

## תדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת ביקורת<sup>(\*)</sup>

1. בתדריך זה, המונח "מסמכים" כולל מסמכים המצויים על מדיה מגנטית או אלקטרונית.

כמו כן, בתדריך זה, המונח "עבודת ביקורת" כולל:

א. כל עבודה המהווה חלק מתהליך ביקורת או סקירה של דוחות כספיים או דוחות מותאמים לצרכי מס הכנסה;

ב. כל עבודה הנעשית לשם מתן דוח מיוחד של רואה חשבון, כמשמעותו בתקן ביקורת 17 של לשכת רואי חשבון בישראל (להלן - הלשכה);

ג. כל עבודה הנעשית לשם מתן ייעוץ על ידי רואה החשבון בנושאים הקשורים ישירות לעבודות המצוינות בסעיפים א' או ב' לעיל.

2. המסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת ביקורת הנעשית או שנעשתה על ידו, ניתנים לחלוקה לשלוש קטגוריות מבחינת מערכת היחסים שבין רואה החשבון ללקוח.

א. מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת

מסמכים כאלה כוללים, בין היתר:

(1) מצגים בכתב המופנים מהלקוח אל רואה החשבון בקשר לעבודת הביקורת או לנתונים המבוקרים.

(2) תרשומות אשר הוכנו על ידי רואה החשבון והמסכמות מצגים או הסברים אשר התקבלו מהלקוח בעל-פה בקשר לעבודת הביקורת או לנתונים המבוקרים.

---

<sup>(\*)</sup> תדריך זה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 13.9.99.  
<sup>1</sup> תדריך זה מופיע בנוסחו המקורי. לא הותאמו מספרי התקנים למספריהם לאחר ארגון מחדש. להלן שמו המעודכן של תקן ביקורת 7 לאחר ארגון מחדש: תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 "דוחות מיוחדים של רואי חשבון".

- (3) אישורי יתרות ומצגים אחרים המופנים מצדדים שלישיים ישירות אל רואה החשבון על-פי בקשת הלקוח (כמתחייב מתקני ביקורת מקובלים).
- (4) צילומים או העתקים של מסמכי מקור המצויים ברשות הלקוח והקשורים לנתונים המבוקרים.
- (5) צילומים או העתקים של הדוחות הכספיים (או החומר האחר נשוא עבודת הביקורת) המצויים ברשות הלקוח וכן צילומים או העתקים של פירוטים, ריכוזים או ניתוחים של חשבונות או של פריטים שונים המצויים ברשות הלקוח.
- (6) מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון והמתעדים את סביבת הביקורת (לרבות אופי ההנהלה ורמת האמינות של מצגיה), סיכוני הביקורת והקווים המנחים לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון כפועל יוצא מכך.
- (7) מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון והמתעדים את שיקול הדעת הבלתי תלוי שהופעל על ידו לגבי עניינים שונים במסגרת עבודת הביקורת.

על-פי תקני הביקורת הבינלאומיים, מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת הינם בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון (סעיף 14 בתקן ביקורת בינלאומי מס' 230 בדבר "תיעוד"). גם תקנה 9 לתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), תשל"ג-1973, קובעת כי "תוך עריכת הביקורת ינהל רואה החשבון רישומים שיטתיים ויאסוף אותם כראיה לעבודת הביקורת שנעשתה; רואה החשבון ישמור את הרישומים ככל שיהיה דרוש לביצוע ביקורת בעתיד".

**בהתאם לכך, ללקוח אין זכות לקבל מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת המצויים ברשותו של רואה החשבון. בשל טיבם ומהותם של חלק ממסמכים אלה (כגון המסמכים המצויינים ב- (6) וב- (7) לעיל), רואה החשבון אף צריך להימנע ממסירת אותם מסמכים ללקוח.**

**ב. מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון עבור הלקוח אגב  
עבודת ביקורת**

לעיתים, אגב עבודת ביקורת רואה החשבון מכין עבור הלקוח ולפי בקשתו מסמכים אשר היו יכולים להיות מוכנים גם על ידי הלקוח עצמו או על ידי גורם אחר (לדוגמה: דוחות כספיים, דוחות מותאמים לצרכי מס הכנסה, דוחות למרכז ההשקעות או למדען הראשי, פירוטים, ריכוזים או ניתוחים של חשבונות או של פריטים הכלולים בדוחות וכיוצא"ב). מסמכים כאלה הינם בבחינת דבר אשר לא היה קיים קודם לכן ואשר נוצר על ידי רואה החשבון במסגרת מתן השירות ללקוחו. במקרה שהלקוח מסרב לשלם עבור הכנת המסמכים האמורים, חל על כך אותו דין שחל לגבי היחסים שבין כל נותן שירות אחר לבין לקוחו.

