



2102\_944

כא' בכסלו, תש"פ  
19 בדצמבר, 2019

לכבוד  
גב' סיגל יעקבי, עו"ד  
האפטרופסה הכללית, הממונה על  
הליכי חדלות פרעון והרשם לענייני ירושה

כבוד הממונה על הליכי חדלות פרעון,

**הנדון: גילוי ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר בראי האינטרס הציבורי**

1. לשכת רואי חשבון בישראל (להלן: "הלשכה") מודה לכם על ההזדמנות שניתנה לה להביא בפניכם סוגיה עקרונית חשובה זו של הגבלות נדרשות על גילוי ניירות העבודה של רואה החשבון, בראי האינטרס הציבורי. לצערנו הרב ההתדיינות המשפטית בסוגיה זו בשנים האחרונות הסיטה את תשומת הלב מחשיבות ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר, שאין להפריז בה, ושל הפרטיות הנדרשת להם, כאמצעי להגנה על חופש פעולתו ומקצועיות עבודתו, של מי אשר משמש אליבא דכל הדעות שומר סף בחברות - רואה החשבון המבקר.
2. נפתח בתיאור ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר, נעמוד על תפקידם, נתעכב על מידע רגיש אשר עשוי להיכלל בהם והשלכות חשיפתו בפני הלקוח, נמשיך בתיאור תמציתי של הפסיקה והחקיקה הרלוונטיות בסוגיה שבנדון ונסיים בדרך הרצויה להבנתנו לטיפול בסוגיה.

**ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר**

3. תקנה 9 מתקנות רואי החשבון (דרך פעולתו של רואה החשבון) מורה לרואה החשבון כך:

9. תוך עריכת הבקורת ינהל רואה החשבון רישומים שיטתיים ויאסוף אותם כראיה לעבודת הבקורת שנעשתה; רואה החשבון ישמור את הרישומים ככל שיהיה דרוש לביצוע בקורת בעתיד.

חובה זו המוטלת על רואה החשבון לתעד עבודתו אינה מקרית, אלא באה לשרת מטרות חשובות בהן: שיפור ובקרת איכות הביקורת ומתן אפשרות לסקירה ולהערכה של אפקטיביות ראיות הביקורת והמסקנות שהושגו מהן לקראת גיבוש דוח רואה החשבון המבקר<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> הבהרה 1. לתקן ביקורת 230 בדבר תיעוד הביקורת.

4. להבטחת מטרות אלו, תיעוד הביקורת הינו הליך מוסדר שכלליו נקבעים במסגרת תקני ביקורת מקובלים בעולם, בכללם אלו של פדרציית רואי החשבון הבינלאומית ( IFAC - International Federation of Accountants), אשר אחרי תקניה עוקבת גם לשכת רואי חשבון בישראל ומאמצת אותם בשינויים המחויבים.

5. בצד המקצועי טכני התיעוד נועד<sup>2</sup>: (1) לספק ראייה לכך שהביקורת מצייתת להוראות תקני הביקורת לאורך אמורה היא להיות מבוצעת; (2) הצגת תוצאות נוהלי הביקורת שבוצעו וראיות הביקורת שהושגו; (3) נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת.

על מנת להבין נושאים אחרונים אלו, קרי נושאים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת, נערוד אתנחתא קלה להבנת אתגרי הביקורת, והכלים שהביקורת מעמידה למבקר להתמודד איתם.

### אתגרי הביקורת נשוא התיעוד

6. הדוחות הכספיים משרתים גורמים רבים ומגוונים בהם בעלי המניות בתאגיד שמקבלים על-פיהם (בין היתר) החלטות השקעה בתאגיד, נושים כבנקים ומחזיקי אג"ח, המעמידים לחברה הון זר (הלוואות, אשראים וכו'), ספקים ושאר בעלי העניין בחברה, המקבלים על פי הדוחות החלטות שונות, בדבר הקצאת אשראים, הגדרת רמת סיכון התאגיד לעניין קביעת היקף החשיפה העסקית שלהם, גובה הריבית שיישא האשראי ובטוחות נדרשים. **בעיני כל משתמשי הדוחות הכספיים שהזכרנו קיימת חשיבות רבה לאמינות הדיווח הכספי.**

7. לביקורת רואה החשבון נועד אפוא תפקיד מרכזי בעולם העסקי, לאמור: **להגביר את רמת האמון בדוחות הכספיים בקרב משתמשי הדוחות.** מטרה זו מושגת באמצעות חוות דעת רואה החשבון המבקר בשאלה אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלה<sup>3</sup>.

