדר סמכותם - חבר הלשכה, כל מוסד ממוסדותיה וכל מי שקיבל על עצמו את כללי הלשכה ומרותה.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.2 לשכת רואי חשבון (המשך)

מוסדות הלשכה (המשך)

1. כללי (המשך)

ח. המועצה המייעצת הינה מוסד שאליו יעביר מזכיר כבוד או יו"ר המועצה המקצועית, לפי המקרה, לידיעת חבריו הצעות החלטה בנושאים מסויימים. הנושאים: שינוי בתזכיר או בתקנות לרבות תקנות בית הדין; שינוי בכללי ההתנהגות המקצועית או החלפתם והצעות לגילויי דעת של מועצה המקצועית אשר עליהן מוצע לקבל החלטה.

2. פירוט

א. הנשיא:

נשיא הלשכה נבחר בבחירות אישיות ישירות וחשאיות אחת לשלוש שנים לתקופת כהונה רצופה אחת בלבד. הוא משמש ראש הלשכה ויושב ראש של אסיפותיה הכלליות, של הוועד המרכזי שלה, של נשיאותה ושל המועצה המייעצת שלה.

הנשיא נעזר במילוי תפקידו בעוזרים לנושאים מיוחדים דרך קבע או אד-הוק. ביועצים, במזכירים מקצועיים, בדוברות ויחסי ציבור וכיו"ב. לרשותו מנגנון ביצועי המשרת גם את הוועד המרכזי, הנשיאות והוועדות השונות הרבות והמונהג על ידי מנהל כללי המשמש גם מזכיר הוועד המרכזי והנשיאות.

תחומי הטיפול של העוזרים המיוחדים לנשיא בשנת הדוח מונים נושאים כדוגמת: נושאים ארגוניים; נושא הוועדות המטפלות בגופי תמיכה לעסקים; ענייני שכירים; קיום ערבי שאלות ותשובות חודשיים; נושא השתלמויות; שיפור תפקוד הוועדות; מעמד רואה החשבון השכיר במגזר הציבורי ונושאים של המשרד הקטן. במות התבטאות וקשר עם החברים: "דלת פתוחה"; "דבר הנשיא" בחוברות החודשיות של ה-"ידיעון"; מפגשים וזימונים יזומים; כנסי השתלמות שנתיים ועונתיים; אירועי השתלמות אחרים ופניות אישיות בכתב.

ב. הוועד המרכזי

חברי הוועד המרכזי נבחרים אחת לשלוש שנים בבחירות אישיות. נשיא שקדם, בתור שכזה, יהיה חבר הוועד המרכזי בתקופה שלאחר תום כהונתו כנשיא.

הוועד המרכזי מהווה דירקטוריון הלשכה, שהיא כאמור חברה ציבורית בערבות מוגבלת.

הוועד דן בשורה ארוכה של נושאים לקביעת מדיניות או להתווית קווי פעולה ולאישורם ולאישור קבלת חברים וגריעתם, מינויים וביטולם, העמדה לדין ועוד.

נציין כי גילויי הדעת המפורסמים על ידי הלשכה נדונים בוועדות השונות ומאושרים על ידי הוועד המרכזי.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.2 לשכת רואי חשבון (המשך)

מוסדות הלשכה (המשך)

ג. נשיאות הלשכה

נשיאות הלשכה מהווה וועד מנהל שלה. היא מורכבת מנשיא העומד בראשה, סגניו, מזכיר כבוד וגזבר כבוד.

הוועד המרכזי נעזר, דרך קבע או מדי פעם בפעם, בוועדות או בצוותים לצורך מילוי תפקידיו. בין אלה, ניתן למנות את וועדת בית הלשכה, וועדת הספרייה, צוות היגוי למיחשוב הלשכה, וועדה לטיפול בהגשת תו תקן למשרד רואה החשבון, צוותי עיסוק והשמה.

הצעת החלטה שהוועד המרכזי הגיש לאישור האסיפה הכללית היוצאת מן הכלל, מיום 6 באפריל 1995, ושעל-פיה יעלה מספר סגני הנשיא משלושה לארבעה, אושרה בהחלטה מיוחדת באותה אסיפה.

הערה: לשכת רואי חשבון בישראל חברה בפדרציה הבינלאומית של רואי חשבון (IFAC) בוועדה לתקנים בינלאומיים בחשבונאות (IASB), ובפדרציה האירופית של רואי חשבון (FEE).

