

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן ביקורת (ישראל) 3500

### ב ד ב ר

## דוחות מיוחדים של רואי חשבון

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 7 על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 2 באוגוסט 1972 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 4 בספטמבר 1972. תקן ביקורת שתיקן אותו אושר כתקן ביקורת 70 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 19.4.1999 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 10.3.1999 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 19.4.1999. תקן ביקורת זה נכלל במסגרת פרויקט הארגון מחדש של התקינה הישראלית בביקורת. פרסומו במסגרת זו אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום XXX ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום XXX ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום XXX.

### מבוא

1. רשויות ממשלתיות ומוסדות אחרים מבקשים לעתים אישור של רואה חשבון על דוחות שהוכנו עבורם על ידי לקוחותיו כגון:
  - דוח על המחזור לצורך חישוב סכום מס בולים;
  - תביעה לקבלת תמריצי יצוא או להחזר מכס;
  - בקשות למענקים;
  - דוחות על ביצוע השקעות;
  - תביעות לתמיכה במחיר מכירה (סובסידיה).
2. כן מתבקש רואה חשבון לאשר נתונים סטטוטוריים של חברה כגון הון מניות, שעבודים, רשימת מנהלים, בעלי זכות חתימה וכו'.

3. בתקן ביקורת זה דוח של רואה חשבון הבא לענות על הדרישות הנ"ל ייקרא "דוח מיוחד".
4. תקן ביקורת זה אינו דן בדוח של רואה חשבון על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים.
5. הבעיות המתעוררות במתן דוחות מיוחדים הן, בדרך כלל, כדלקמן:
- (1) ההבחנה בין אחריות רואה החשבון לבין אחריות הלקוח;
  - (2) המינוח בו ישתמש רואה החשבון, כגון: "חוות דעת", "דיווח" או "אישור";
  - (3) דוחות מיוחדים המתבקשים בקשר לדיווחים של הלקוחות בעניינים שאינם בתחום עיסוקו של רואה החשבון כגון דיווח על המטרה שלשמה נרכשו טובין כלשהם, או על אופן השימוש בהם;
  - (4) ניסוח הדוח המיוחד נקבע לעתים מראש על ידי הרשות המבקשת אותו ואינו ערוך כראות.

### המלצות

6. האחריות הראשונית לתוכן הדוח מוטלת על הלקוח המבקש את הדוח המיוחד ולכן עליו לאשר בחתימתו את נכונות הדוח.
7. אחריות רואה החשבון היא על הדוח המיוחד, שבו הוא מחווה את דעתו על נאותות הדוח של לקוחו.
8. רואה החשבון ייתן דוח מיוחד רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו המקצועי.
9. הדוח המיוחד ינוסח בצורה בהירה ובאופן שאינו משתמע לשתי פנים. יש להימנע משימוש במונחים העלולים להטעות.

10. א (א) הדוח המיוחד ייערך וינוסח במתכונת דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים ויכלול את כל המרכיבים הכלולים בדוח רואה החשבון המבקר בשינויים המחוייבים לפי העניין.

(ב) בהתאם לכך, הדוח המיוחד יכלול את המרכיבים הבאים:

#### פיסקת מבוא

פיסקה זו תכלול זיהוי של הדוח והבחנה בין אחריות ההנהלה לדוח לבין אחריות רואה החשבון לחוות דעה עליו.

#### פיסקת היקף הביקורת

בפיסקה זו יש להתייחס לביצוע הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אך אין לציין את המילים "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973", באשר תקנות אלו חלות רק על דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים.

הפיסקה תכלול את כל המרכיבים הכלולים בפיסקה המקבילה בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים, ובלבד שהם רלוונטיים בנסיבות הדוח המיוחד.

כך למשל:

- אין צורך לאזכר בפיסקה זו "...בין שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים ובין שמקורה בהטעיה הכלולה בהם", וניתן להסתפק באמירה כי מטרת הביקורת היא "...להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוח הצגה מוטעית מהותית".
- אם נדרשת בדיקה מלאה של המצגים שבדוח, אין לציין כי "ביקורת כוללת בדיקה מדגמית...".
- אם הדוח משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים (או על בסיס כללי חשבונאות אחרים שהוסכמו), אין לציין כי "...ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו..."
- אם הדוח אינו מבוסס על אומדנים חשבונאיים אין לציין "...ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו..."

<sup>א</sup> הסעיף חל על דוחות מיוחדים של רואי חשבון הנחתמים לאחר 31 בדצמבר 1999.

**פיסקת חוות הדעת**

יש לנסח את פיסקת חוות הדעת בהתאם לנסיבות העניין, דהיינו - יש לציין כי הדוח משקף באופן נאות את המצגים הכלולים בו בהתאם לבסיס עליו מושתת הדוח. אם הדוח משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים<sup>2</sup>, יש לציין את הבסיס שעליו מושתת הדוח ולא את כללי החשבונאות המקובלים.

בפיסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח רואה החשבון המבקר כאמור. זאת מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של ודאות עובדתית אשר לא ניתן לספק בדרך הרגילה של ביקורת רשומות, וכן מאחר שרואה החשבון אינו יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לכל העובדות שמאחורי הרשומות.