8. לבסוף, כבסיס לחוות דעת זו תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים בכללותם **הצגה מוטעית מהותית בין עקב טעות ובין עקב תרמית**<sup>4</sup>, דבר הנעשה באמצעות ראיות הביקורת.

### ספקנות מקצועית וחקירה מקצועית

9. להתמודדות עם אתגרים חשובים אלו, תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון שיפעיל שיקול דעת מקצועי ויקיים גישה של **ספקנות מקצועית** (Professional Skepticism) לאורך כל הביקורת כולל התכנון והביצוע של הביקורת<sup>5</sup>. רוצה לומר גישה המניחה שיכולות להתקיים נסיבות הגורמות לכך שתהיה בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ספקנות מקצועית נדרשת גם כלפי הדירקטוריון

<sup>2</sup> סעיף 8 לתקן 230.

<sup>3</sup> סעיף 3 לתקן ביקורת 200 בדבר: "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

<sup>4</sup> שם, סעיף 5

<sup>5</sup> שם, סעיף 7

וההנהלה כשרואה החשבון המבקר מודרך לא להסתפק בניסיון העבר לגבי יושרם ותום ליבם של אלו, ולהישען רק על ראיות ביקורת משכנעות<sup>6</sup> שיאמתו את המידע שמסרו לו.

10. יתרה מזו, תקני הביקורת העוסקים בחשיפת תרמית בדוחות הכספיים עומדים על כך שדווקא מנהלי החברה עשויים להיות מעורבים בתרמית שכזו, בנסותם לייפות תוצאות כספיות לפיהן נמדדים ביצועיהם הניהוליים (earnings management)<sup>7</sup>, וכי הסיכון של המבקר לא לחשוף הצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית של ההנהלה גדול יותר מאשר לגבי תרמית עובדים<sup>8</sup>! תקני הביקורת מורים מטבע הדברים שרואה החשבון יתעד ספקות מתמידים אלו בניירות העבודה שלו ואת הפעולות שעשה לגבי ספקות אלו.

11. הספקנות המקצועית הינה גישה הכוללת **חשיבה חקרנית** (questioning mind) והיא מחייבת בחינה מתמשכת ה"שולחת" את רואה החשבון לחקור ולאסוף ראיות ביקורת ולהוסיף ולחקור מידע שיקבל מהדירקטוריון ומההנהלה, ככל שיעריך קיומם של גורמי סיכון לנכונות הדיווח הכספי ובמקרים של ספק לגבי מהימנות המידע או אינדיקציות לתרמית אפשרית.

12. למימוש מטלות מיוחדות אלו מטילים תקני הביקורת על רואה החשבון לקיים תצפיות ולקיים שיחות עם גורמים שונים בתאגיד ומחוצה לו, מהן יאסוף ראיות ביקורת חשובות ובאמצעותן יוכל לבחון את סבירות המידע שקיבל מהמנהלים<sup>9</sup>. כמו כן על המבקר לערוך בירורים עם ההנהלה, צוות הביקורת הפנימית ואחרים בגוף המבוקר, ככל שהדבר נדרש לו כדי לקבוע אם יש להם ידע אודות תרמית בפועל<sup>10</sup>, כשדגש יושם על בירורים כאמור עם גורמים אחרים בגוף המבוקר מאשר המנהלים. על אלו נמנים בין היתר: עובדי תפעול שאינם מעורבים בתהליך הדיווח הכספי; עובדים ברמות שונות של סמכות; היועץ המשפטי; הממונה על יישום כללי האתיקה ואחרים<sup>11</sup>.