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית

רשות ניירות ערך ולשכת רואי חשבון בישראל הסכימו ביניהן במהלך שנת 1994 על הקמת ישות עצמאית שתהיה מוסד לתקינה חשבונאית.

המוסד לתקינה חשבונאית יעסוק בתקינה חשבונאית שוטפת במטרה לשפר את הטיב והאמינות של המידע הכלול בדוחות הכספיים. תקינה חשבונאית שוטפת זו תכלול פרסום כללי חשבונאות ודיווח חדשים, עדכון, תיקון או ביטול כללי חשבונאות ודיווח קיימים וכן מתן תקנים חשבונאיים זמניים והבהרות מקצועיות (להלן - "תקנים חשבונאיים"). תקנים חשבונאיים שיפורסמו על ידי המוסד לתקינה יהיו כללי חשבונאות מקובלים (G.A.A.P.).

על מנת לתת תוקף מחייב לתקנים החשבונאיים שיפרסם המוסד לתקינה מחד, ועל מנת לשמר את כללי החשבונאות המקובלים בישראל מאידך, תפרסם הלשכה גילוי דעת בו יאמר, שמיום הקמת המוסד לתקינה, הכללים החשבונאיים המקובלים, יהיו אלה: כללי החשבונאות המקובלים הקיימים והתקנים החשבונאיים שיפורסמו על ידי המוסד לתקינה. תקן חשבונאי מקביל יפורסם על ידי המוסד לתקינה, מיד לאחר הקמתו.

הלשכה והרשות יקבעו את המועד לתחילת פעולתו של המוסד לתקינה, וימנעו, החל מאותו מועד מלקבוע תקנים חשבונאיים שלא באמצעות המוסד לתקינה ויפעלו יחדיו, להגשת הצעת חוק ולעיגונו בחקיקה של המוסד לתקינה.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית (המשך)

להלן מתכונת המוסד לתקינה

1. מבנה ארגוני

- א. המוסד לתקינה ינוהל על ידי ועדה מקצועית בת 7 חברים (להלן - "הועדה"), ואחד מהם יכהן כיושב ראש הועדה.
- ב. 1) יושב ראש הועדה יהיה חשבונאי מובהק שהוא רואה חשבון, אלא אם יחליטו שני הצדדים אחרת והוא יבחר לתפקידו במשותף על ידי הלשכה והרשות, לאחר התייעצות עם יו"ר מועצת רו"ח, לתקופת כהונה בת 5 שנים.
- 2) יושב ראש הועדה יהיה ממונה על פעולות הועדה.
- 3) ליושב ראש הועדה לא יהיה עיסוק נוסף על עבודתו זו זולת עבודת מחקר או הוראה במוסד אקדמאי.
- 4) שכרו של יושב ראש הועדה יהיה כשל שכרו של שופט בית משפט עליון.
- ג. חברי הועדה האחרים יבחרו אף הם לתפקידם במשותף על ידי הלשכה והרשות לתקופת כהונה בת 3 שנים.
- הרכב הועדה :
- 1) יושב ראש - כאמור בסעיף ב' לעיל.
- 2) 3 רואי חשבון בפרקטיקה, בעלי נסיון של 10 שנים לפחות. לענין זה רואה חשבון בפרקטיקה גם מי שב-5 השנים מתוך 8 שנים שקדמו למינויו היה בפרקטיקה.
- 3) 3 חברים שהם ככל שניתן בעלי השכלה ונסיון בתחום המשפטי, או בתחום הכלכלי, או בתחום המימון ושיש להם זיקה לתחום החשבונאות.
- חברי הועדה, למעט היושב ראש, ישמשו בתפקידם ללא שכר ויותר להם לעסוק בעבודות אחרות.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית (המשך)

להלן מתכונת המוסד לתקינה (המשך)

1. מבנה ארגוני (המשך)

ד. למוסד לתקינה תהיה מועצה בת 15 חברים (להלן - "המועצה"). הרכב המועצה :

- 1) חבר שישמש יושב ראש המועצה שיבחר על ידי הלשכה והרשות, לאחר התייעצות עם יו"ר מועצת רו"ח, לתקופת כהונה קצובה שתקבע.
- 2) חמישה חברים שיתמנו על ידי הלשכה.
- 3) שלושה חברים שיתמנו על ידי הרשות.
- 4) חבר שיתמנה על ידי הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ.
- 5) חבר שיתמנה על ידי לשכת התיאום של הארגונים הכלכליים בישראל.
- 6) חבר שיתמנה על ידי נציבות מס הכנסה.
- 7) חבר שיתמנה על ידי איגוד החברות הציבוריות הרשומות בבורסה.
- 8) חבר שיתמנה על ידי המפקח על הבנקים.
- 9) חבר שיתמנה על ידי המפקח על הביטוח.

