

# 1 תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה-חשבון), התשל"ג-1973

בתוקף סמכותי לפי סעיפים 11 ו-17 לחוק רואי חשבון, התשט"ו-1955, לאחר התייעצות במועצת רואי-חשבון ובלשכת רואי-חשבון בישראל ובאישור ועדת החוקה, חוק ומשפט של הכנסת, אני מתקין תקנות אלה:

## פרק ראשון: פרשנות

### 1. הגדרות

בתקנות אלה -

"דו"ח כספי" - מאזן וחשבון ריווח והפסד של נושא הביקורת (להלן - המבוקר) והביאורים וההערות של המבוקר המצורפים אליהם;  
"חשבון ריווח והפסד" - לרבות דין וחשבון של ייעוד הרווחים;  
"ביקורת" - הפעולות שעל רואה חשבון לעשותן כדי שיוכל לחוות דעתו בשאלה באיזו מידה משקף מאזן באופן נאות את מצב העסקים של המבוקר לתאריך המאזן ובאיזו מידה משקף חשבון ריווח והפסד באופן נאות את תוצאות הפעולות של המבוקר לתקופה שנסתיימה בתאריך המאזן.

## פרק שני: ביקורת

### 2. אי-תלות

(א) רואה חשבון יהיה בלתי-תלוי במבוקר, בין במישרין ובין בעקיפין, וישמור בעבודתו המקצועית על אי-תלות.  
(ב) לא יחווה רואה חשבון דעה על דו"ח כספי של מבוקר, אם רואה החשבון הוא פקידו של המבוקר, פקיד של חברה-אם, של חברה-בת או של חברה שלובה של המבוקר, או פקידו של בעל ענין במבוקר; האמור בתקנת-משנה זו בא להוסיף על תקנת-משנה (א).  
(ג) בתקנת-משנה (ב) -

"חברה-בת" ו"חברה שלובה" - כמשמעותם בחוק ניירות-ערך, התשכ"ח-1968;  
"בעל ענין במבוקר" - בעל ענין בתאגיד כמשמעותו בתקנות ניירות ערך (עריכת דו"חות כספיים), התשכ"ט-1969.

### 3. ביקורת

רואה חשבון יערוך את הביקורת בעצמו או על-ידי עוזריו שהם בעלי הכשרה מקצועית נאותה.

### 4. חובת זהירות

רואה חשבון יעשה את הביקורת בזהירות מקצועית ראויה.

### 5. תכנון פעולות הביקורת

רואה חשבון יתכנן את הפעולות הדרושות לביקורת.

### 6. סקר על בקרה פנימית

רואה חשבון יערוך סקר על הבקרה הפנימית הקיימת אצל המבוקר, ובקביעת פעולות הבקורת הדרושות יביא בחשבון גם את ממצאי הסקר.

## 7. פיקוח על עוזרים

רואה חשבון העושה פעולת ביקורת על ידי עוזריו יקיים פיקוח נאות על עבודתם.

## 8. היבט הביקורת

רואה חשבון יעשה את הביקורת בהיקף ובאופן שיש בהם כדי לשמש בסיס מהימן למתן חוות דעתו.

## 9. רשומות ביקורת

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.

## 10. נושאי ביקורת

רואה חשבון יבקר בין היתר אם דו"ח כספי ערוך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים ואם יש בו גילוי נאות בהתחשב בנסיבות.

### פרק שלישי: חוות-דעתו של רואה החשבון

## 11. חוות-דעת

(א) חוות-דעת של רואה חשבון תיערך בכתב.

(ב) רואה חשבון הנותן חוות-דעת יציין -

(1) שהביקורת נעשתה בהתאם לתקני ביקורת הקבועים בתקנות אלה ולתקנים המקובלים אצל רואי החשבון;

(2) שהדו"ח הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים את מצב העסק ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו יום.

## 12. הימנעויות והסתייגויות

רואה חשבון יסתייג מדו"ח כספי או מפריט הכלול בו; יביע הימנעות מלחוות דעה לגביו או לגבי פריט שבו כל אימת שהדין והחשבון אינו ראוי לחוות

דעת כאמור בתקנה 11; תקנה זאת באה להוסיף על האמור בשאר התקנות שבפרק זה.

## 13. חובת הסתייגות

רואה חשבון יכתוב בחוות דעתו הסתייגות מן הדו"ח הכספי או מפריט שבו, לפי הענין, שלגביהם הוא סבור, לאור הביקורת שערך בהתאם לאמור בפרק השני, כי נתקיים אחד מאלה:

(1) הדו"ח הכספי אינו ממלא אחר כללי החשבונאות המקובלים;

(2) אין בדו"ח הכספי גילוי נאות של ענין הדרוש כדי לשקף בצורה נאותה את מצב העסקים של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו;

(3) הסכום שבדו"ח הכספי או האופן שהוצג בו פריט כל שהוא אינם נכונים;

(4) כללי החשבונאות לא הוחלו כדרך שהוחלו לתקופת הדו"ח הקודם, זולת אם ניתן בדו"ח הכספי גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו, ורואה החשבון סבור שהשינוי מוצדק לאור כללי חשבונאות מקובלים;

(5) הדו"ח הכספי אינו ערוך בהתבסס על ספרי החשבון של המבוקר.

#### 14. חובת מתן חוות-דעת שלילית

רואה חשבון ינהג על-פי הוראות תקנה 17, במקום להסתייג מפריטים מסויימים בלבד בדו"ח, אם אותם פריטים כה רבים או כה מהותיים עד כדי היות הדו"ח הכספי בכללותו בלתי נכון.