13. תקני הביקורת<sup>12</sup> מורים עוד, כי החברים בצוות הביקורת יקיימו דיונים בדבר מידת חשיפתם של הדוחות הכספיים של הגוף המבוקר להצגה מוטעית מהותית שמקורה בתרמית. דיונים אלו מתקיימים בגישה של **חשיבה בוחנת וסקפטיות מקצועי, תוך התעלמות מדעות שההנהלה וגורמי בקרת העל הם הגונים וישרים**. דיונים אלו יעסקו בין היתר בהחלפת רעיונות בין חברי הצוות, כיצד יכולה ההנהלה להסתיר תרמית בדיווח הכספי, בחינה של מעורבות ההנהלה בפיקוח על עובדים שיש להם גישה למזומנים, שינויים בלתי רגילים או בלתי מוסברים בהתנהגות או סגנון החיים של מי מחברי ההנהלה וכו'.

14. דרך התנהלות חקרנית זו של רואה החשבון המבקר איננה רק ציווי של תקני הביקורת, אלא גם הדרך עליה מורה פסיקת בתי המשפט, שעה שהיא בוחנת את שאלת עמידתו של רואה החשבון באחריותו המקצועית - קרי בשאלת סטנדרט ההתנהגות המקצועית הנדרש ממנו - בכלל ובפרט במצבים בהם הגיעה היישות המבוקרת לכלל חדלות פרעון, עקב מעשי תרמית של מנהלים, שעה שחוות דעת המבקרים לא ידעה להזהיר מפני האסון המתרגש ובא.

15. במקרים אלו - בהם ציוני דרך בכלכלה הישראלית כגון משבר ויסות מניות הבנקים - קבעה הפסיקה כי:

<sup>6</sup> שם, א 22  
<sup>7</sup> סעיף 10 ו-12 לתקן ביקורת 240 בדבר: "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים."  
<sup>8</sup> שם, סעיף 19  
<sup>9</sup> שם, סעיף 25  
<sup>10</sup> שם, 38  
<sup>11</sup> שם, 41  
<sup>12</sup> סעיפים 27-30 לתקן 240 הנ"ל.

"אין לצמצם את תפקיד רואה-החשבון למי שבדק מכאנית אסמכתאות ועושה חשבונות אריתמטיים. אין להתייחס אליו כאל מחבר ומחסר פרופסיונל. תפקידו המרכזי לוודא שאין נעשות טעויות אם אלה נובעות מחשבון, או ממעשים או מחדלים כלשהם, או גם כמובן ממעשי כזב. **כדי לבצע את תפקידו זה עליו לגשת למלאכה עם מחשבה חקרנית, לאו דווקא חשדנית, אם ייתקל בשאלה משפטית תוך ביצוע הביקורת אזי חייב הוא לחקור אותה ולהיכנס לנבכייה ואם יש צורך אף לפסול את הפעולה** (דברי הלורד דנינג כפי שהובאו בפרשת *FOMENTO, LTD*. V. *SELSDON, LTD* [124], AT 23 (1958) וצוטטו בהזדמנויות שונות; התרגום שלי - ד' ל'). [ההדגשה הוספה]

[דברי כבוד השופט ד. לויין בעפ 2910/94 **יפת ואח' נ' מדינת ישראל** פ"ד (נ2) 221, 448, עליהם חזר אך לאחרונה כבוד השופט חאלד כבוב בעניין תא (ת"א) 26522-06-14 **שמואל מנדזיצקי נ' סופיריור בית השקעות בע"מ**, 167 (פורסם בנבו, 30.4.2019)]

16. וכך גם באבן פינה אחרת, מוקדמת יותר, לנורמות התנהגות המצופות מרואה החשבון המבקר - פרשת קריסתו של בנק ארץ ישראל-בריטניה כתוצאה ממעשי תרמית של בעלי שליטה ומנהלים בבנק [דברי כבוד השופט אשר בעניין עפ 709/78 **מדינת ישראל נ' אלמונים**, פ"ד לד(3) 673, 667 ו-680]:

"...התפתחותה של הכלכלה המודרנית הגדילה במידה ניכרת את מעורבותו של רואה-החשבון בענייניהם של המבוקרים, ויחד עם מעורבות מוגברת זאת עלו גם חובותיו, ובתוכן חובת הזהירות המירבית. **לא עוד הגישה "הג'נטלמנית" של המאה ה-19 שהניחה כדבר מובן מאליה, כי מנהלי בנקים וחברות גדולות הם כולם אנשים ישרים והגונים, אלא גישה של עירנות וביקורתיות כלפי כולם...**