יושב ראש המועצה וחברי המועצה לא יקבלו שכר בעד שירותם זה.

ה. המוסד לתקינה יעסיק בשכר סגל מקצועי קבוע שיהיה כפוף לוועדה. היקף כוח האדם יקבע על פי המוסד לתקינה ומגבלות התקציב שלו. הוועדה רשאית להסתייע בעבודתה במומחים שלא מבין עובדי המוסד לתקינה.

2. סמכויות ותפקידי המועצה

- א. ייעוץ לוועדה בקביעת מדיניות ונושאי התקינה.
- ב. ייעוץ לוועדה בקביעת סדרי קדימויות בעבודת המוסד לתקינה.
- ג. אישור תוכנית עבודה שנתית של המוסד לתקינה.
- ד. אישור תקציב המוסד לתקינה.
- ה. ייעוץ לוועדה לפי בקשתה.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית (המשך)

להלן מתכונת המוסד לתקינה (המשך)

2. סמכויות ותפקידי המועצה (המשך)

1. סמכות לדרוש מהועדה הבעת עמדה בסוגיות חשבונאיות כאמור בסעיף 4 יד' להלן.

2. סמכות למנוע כניסה לתוקף של תקן חשבונאי כמפורט בסעיף 4 ז' להלן.

3. סמכויות ותפקידי הועדה

א. הועדה תיזום ותאתר נושאים הטעונים תקינה חשבונאית או עדכון תקנים חשבונאיים קיימים.

ב. הועדה תקבע, לאחר התייעצות עם המועצה, את מדיניות המוסד לתקינה ואת סדרי הקדימויות בעבודתה השוטפת.

ג. הועדה תביא לאישור המועצה תוכנית עבודה שנתית המפרטת את הנושאים בהם יעסוק המוסד לתקינה בשנה הקרובה. נושאים שהטיפול בהם החל בשנים קודמות וטרם הסתיים או שטרם הוחל הטיפול בהם, ניתן יהיה להסירם מתוכנית העבודה של המוסד לתקינה על פי המלצת הועדה ובאישור המועצה.

ד. הועדה תיזום מחקרים בנושאים חשבונאיים בעלי חשיבות לציבור המשתמשים בדוחות הכספיים.

4. תהליך קביעת תקנים חשבונאיים

א. הועדה תפרסם ברבים נוסח להצעת תקן חשבונאי. בנוסח שיפורסם יצוינו נושא הצעת התקן החשבונאי, המקומות והמועדים בהם ניתן לקבל עותק מהצעת התקן החשבונאי והמקומות והמועדים בהם ניתן למסור הצעות או הערות להצעת התקן החשבונאי.

ב. הועדה תעודד, בכל דרך שתמצא לנכון (לרבות שימוע ציבורי) מתן תגובות והערות להצעת התקן החשבונאי שתפורסם על ידה.

ג. הועדה תבחן את התגובות להצעת התקן החשבונאי ותקבע את השינויים הדרושים לדעתה, אם בכלל, בהצעת התקן החשבונאי.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית (המשך)

להלן מתכונת המוסד לתקינה (המשך)

4. תהליך קביעת תקנים חשבונאיים (המשך)

