

## גילוי דעת 7 (\*)

### דוחות מיוחדים של רואי חשבון

#### א. מ ב ו א

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, שיעבודים, רשימת מנהלים, בעלי זכות חתימה וכו'.
3. בגילוי דעת זה דוח של רואה חשבון הבא לענות על הדרישות הנ"ל ייקרא "דוח מיוחד".
4. גילוי דעת 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";

(\*) ג"ד זה נתקבל על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 2 באוגוסט 1972 ואושר לפירסום על ידי הוועד המרכזי בהחלטתו מיום 4 בספטמבר 1972.

- (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 כיאות.

## ב. 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 יתן 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. הדוח המיוחד ייערך וינוסח במתכונת דוח המבקר על דוח כספי, דהיינו הוא יכלול שתי פסקאות - פסקת היקף הביקורת ופסקת חוות הדעת ויכלול את כל היסודות הכלולים בדוח האמור בשינויים המחוייבים לפי העניין.
- בפסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח המבקר כאמור. זאת מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של וודאות עובדתית שלא ניתן לספקה בדרך הרגילה על ידי בחינת רשומות; וכן מאחר ואין רואה החשבון 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.