קשה להסכים לדעה כי רואי-חשבון אינם חייבים לבחון ולבדוק היטב כל פרט וכל אינפורמציה, ולחקור כל חשד ממש בטרם יאשרו שהמאזן מראה בצורה נכונה ומדויקת את מצבו העסקי של הגוף המבוקר. אם כי נכון שבביצוע תפקידם רשאים רואי-חשבון לפעול על סמך ידיעות וביאורים הנאמנים עליהם, אפילו יתגלה אחר כך שהיו כוזבים, אך כל זאת בתנאי שהשתמשו **בזהירות ובחריצות ראויים כדי לבחון ולאמת את מהימנותם, ואם נותר ספק בנכונות הדברים, או שלא נחקרו באופן יסודי סימנים המעוררים חשד, לא יוכלו לחוות דעה חיובית על הדו"חות הכספיים ועל המאזן מבלי שיעירו הערות או שירשמו הסתייגות**". [ההדגשות הוספו]

17. ולבסוף דברי כב' השופט צ' זילברטל: בעניין עא 4024/13 **תקווה - כפר להכשרה מקצועית בגבעות זייד בע"מ נ' אריה פינקוביץ**, עמ' 54 (פורסם בנבו 20.11.2017), העוסק בין היתר באחריות רואה החשבון שליווה משך שנים רבות כפר חוסים שקרס, בלי שחשד במנהלו שלימים נמצא כי פעל במרמה והפר את חובת האמונים שחב לחברות שבניהולו. פסק דין זה מחدد את שקובעים תקני הביקורת עליהם עמדנו, כי רואה החשבון המבקר נדרש לספקנות מתמדת במנהלים ואל לו להסתפק בניסיון העבר לגבי יושרם ותום ליבם של אלו:

"...תפקידו של רואה חשבון מבקר של חברה, כמו גם תפקידם של הדירקטורים, הוא להיות גורם מפקח ומבקר כלפי נושאי המשרה והאורגנים בחברה. **העובדה כי אדם נושא בתפקיד פיקוחי או ביקורתי משך שנים רבות, וכי במהלך תקופת כהונתו לא התגלו אי-סדרים או פעולות אסורות על-ידי מי מנושאי המשרה בתאגיד, אינה מצדיקה, לכשעצמה, התעלמות מסימני אזהרה ברורים** (כמו למשל השינוי

המתואר בהשקעות בחברה הבת בין השנים 1998 ל-1999) או ירידה בסטנדרטים  
הפיקוחיים או הביקורתיים הנדרשים...

[ההדגשות הוספו]