- ד. הועדה תאשר תקן חשבונאי ובלבד שחלפו לפחות שלושה חודשים ממועד הפרסום ברבים של הצעת התקן החשבונאי. במקרים מיוחדים, יכול שתקבע על דעת המועצה, תקופת זמן קצרה מזו.
- ה. תקן חשבונאי יחשב על ידי המוסד לתקינה אם תמכו בו לפחות חמישה מבין שבעת חברי הועדה.
- ו. תקן חשבונאי יפורסם ויחשב לתקן חשבונאי מחייב רק לאחר חלוף 30 יום מיום אישורו על ידי המוסד לתקינה, ובתנאי שהרשות, הלשכה או המועצה לא פעלו כאמור בסעיף ז' להלן. תקן חשבונאי יפורסם ברבים וילווה בדברי הסבר ודוגמאות ככל שידרשו.
- ז. הרשות או הלשכה רשאיות, לעכב כניסה לתוקף של תקן חשבונאי שאושר ופורסם על ידי המוסד לתקינה תוך תקופה של 30 ימים מיום פרסום התקן החשבונאי על ידי המוסד לתקינה, ולתקופה שלא תעלה על שלושה חודשים מיום פרסום התקן החשבונאי על ידי המוסד לתקינה.
- ח. המועצה רשאית תוך תקופת 30 יום ממועד אישור התקן החשבונאי על ידי המוסד לתקינה, כאמור בסעיף ו' לעיל, או תוך תקופת העיכוב על-ידי הרשות או הלשכה, כאמור, למנוע כניסה לתוקף של תקן חשבונאי, ובלבד שהחלטה כאמור תתקבל ברוב של 11 מבין 15 חברי המועצה. דברי העיכוב או מניעת התוקף והנמקתם יפורסמו ברבים, בדרך שתקבע.
- ט. הועדה רשאית לפרסם תקן חשבונאי זמני לשם בחינת ההסדר המוצע טרם יקבע כתקן חשבונאי.
- י. תהליך הקביעה והפרסום של תקן חשבונאי זמני יהיה זהה לאלה של תקן חשבונאי, ואולם בנסיבות מיוחדות ובאישור המועצה, רשאית הועדה לסטות מתהליך זה ובלבד שדבר הסטייה מתהליך זה והסיבות לה יפורסמו ברבים.
- יא. תוקפו של תקן חשבונאי זמני לא יעלה על שנה מיום פרסומו ואולם, בנסיבות מיוחדות, רשאית הועדה להאריך את תוקפו לתקופות נוספות כשכל אחת מהן לא תעלה על השנה.
- יב. תקן חשבונאי זמני יחשב לתקן חשבונאי מקובל לעריכת דוחות כספיים.
- יג. הועדה רשאית לפרסם מעת לעת, כפי שתמצא לנכון, הבהרות בדבר פירושו של תקן חשבונאי או תקן חשבונאי זמני.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.3 הקמת המוסד לתקינה חשבונאית (המשך)

להלן מתכונת המוסד לתקינה (המשך)

4. תהליך קביעת תקנים חשבונאיים (המשך)

יג. הבהרה שפורסמה כאמור בסעיף יב' היא תוקפה כתוקף התקן החשבונאי או התקן החשבונאי הזמני אליהם היא מתייחסת, ותקופת תוקפה כתקופת תוקפם אלא אם כן נקבע בה אחרת.

יד. על פי פניה לועדה של המועצה, הרשות או הלשכה היא על הועדה לדון ולהביע עמדתה בסוגיות חשבונאיות שיוצגו בפניה. הבאת עמדה כאמור תעשה תוך פרק זמן קצר ככל האפשר ובלבד שלא יעלה על שלושה חודשים. הבעת העמדה תפורסם ברבים ותוקפה מיום פרסומה כתקן החשבונאי.

5. מימון

תקציב המוסד לתקינה ימומן על ידי הגופים המשתתפים בו.

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.)

1. כללי

מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות אושרה על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 26 בדצמבר 1994 על-פי המלצת המועצה המקצועית. האשנב לפרקטיקה המתפרסם במסגרת בטאון רואה חשבון והעוסק אף הוא בסוגיות שונות ימשיך לפעול כבעבר.

2. הקמת צוות משימה (להלן: הצוות)

א. הוקמה מסגרת ונקבעו כללים לשם מינויים והפעלתם של צוותי משימה למתן חוות דעת בסוגיות אשר יתעוררו ואשר יש להן השלכות על יישומם של כללי החשבונאות בדוחות הכספיים. סוגיות אלו, יכול שיתעוררו כאשר, במקרה מסויים, אין תשובה מספקת בהנחיות המקצועיות המחייבות בישראל, ויכול שיתעוררו קבע שינויים בתנאי המשק התפתחויות בפעילויות עסקיות, או, עקב נסיבות מיוחדות בגוף המדווח המחייבות פרשנות של הנחיות קיימות כדי למנוע עיוותים או פרטים מטעים.