11. האמור בסעיף 10 אינו חל על דוח מיוחד הבא להעיד כי נתון פלוני מתאים לאמור במסמך כלשהו או ברשומות כלשהן. במקרים אלו יוכל רואה החשבון להשתמש במונח "אישור", שהרי אין הוא מאשר נאותות או נכונות הנתונים עצמם, אלא רק את התאמתם, כאמור, ולכן יציין רואה

החשבון את המסמכים או את הרשומות עליהם התבסס באישורו.

על סוג זה של דוחות מיוחדים (להלן - אישורים) נמנים בדרך כלל אישורים על נתונים סטטוטוריים, לרבות פרוטוקולים, של חברה.

אין האמור בא לגרוע מחובת הזהירות המוטלת על רואה חשבון ואל לו להוציא אישורים, כאמור, כל עוד לא הניח את דעתו בדבר מהימנות הנתונים או הרשומות עליהם הוא מתבסס.

12. רואה חשבון יוכל לתת דוח מיוחד ללא הסתייגות או הימנעות, גם אם טרם הושלמה ביקורתם הכוללת של פנקסי החשבון, אם נקט בנהלי ביקורת להנחת דעתו בדבר נאותותם ואימותם של הנתונים עליהם הוא מחווה דעתו. אבל, אם לדעתו של רואה החשבון השלמת הביקורת עלולה להביא לשינוי בנתונים, שבדוח הלקוח, עליו לציין את הימנעותו בדוח המיוחד. בכל מקרה אין להסתפק בציון

כללי בלבד שביקורת פנקסי החשבון טרם נסתיימה, שהרי זוהי פגיעה בעקרון המובע בסעיף 9 לעיל.

13. נוסח דוח מיוחד על ידי רשות שלא בהתאם להמלצות אלו, יבוא רואה החשבון בדברים עם הלקוח, ובהסכמתו, עם הרשות הדורשת את הדוח המיוחד, על מנת לתקן את הנוסח הנדרש.

14. רואה חשבון יימנע בדרך כלל מלדווח בגוף הדוח של הלקוח. הדוח ייערך על ידי הלקוח וייחתם על ידו, ולדוח זה יצרף רואה החשבון את הדוח המיוחד.

15. רואה חשבון מבצע את עבודתו לפי הזמנת לקוחו. לכן, ימוען הדוח המיוחד אל לקוחו ולא אל הרשות המבקשת אותו. אולם, לפי בקשת הלקוח, רשאי רואה חשבון למעון את הדוח המיוחד לרשות המבקשת אותו, בציון עובדה זו.

## נספח שאינו מהווה חלק מתקן הביקורת<sup>2</sup>

### דוגמה למתכונת נוסח דוח מיוחד של רואי חשבון

לכבוד  
החברה לדוגמה בע"מ

א. נ.,

הנדון: נושא הדוח המיוחד - [לדוגמה: דוח על ביצוע השקעות  
בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_]

ביקרנו (או, לבקשתכם וכרואי החשבון של חברתכם ביקרנו) את<sup>1</sup> הדוח המצורף של החברה לדוגמה בע"מ על - [נושא הדוח - לדוגמה: ביצוע השקעות בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_] שבנדון, המצורף והמסומן בחותמתנו לשם זיהוי בלבד. דוח זה הינו באחריותכם<sup>2</sup> (או באחריות הנהלת החברה). אחריותנו<sup>2</sup> היא לחוות דעה על הדוח הנ"ל בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.<sup>3</sup> על-פי תקנים אלה נדרש מאתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוח הנ"ל הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית<sup>4</sup> של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוח. ביקורת כוללת גם בחינה של הכללים שעל-פיהם נערך הדוח - [יש להוסיף כאן את הכללים] ושל האומדנים<sup>5</sup> המשמעותיים שנעשו על ידיכם

<sup>1</sup> נוסח זה הוכן ע"י הסגל המקצועי בלשכת רואי חשבון בישראל בחודש פברואר 2017, מיועד לשמש דוגמה בלבד ואינו מהווה חלק מתקן הביקורת.

<sup>2</sup> זיהוי פרטי הדוח המיוחד.

<sup>3</sup> ההבחנה בין אחריות הגוף המבוקר לבין אחריות המבקר.

<sup>4</sup> עריכת הביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים בישראל- אין צורך לציין "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973" מאחר שהתייחסות זאת נועדה עפ"י תקנה 11(ב)(1) לתקנות רק לדוחות כספיים.

<sup>4</sup> אם המדובר בדוח בו נדרש רואה החשבון לערוך בדיקה מלאה - תושמט התייחסות זאת.

<sup>5</sup> אם בדוח לא נעשו אומדנים משמעותיים ע"י ההנהלה - תושמט התייחסות זאת.

(או, על ידי הנהלת החברה) וכן הערכת נאותות ההצגה בדוח בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוח הנ"ל משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את נושא הדוח – [לדוגמה: השקעת החברה בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_], בהתאם ל-<sup>6</sup> [יש לפרט את הבסיס והכללים שעל פיהם נערך והוכן הדוח, לרבות ספרי החשבונות של החברה, אם נדרש].

חתימה

תאריך

<sup>6</sup> יש לציין את הבסיס שעל פיו נערך הדוח:

- (6.1) משקף באופן נאות בהתאם לבסיס הנדרש בדוח, או
- (6.2) משקף באופן נאות בהתאם לספרי החשבונות של החברה, או
- (6.3) תואם את הרשומות והאסמכתאות עליהן התבסס הדוח.