תיעוד תוצאות הביקורת החקרנית והרגישות שנודעת לו

18. רואה החשבון מצידו חייב לתעד ראיות להפעלת ספקנות מקצועית זו, תיעוד לסיכונים שזיהה והעריך להצגה מוטעית עקב טעות או חלילה תרמית, והמענה להם, כאשר הוא זה שיחליט תוך שימוש בשיקול דעתו המקצועית, באשר למידה שבה יתועדו העניינים האמורים<sup>13</sup>.
19. תיעוד זה ככל שהוא מתייחס לבירורים עם עובדים מסוימים של הישות, יכול שיכלול את תאריכי הבירורים, שמות ותיאורי התפקידים של עובדי הישות; וככל שקיים נוהל של תצפית יתעד רואה החשבון את העניין שנצפה, את האנשים הרלוונטיים, התפקיד שלהם, היכן ומתי נעשתה התצפית<sup>14</sup>.
20. **ודוק הגורמים המסייעים בידי רואה החשבון במימוש חקרנותו עשויים להיות גם מתריעים בשער ועובדים אחרים, ספקים ונותני שירותים של התאגיד, שמבקשים להישאר בעילום שם. גורמים אלו סומכים על רואה החשבון ונותנים בו אמון מלא שזהותם והמידע שסיפקו לו יישארו בדלת אמות הביקורת. הם גם סומכים עליו כי פרטיותם תשמר, מקום שנתנו בידו מידע אישי פרטי או מידע עסקי סודי.**
21. חשיפת זהותם של כל אלו יכול שתפגע במעמדם ביישות המדווחת, בפרנסתם, ובעסקיהם, וכבפעולת שרשרת אם תקרה - תשליך באופן מיידי על נכונותם (שאינן בה כל מחויבות) לסייע בידי רואה החשבון בפעולות איסוף המידע והחקירה עליה עמדנו לעיל, גם בעתיד.
22. אמור מעתה תיעוד רואה החשבון יכול שיכלול מידע רגיש אודות:
- 22.1. תוכניות ושיטות הביקורת של רואה החשבון, לרבות ובמיוחד באשר לדרך חקירת תרמית אפשרית.
- 22.2. גישתו הספקנית של רואה החשבון המבקר כלפי המנהלים וגורמי בקרת העל עמם הוא עובד באורח שוטף (לעיתים מזומנות גם במתן שירותים הנלווים לעבודת הביקורת), בכלל זה בדיקות ותהיות באשר ליושרם והאפשרות שהם מעורבים בדיווח תרמיתי או חלילה מעילה. תיעוד זה יישמר גם כאשר בדיעבד ימצא כי לא נפל כל רבב בהתנהגות המנהלים.
- 22.3. מידע שנאסף כאמור מעובדים שלא בדרכי הניהול, הדברים שנאמרו על ידם והמתייחס בין היתר למנהליהם, כמו גם פרטי זהותם.
- 22.4. מידע חקירתי מספקים ונותני שירותים, ופרטי זהותם של כל אלה.
- 22.5. דיונים פנימיים בצוותי הביקורת של רואה החשבון לגבי חשדות במנהלים.
- 22.6. מידע עסקי אודות צדדים שלישיים.
- 22.7. מידע אישי פרטי רגיש של עובדים ונותני שירותים.
23. לגילוי של מידע רגיש זה לתאגיד ומנהליו (ובוודאי לצדי ג') תתכן משמעות קשה כדלקמן:
- 23.1. בצד המקצועי הטהור אין צורך לומר כי חשיפת תוכניות ביקורת ושיטות ביקורת בכלל ולגילוי תרמית בפרט, בפני הגורם המבוקר פוגעת באופן קשה באפקטיביות הביקורת, שכן

<sup>13</sup> שם, 107-108

<sup>14</sup> סעיף 12א לתקן ביקורת 230 בדבר: "תיעוד ביקורת".

הגוף המבוקר יוכל להכין את עצמו לביקורת הצפויה. מכאן נובעת גם פגיעה ביכולתו של רואה החשבון למלא את התפקידים החשובים עליהם עמדנו לעיל ולעמוד בסטנדרט ההתנהגות המצופה ממנו.

23.2. חשיפת בדיקות, חקירות ודיונים פנים-צוותיים של רואה החשבון המבקר, בחשדות כלפי מנהלים, שעמם עובד ולהם מעניק רואה החשבון שירותים, לצורך גילוי תרמיות בדיווח הכספי, אינן רק מביכות אלא גם מרתיעות את רואה החשבון מלקיים את ספקנותו וחקרנותו עליהם עמדנו לעיל. הדרך ממקום זה לחשש בדבר אי עמידה של רואה החשבון בתקני הביקורת ופגיעה באי תלותו של רואה החשבון - קצרה.

23.3. חשיפת זהות הגורמים המסייעים בידי רואה החשבון במימוש חקרנותו המוסברת לעיל בפני התאגיד ומנהליו: מנהלים בדרגי משנה, עובדים זוטרים, ספקים ונותני שירותים, עשויה כאמור לפגוע בהם, במעמדם ובפרנסתם. לכן במקרים רבים גורמים אלו מבקשים להישאר בעילום שם והם נותנים אמון מלא ברואה החשבון וסומכים עליו שזהותם והמידע שסיפקו לו יישארו בדלת אמות הביקורת.