ב. תפקידם של צוותים אלה הוא לדון בסוגיות כאמור אשר יובאו בפניהם על ידי רואה חשבון, וליתן חוות דעת על פתרונן. חברי הצוות יהיו אנשים הבקיאים בתורת החשבונאות הלכה למעשה, ופעילים במסגרות אשר בהן הם ערים עדכנית להתפתחויות המשפיעות על הדיווח הכספי. סדרי המינוי ומתן חוות הדעת ומידת תוקפה של חוות הדעת יפורטו להלן. חוות דעת כאמור, מיועדת לסייע לרואה החשבון בסוגייה חשובה שנתקבל בה, ואשר יש בה עניין לציבור של רואי חשבון או עניין של מדווחים. משתפורסם חוות הדעת, היא תוכל לסייע לכלל רואי החשבון והמדווחים.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.) (המשך)

2. הקמת צוות משימה (להלן: הצוות) (המשך)

ג. אין צוותי המשימה האמורים לדון בנושאים המיועדים ל"אשנב לפרקטיקה" (להלן: אשנב). "אשנב" מיועד לייעץ לחברים ולהשיב לשאלותיהם בנושאי חשבונאות וביקורת המתעוררות במהלך העבודה ואשר מצויה להן תשובה בהנחיות הקיימות ובספרות המקצועית. צוותי המשימה ידונו בסוגיות אשר אין להן תשובה מספקת בהנחיות ובספרות המקצועית, או שנסיבות המקרה מחייבות פרשנות של הנחיות קיימות.

3. מינוי הצוות

א. יושב ראש המועצה המקצועית (להלן: יו"ר המועצה), ובהעדרו - מי שמונה על ידו לכך, ימנה צוות משימה לכל סוגייה שבגינה תתבקש חוות דעת דחופה בעניין פרשנותם או יישומם של כללי חשבונאות מקובלים, כאמור לעיל.

ב. יו"ר המועצה יוכל למנות מיוזמתו צוות משימה בסוגייה שאותרה, גם אם לא נתעוררה בקשה למקרה מסויים, אם יש בה עניין דחוף לציבור מדווחים או לציבור רואי החשבון, והסוגייה היא בגדר הסוגיות שבמסגרת תפקידם של הצוותים לפי האמור בהנחיות אלו.

ג. יו"ר הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי ויו"ר הוועדה לתקני ביקורת ולנוהלי ביקורת, כפי שיהיו מעת לעת, יהוו גוף מייעץ אשר בו יוכל להיוועץ יו"ר המועצה בכל שימצא לנכון. יו"ר המועצה רשאי למנות חברים נוספים לגוף המייעץ.

ד. יו"ר המועצה, לאחר התייעצות עם הגוף המייעץ, ימנה את חברי הצוות מתוך חברי המועצה המקצועית, חברי הוועדה לכללי חשבונאות ודיווח כספי וחברי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת. יו"ר המועצה ימנה יו"ר לצוות מתוך חבריו. כעקרון, יהיה זה צוות פנים-לשכתי ואולם רשאי יו"ר המועצה, לאחר התייעצות עם הגוף המייעץ, לכלול בו חבר אחד שאינו חבר הלשכה, או אינו חבר המועצה והוועדות האמורות, ובלבד שמספר חברי הצוות לא יעלה על האמור בדרכי פעולה אלה.

4. תפקיד הצוות

הצוות ידון בבקשות לחוות דעת בסוגיות מקצועיות מהותיות דחופות בנושאים של חשבונאות, המתעוררות אגב ולצורך דיווח כספי. הוא יגביל את חוות דעתו לנסיבות ולעובדות שיוגדרו וחוות הדעת תתיחס אליהן בלבד.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.) (המשך)

5. הרכב הצוות

א. הצוות ימנה שלושה או חמישה חברים, כפי שיקבע יו"ר המועצה בהתחשב במורכבות הסוגייה ובהיקף השלכותיה.

ב. מנה הצוות שלושה חברים, תתקבל החלטתו פה אחד, מנה הצוות חמישה חברים, תתקבל החלטתו ברוב של ארבעה ואם לא יושג רוב כזה, ידווח הצוות ליו"ר הועדה כי לא הושגה הסכמה מספקת למתן חוות דעת.