#### 15. חובת הימנעות

רואה חשבון יכתוב בחוות הדעת כי הוא נמנע מלחוות דעה על דו"ח כספי או על פריטים מסויימים שבו, אם נתקיים אחד מאלה:

- (1) הוא לא קיבל את כל הידיעות והביאורים שהיו דרושים לו לחוות דעתו על אותו דו"ח או אותם פריטים שבו;
- (2) הוא לא ערך ביקורת בהיקף הדרוש לשם מתן חוות-דעת בין בשל הגבלה שהגביל אותו המבוקר ובין בגלל כל טעם אחר;
- (3) הוא לא קיבל את הידיעות הדרושות לו כדי להעריך תוצאותיו של אירוע העשוי, לדעתו, להשפיע על המצב העסקי של המבוקר או על תוצאות פעולותיו המשתקפות באותו דו"ח כספי;
- (4) אין אפשרות לקבוע לפי רשומותיו של המבוקר אם הדו"ח הכספי אמנם משקף בצורה נאותה את מצב עסקיו של המבוקר ואת תוצאות פעולותיו.

#### 16. חובת הימנעות כללית

רואה חשבון יימנע מחוות דעת על דו"ח כספי כולו, במקום להימנע לגבי פריטים מסויימים שבו בלבד, כאשר הפריטים שלגביהם חייב רואה החשבון להימנע כאמור בתקנה 15 הם כה רבים או כה מהותיים עד כדי להטיל ספק במהימנות התמונה הכללית על מצב העסקים או תוצאות הפעולות כפי שהיא משתקפת בדו"ח הכספי.

#### 17. חוות-דעת שלילית

אם הדו"ח הכספי אינו משקף נכונה את מצב עסקי החברה או את תוצאות פעולותיה, או שהוא מטעה, על רואה החשבון לכתוב חוות דעת שלילית לגבי הדו"ח.

#### 18. תוכן הסתייגות, הימנעות או חוות-דעת שלילית

- הסתייגות, הימנעות או חוות-דעת שלילית, בקשר לדו"ח כספי, יהיו ברורים ולא ישאירו ספק ביחס למשמעותם, ובין היתר -
- (1) רואה החשבון יכתוב בצורה מפורשת ומנומקת את דבר ההסתייגות וההימנעות ממתן חוות-דעת, או מתן חוות הדעת השלילית, הכל לפי הענין;
  - (2) הסתייגות או הימנעות תגדיר את הפריטים והנסיבות שאליהם היא מתייחסת;
  - (3) הסתייגות מפריט מסויים תבהיר את השפעתה על הדו"ח הכספי והשפעה זו תיאמד בכסף.

#### 19. חובת חזרה על הסתייגויות והימנעויות

רואה חשבון שכלל הסתייגות או הימנעות בחוות דעתו על דו"ח כספי של שנה פלונית, חייב לחזור עליה גם בחוות דעתו לגבי דו"ח כספי שלאחר מכן כל עוד קיימת העילה להסתייגות או להימנעות וכל עוד יש באותה עילה השפעה מהותית על מהימנותו של הדו"ח הכספי או על התמונה של מצב העסקים או תוצאות הפעולות.

#### פרק רביעי: הוראות שונות

#### 20. חובת הודעה למבוקר

על רואה החשבון להודיע למבוקר על כוונתו לתת חוות דעת שלילית בקשר לדו"ח כספי או להסתייג מפריט שבו או להימנע

## 21. סטיות

(א) רואה חשבון רשאי, אם הוא משוכנע כי הדבר נכון לאור שיקולים מקצועיים מקובלים, לסטות מהתקנים הקבועים בפרק השני או מהחובות הקבועות בפרק השלישי, ואם סטה כאמור, יכתוב בחוות דעתו את פרטי הסטייה ואת הנימוקים לה.  
(ב) האמור בתקנת-משנה (א) אינו בא לגרוע מאחריות של רואה-חשבון לחוות את דעתו אם הדו"ח הכספי משקף באופן נאות את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסתיימה באותו יום.

## 22. הוספת פרטים בחוות הדעת

רואה חשבון רשאי להוסיף לחוות-דעתו פרטים נוספים בדבר נוהלי ביקורת שנקט או בדבר מצב העסקים של המבוקר, אם לדעתו הם דרושים אף אם אינם מן הדברים שחייבים לציין לפי תקנות 11, 18 או 19; ובלבד שלא יהיה בתוספת הפרטים הנוספים כדי להטעות.

## 23. הופעה לפני הדירקטוריון

היה הדבר דרוש בנסיבות הענין, יבקש רואה החשבון להופיע לפני הדירקטוריון של המבוקר.

## 24. הוראות הלשכה

מי שפעל בהתאם לתקן, להוראה או להנחיה של לשכת רואה-חשבון בישראל, שאינם סותרים במפורש או מכללא תקנה מתקנת אלה, רואים אותו כאילו פעל בהתאם לתקני ביקורת מקובלים, אלא אם יוכח כי פעולתו בנסיבות שבהן נעשתה לא היתה סבירה.

## 25. תחילה

תחילתן של תקנות אלה היא כתום שלושה חדשים מיום פרסומן.

## 26. השם

לתקנות אלה ייקרא "תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון)", התשל"ג-1973."

י"ב בתמוז התשל"ג (12 ביולי 1973)

יעקב ש' שפירא

שר המשפטים