23.4. הפרת האמון שנותנים הגורמים המסייעים בידי רואה החשבון בבדיקותיו האמורות, תוצאתה האפשרית הפסקת שיתוף פעולה של גורמים אלו עם רואה החשבון, והפסקת שיתוף הפעולה עימו תגרור אחריה הכשלת רואה החשבון במילוי המטלות המיוחדות שמוטלות עליו כמוסבר לעיל. שכן מקורות מידע אלו חיוניים לרואה החשבון ללמוד על מעשים לא תקינים אותם מבצעים המנהלים ועל אירועים שהופכים את הדוחות הכספיים לבלתי מהימנים, שלא מפי המנהלים, הפועלים לעיתים להסוואת מידע זה. לבסוף אין צורך לומר שלהכשלת רואה החשבון בביקורת הדוחות הכספיים ובמטלת הגברת אמינותם, נודעת השלכה ישירה על ציבור קוראי הדוחות הכספיים והמשק כולו. יפה לעניין זה התיאור הציורי השאול מעולם העבודה העיתונאית וההצדקה לחיסיון היחסי הניתן בה למקורות המידע העיתונאים:

*"...טוב לשוב ולזכור לסיכום, כי הסרת החיסיון מולידה רתיעה מפני הגילוי של המידע, ורתיעה זו מונעת מידע מן הציבור. עיתונות ללא מקורות מידע היא כנחל אכזב שמימיו יבשו, והחופש לפרסמה הופך אז לחסר משמעות".<sup>15</sup>*

23.5. לא זו אף זו, המידע הנמסר לרואה החשבון המבקר על ידי גורמים אלו לעיתים כולל מידע אישי פרטי רגיש, המוגן על ידי דיני הגנת הפרטיות. אין צורך לומר כי רואה החשבון מחויב בהגנה על פרטיות מידע זה ועל בעליו, מכח עקרונות היסוד של שיטתנו המשפטית והאיסורים על פגיעה בפרטיות, שהלכו והתעצמו בשנים האחרונות.

23.6. המידע העסקי הנמסר לרואה החשבון עשוי גם לכלול מידע עסקי רגיש אודות צדי ג'. כך לדוגמה, ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר עשויים לכלול מידע אודות מצבם הכלכלי של לקוחות, בגינם גילה שלא נעשתה הפרשה נאותה לחובות מסופקים.

<sup>15</sup> בש 298/86 בן ציון ציטרין נ' בית הדין המשמעתי של לשכת עורכי הדין במחוז תל אביב, פ"ד מא(2) 337, 364 (להלן: "הלכת ציטרין" או "פס"ד ציטרין").

24. בהכירם ברגישות המידע המצוי בניירות העבודה ובנזק שעשוי להיגרם כאמור בגילויים, מורים תקני הביקורת הבינלאומיים והמקומיים כי ניירות העבודה הינם רכושו של המבקר. בתוך כך קובע תקן בקרת האיכות הבינלאומי, בזו הלשון:

*"Ownership of engagement documentation"*<sup>16</sup>

*A63. Unless otherwise specified by law or regulation, engagement documentation<sup>17</sup> is the property of the firm. The firm may, at its discretion, make portions of, or extracts from, engagement documentation available to clients, provided such disclosure does not undermine the validity of the work performed, or, in the case of assurance engagements, the independence of the firm or its personnel.*

[International Standard on Quality Control 1, A63]

רוצה לומר כי רואה החשבון המבקר יכול לנהוג מנהג בעלים בניירות העבודה, ובשיקול דעתו יוכל להחליט אם להעביר ללקוח מקטעים מתוכם, אך הוא מודרך שלא לעשות כן אם הדבר יגרע מתוקף העבודה שבוצעה או מאי תלותה של פירמת רואה החשבון או מי מחבריה.

25. הוראה זו אומצה גם בתקן הביקורת הישראלי 230 בדבר "תיעוד ביקורת"<sup>18</sup> הקובע כי:

"תיעוד ביקורת הינו בבעלותו ובקניינו של רואה החשבון המבקר"<sup>19</sup>.