לא השיג הצוות הסכמה כאמור, רשאי יו"ר המועצה, לאחר התייעצות בגוף המייעץ, למנות שני חברים נוספים. צוות זה, בן שבעה חברים, יוכל לקבל החלטתו ברוב של חמישה חברים מתוך השבעה. אם רוב זה לא הושג, נותרת הבעייה לפתרון במסגרת הוועדות והמועצה של הלשכה בנהלים המקובלים. יו"ר המועצה ידווח על תוצאות הדין לחבר שפנה לבירור הסוגייה.

ג. הצוות יגיש את מסקנותיו בכתב ליו"ר המועצה. החלטת הצוות תהא מנומקת. חבר צוות לא יימנע, ואם יתנגד - ינמק את התנגדותו ואם לא נימק את התנגדותו יראהו כמי שלא השתתף בצוות ויו"ר המועצה ימנה אחר במקומו, או ימנה צוות אחר.

ד. הצוות לא יכלול רואה חשבון שנטל חלק בביקורת הדוח הכספי האחרון של החברה, שביחס לדוחותיה התעוררה הסוגיה הנדונה, או דוחות לתקופות שנכללו בשתי שנים שקדמו לתקופה של הדוח הכספי האחרון. הצוות לא יכלול רואה חשבון אשר, על-פי הכללים המתייחסים לתאגיד שחוק ניירות ערך חל עליו, לא היה נחשב בלתי תלוי בתאגיד.

6. תוקף חוות הדעת

דין חוות הדעת כדין מיטב שיקול הדעת של רואה חשבון בלתי תלוי, בנסיבות המקרה, כל עוד לא שונתה על ידי הנחיה מקצועית אחרת המחייבת בישראל. חוות הדעת תינתן בכתב לרואה החשבון שפנה כאמור. יחד עם זאת, אין בה כדי לחייב את המבקש, ועליו נותרת האחריות להחלטה שיקבל. זכותו להסתייע בחוות הדעת בדומה להסתייעותו בספרות מקצועית מקובלת.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהילה הבינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.) (המשך)

7. בקשה לחוות דעת

א. בקשה לחוות דעת תוגש על ידי חבר הלשכה המשמש מבקר חברה שבקשר לדוח הכספי שלה נתעוררה הסוגייה. יו"ר המועצה רשאי לכבד פנייה של רואה חשבון מטעם רשות ממשלתית אם תהיה כזאת, לקבלת חוות דעת של צוות משימה בסוגייה העומדת במבחנים שנקבעו בסעיף 2 לעיל.

ב. הבקשה לחוות דעת תוגש בכתב, ותכלול בין השאר:

- 1) הצגה מפורטת של הסוגייה והשאלה שנתעוררה.
- 2) פרוט מלא ומראי מקום לחומר הרקע המתייחס לסוגייה.
- 3) פירוט מלא של העובדות והנסיבות.
- 4) עותקים של הדוחות הכספיים ומסמכים אחרים המתייחסים לסוגייה (לרבות - במקרה המתאים - טיוטת תשקיף).
- 5) חומר אחר כפי שיתבקש על ידי הצוות.
- 6) וכן הנמקה שמתן חוות הדעת היא אכן במסגרת סמכויותיו של צוות משימה כאמור לעיל והיא דרושה בדחיפות ועשויה להיות מעניינת של ציבור רואי חשבון או של מדווחים כאמור בסעיף 2.

ג. יו"ר המועצה יבחן את נימוקי הבקשה, וימנה צוות משימה אלא אם, לאחר שבחן את נימוקי הבקשה, הגיע למסקנה שאין להענות לה, משום שאין היא במסגרת תפקידי הצוות כאמור בסעיף 2 לעיל, או משום שהסוגייה נתונה במחלוקת במהלך דיון.

8. דיוני צוות המשימה

א. החבר שביקש את חוות הדעת זכאי להיות נוכח כמשקיף בדיוני הצוות ולהביע דעתו. במקרה של פנייה על ידי רשות ממשלתית, יהיה רואה חשבון מטעמה זכאי להיות נוכח כמשקיף בדיוני הצוות. יו"ר הצוות רשאי להקנות זכות לרואה חשבון נוסף להיות נוכח כמשקיף ולהביע דעתו, אם היה אותו רואה החשבון מעורב בסוגייה. למשקיפים לא תהיה זכות דעה. נוכחותם לא תותר בדיונים שיו"ר הצוות קבע כפנימיים. אלה יקוימו רק בקרב חברי הצוות.