עמדת הלשכה היא, כי מאחר שהמדובר בדבר שנוצר על ידי רואה החשבון ולא היה קיים קודם לכן, לא חלה על רואה החשבון חובה למסור מסמכים אלה ללקוח ללא הבטחת השכר המגיע בגינם. עם זאת, כאשר רואה החשבון חתם על חוות דעת או על דוח מיוחד לגבי מסמך כאמור ואותו מסמך נמסר ללקוח (או לגורם אחר לפי בקשת הלקוח), על רואה החשבון למסור ללקוח, לפי דרישתו, כל פירוט או נתון נוסף המצוי ברשותו בקשר לאותו מסמך (לדוגמה: פעולות יומן נוספות או פירוטי יתרות בקשר לדוח כספי מבוקר שכבר נמסר ללקוח).

למותר לציין כי בכל מקרה פתוחה בפני רואה החשבון האפשרות לתבוע מהלקוח, בכל הדרכים המקובלות, כל שכר טרחה המגיע לו וכן כל תשלום המגיע לו בגין העתקת חומר שעליו למסור ללקוח, לפי דרישתו, בנסיבות המתוארות בסוף הפסקה הקודמת.

**ג. מסמכי מקור של הלקוח אשר הועברו אל רואה החשבון  
לצורך עבודתו**

לעיתים רואה החשבון מקבל לצורך עבודתו מסמכי מקור של הלקוח. מסמכים כאלה הינם בבעלות הלקוח ועל-פי פסיקות של בתי משפט אין לרואה החשבון זכות עיכבון לגביהם כאשר הלקוח מסרב לשלם לרואה החשבון שכר טרחה המגיע לו (אשר אינו מתייחס להכנת אותם מסמכים). על רואה החשבון להחזיר מסמכים כאלה ללקוח לפי דרישתו. במידה שלא נפרע לרואה החשבון השכר המגיע לו,

פתוחה בפניו האפשרות לתבוע את שכרו מהלקוח בכל  
הדרכים המקובלות.

3. למען הסר ספק, מובהר כי תדריך זה אינו מתייחס לעניינים  
הבאים:

א. עבודות שאינן נעשות אגב עבודת ביקורת (כמשמעותה  
בסעיף 1 לעיל), כגון עבודות של הנהלת חשבונות, הכנת  
דוחות שוטפים למס הכנסה (מקדמות וניכויים) והכנת  
דוחות תקופתיים למס ערך מוסף ולמוסד לביטוח לאומי.  
באשר לעבודות כאלה, האפשרות של רואה חשבון לעכב  
מסמכים שהוכנו על ידו עבור הלקוח מותנית בתוכן ההסכם  
שבין הצדדים.

ב. מצבים בהם רואה החשבון נדרש למסור מסמכים המצויים  
ברשותו על-פי הוראת בית משפט או רשות אחרת שיש לה  
סמכות חוקית לכך.

ג. הנחיות הכלולות בתדריך לרואה חשבון בעת קבלת מינוי בו  
קדם לו רואה חשבון אחר (תדריך שאושר על ידי הוועד  
המרכזי של הלשכה בישיבתו מיום 26.1.94 ופורסם בידיעון  
מס' 68 של הלשכה). בסעיף 5 של התדריך הנ"ל נאמר כי  
"יחסי חברים במקצוע והגנה הדדית מפני הכשלה אפשרית  
מחייבים בדרך כלל את רואה החשבון הקודם לשתף פעולה  
עם רואה החשבון החדש בדרך של מתן מידע והסברים  
ושחרור חומר מתוך ניירות העבודה לצרכי צילום על ידי  
רואה החשבון החדש, תמורת תשלום סביר".

4. חבר לשכה המתלבט בשאלה עקרונית הקשורה להנחיות שבתדריך  
זה יוכל לפנות ללשכה תוך פירוט נסיבות המקרה הרלבנטי.