26. בהמשך לכך בהבהרות ובהסברים ליישום תקן אחרון זה<sup>20</sup> נאמר כי:

26.1. משמעות עקרון זה במישור היחסים שבין רואה החשבון המבקר לבין הישות המבוקרת הינו כי לישות המבוקרת, וכן לכל אורגן או נושא משרה בה, **אין זכות לקבל מסמכים המהווים תיעוד ביקורת המצויים ברשותו של רואה החשבון המבקר.**

26.2. ההבהרה מוסיפה, כי: בשל טיבם ומהותם של חלק מהמסמכים האמורים רואה החשבון המבקר אף צריך להימנע ממסירת מסמכים המהווים תיעוד ביקורת לישות המבוקרת וכן לכל אורגן או נושא משרה בה.

יש לשים לב כי בהבהרה מובאות דוגמאות לעניין זה הכוללות בין היתר: מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון המבקר והמתעדים את סביבת הביקורת, **לרבות אופיים של נושאי המשרה ומנהלים ורמת האמינות של מצגיהם, סיכוני הביקורת והמתווה לשיקול הדעת הבלתי תלוי של רואה החשבון המבקר כפועל יוצא מכך** ודוגמאות אחרות. רוצה לומר דוגמאות המהוות מענה למידע הרגיש עליו עמדנו לעיל, ולגביהם נשללת זכות העיון מהישות המבוקרת ומכל אורגן או נושא משרה בה לקבלם, ורואה החשבון נדרש להימנע ממסירתם לתאגיד ולנושאי המשרה בו.

<sup>16</sup> לפני עשור הייתה הוראה זו חלק מתקן ביקורת ISA 230 אך כיום נכללת היא בסעיף A63, לתקני בקרת האיכות הבינלאומיים - ISQC1.

<sup>17</sup> Engagement documentation - The record of work performed, results obtained, and conclusions the practitioner reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are sometimes used). ISQC1 12 (b)

<sup>18</sup> תקן הבא במקום תקן ביקורת 101 הישראלי והוא המקביל לתקן ISA 230 שכאמור כלל בעבר את ההוראה דלעיל (טרם שהועתקה לתקן בקרת איכות 1 ISQC).

<sup>19</sup> סעיף 17 לתקן 230 הישראלי.

<sup>20</sup> הבהרה 25א בעניין הבעלות על תיעוד הביקורת.

27. יצוין כי ללשכה גם תדריך בדבר מסמכים המצויים ברשותו של רואה חשבון והנוגעים לעבודת הביקורת, המונה שלוש קטגוריות של מסמכים: (1) מסמכים המהווים את ראיות הביקורת ותיעוד עבודת הביקורת; (2) מסמכים שהוכנו על ידי רואה החשבון עבור הלקוח אגב עבודת ביקורת; (3) מסמכי מקור של הלקוח אשר הועברו אל רואה החשבון לצורך עבודתו. תדריך זה קובע כי המסמכים בקטגוריה הראשונה הם אלו שאין ללקוח זכות לקבלם.

28. כמו כן קובע תקן ביקורת (ישראל) 210 בדבר "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים" (משנת 2018) כי במכתב ההתקשרות תיכלל הערה בדבר בעלות רואה החשבון בניירות העבודה.

### פסק הדין בעניין אינדיג

29. בשנת 2008 הובאו הוראות אלו של תקני הביקורת הבינלאומיים והמקומיים, בעניין הגבלת גילוי ניירות העבודה של רואה החשבון המתעדים את עבודת הביקורת, לכלל דיון והכרעה משפטיים. הדבר התרחש במסגרת בקשת דירקטור בחברת פרמייר קלאב<sup>21</sup> לקבל את תיעוד הביקורת לעיונו כחלק מסכסוך בעלי מניות. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת רואי החשבון כי אין למסור תיעוד זה לדירקטור, ובערעור על החלטה זו הכיר בית המשפט העליון בכך שניירות העבודה המתעדים את ביקורת רואה החשבון הינם מסמכים של רואה החשבון ולא של החברה.

30. במידה רבה ביסס בית המשפט העליון את החלטתו על דיני החברות והוראות חוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות"), העוסקות בזכאות דירקטור לעיין במסמכי החברה ובהם בלבד, אך גם על שיקולי מדיניות בגילויים.