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה בינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.) (המשך)

8. דיוני צוות המשימה (המשך)

ב. הצוות רשאי להימנע מדיון או ממתן חוות הדעת באחת או יותר מאלה:

- 1) הסוגייה איננה במסגרת משימותיו של הצוות כאמור בסעיף 2.
- 2) החומר שהוגש לצוות לוקה בחסר.
- 3) לדעת הצוות לא ראוי שהוא ידון בסוגייה, מנימוקים שיפרט.
- 4) הסוגייה נמצאת בחילוקי דעות במהלך דיון, ולדעת הצוות מן הראוי שלא יטפל בה.

9. מתן חוות הדעת

א. יו"ר המועצה יקבע את המועד שעדיו על הצוות להגיש לו את חוות דעתו. לא נקבע מועד כאמור, יהיה על הצוות להגיש את חוות דעתו תוך 25 ימי עבודה. לא יכול הצוות לחוות דעתו עד המועד כאמור, יודיע על כך בכתב ליו"ר המועצה ולצדדים. יו"ר המועצה רשאי להאריך את המועד למתן חוות הדעת.

ב. חוות הדעת תינתן כהחלטה מוגבלת לנסיבות שיפורטו בה ותיחתם על ידי חברי הצוות. יו"ר הצוות יגיש את חוות הדעת ליו"ר המועצה והלה ידאג להעברתה לפונה.

ג. לכל חוות דעת, שהחלטה בגינה נתקבלה ברוב כאמור לעיל, יינתן פירסום ללא ציון שמות הצדדים המעורבים וללא ציון מידע שיכול לזהותם. ברם רשאי יו"ר המועצה לעכב את הפירסום, תוך הגשת הודעה מפורטת ומנומקת לנשיא הלשכה עד להכרעה שתגובש בהתייעצות הנשיא עם יו"ר המועצה והגוף המייעץ ליו"ר המועצה.

משניתן פירסום לחוות הדעת, רשאי רואה חשבון או מדווח מציינו. הפירסום ייחתם על ידי יו"ר המועצה, ובסיפא יאמר:

"חוות דעת זו ניתנה על ידי צוות רואי חשבון, שמונה בהתאם להנחיות לשכת רואי חשבון בדבר הטיפול בשאלות בסוגיות חשבונאיות מזדמנות. הצוות מנה _____ חברים וחוות הדעת נתקבלה פה אחד/ברוב של _____ ובהתנגדות של _____ ודינה הגין מיטב שיקול הדעת של רואה חשבון בלתי תלוי".

1.3 מבנה מקצוע ראיית החשבון בארץ, בארצות הברית ובקהיליה בינלאומית (המשך)

1.3.3 מבנה המקצוע בישראל (המשך)

1.3.3.4 מסגרת לטיפול בסוגיות חשבונאיות מהותיות מזדמנות - דרכי פעולה (דוגמת E.I.T.F.) (המשך)

10. אי פגיעה בסמכויות

שום דבר מהאמור לעיל לא יתפרש כפוגע בסמכויות כל גוף הנתונות לו על-פי דין, או על-פי תקנות הלשכה.

11. מינהלה ותקציב

א. לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: הלשכה) תמנה מרכז מקצועי בשכר. מרכז כאמור ימונה מתוך אנשים שעליהם המליץ, מבחינה מקצועית, יו"ר המועצה לאחר התייעצות בגוף המייעץ. המרכז יהווה כתובת לקבלת פניות, יבדוק את שלמות החומר שנתקבל, ירכז את חומר הרקע המתאימה, ויעביר את החומר, בצירוף הערותיו, ליו"ר המועצה. המרכז ישתתף בישיבות הצוותים כמזכיר וכמשקיף, ינהל פרטיכל הדיונים ויסייע בניסוח ההחלטות.

ב. הלשכה תעמיד לרשות צוותי המשימה את ספרייתה המקצועית ושירותי מזכירות ומחקר כפי שיידרש. היא תקבע דמי בקשה לכיסוי הוצאותיה.

ג. יו"ר המועצה רשאי לקבוע נהלים לעבודת הצוות מידי פעם בפעם, כפי שיידרש.