31. בתוך כך בית המשפט העליון סוקר את תקני הביקורת אותם תארנו ומכיר במעמדם של ניירות העבודה המתעדים את עבודת הביקורת כמסמכים של רואה החשבון. הוא קובע כי ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר לא נועדו כלל ועיקר לשמש את החברה או מי מטעמה לצורך הכנת הדוחות הכספיים או לצורך אישורם - מטרתם היא לסייע לרואה החשבון המבקר בביצוע עבודת הביקורת ותיעודה. הם אינם בגדר פירות עבודתו של רואה החשבון המבקר, אלא אמצעי ביניים וכלי לתיעוד הביקורת שנעשתה לצורך הפקת "פרי העבודה" - חוות הדעת על הדוחות הכספיים (סעיף 14 לפסק הדין).

32. כמו כן מקבל בית המשפט העליון את טענת לשכת רואי חשבון בישראל שהתייצבה בהליך זה כידיד בית המשפט, כי חשיפת ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר בפני המבוקר עלולה לפגוע באפקטיביות של הביקורת בכללותה ובאפקטיביות שבשימוש בניירות העבודה בפרט.

33. לאור כל אלה קובע בית משפט העליון כי בהיעדר זכות לחברה או לדירקטורים לעיין בניירות העבודה של רואה חשבון המבקר (בהיבט דיני תאגידים), ולאור שיקולי מדיניות (בהם דן בית המשפט) נדירים מאוד (אם בכלל) יהיו המקרים שבהם יתערב בית המשפט בשיקול דעת רואה החשבון המבקר שסרב להעביר ניירות עבודה לגוף המבוקר או מי מטעמו.

### פסק הדין בעניין חפציבה

34. עמדה אחרת, בנסיבות אחרות, לגבי השאלה בה עסקינן הופיעה בשנת 2016, שעה שבית משפט העליון דן בסירוב משרד רואי חשבון קוסט פורר גבאי את קסירר לגלות את ניירות העבודה שלו בתביעה רשלנות שהוגשה נגדו בעקבות הליכי חדלות הפירעון של קבוצת הבנייה חפציבה<sup>22</sup>. בית משפט העליון מסרב להחיל את הלכת אינדיג על המקרה שבפניו, בקובעו כי דיני התדיינות לחוד ודיני חברות לחוד.

<sup>21</sup> ע"א 8548/06 עו"ד חיים אינדיג נ' פרמייר קלאב בע"מ (להלן: "עניין אינדיג").

<sup>22</sup> רע"א 3184/16 קוסט פורר גבאי את קסירר, רואי חשבון נ' חפציבה ג'רוזלם גולד בע"מ (בפירוק) (להלן: "עניין חפציבה").



במקרה זה נקבע כי עסקינן בדיני התדיינות ובשאלת גילוי ניירות העבודה של רואה החשבון **במסגרת יחסי תובע-נתבע**, אשר רלוונטיים לבירור טענת התרשלות של רואה החשבון, שאז השאלה למי שייכים המסמכים אינה רלוונטית ולכן יש להתיר את הגילוי. בתוך כך בית המשפט העליון מפיו של כבוד השופט עמית (אשר ישב כדיין יחיד בתיק זה), קובע כי **ניירות העבודה של רואה החשבון הם בגדר מסמך שהוכן במהלך העסקים הרגיל, בבחינת תרשומת פנימית של גורם פרטי שאינה נהנית מחיסיון מוכר כלשהו, וככזו גם אין בה כשלעצמה כדי ליצור חיסיון לניירות העבודה של רואה החשבון.**

#### הליך אורתם סהר

35. בהליך זה התלוי ועומד בפני בית המשפט המחוזי בתל אביב, מבקשים הנאמנים לקבוצת חברות אורתם סהר, להורות לרואה החשבון המבקר בריטמן אלמגור זהר ושות' למסור לנאמנים את ניירות העבודה שלהם, מכח סמכויות החקירה של הנאמנים לפי סעיף 288 לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ב-1982.

36. רואי החשבון מתנגדים לבקשה מטעמים שונים ובין היתר לאורה של ההלכה בעניין אינדיג ובטענה שניירות העבודה הם ניירות עבודה פנימיים של רואה החשבון שאינם קשורים לחברה, ולכן אין הם בגדר מידע החייב בגילוי לנאמנים. לא זו אף זו, על רואה החשבון חל איסור למסור את ניירות העבודה ללקוח והנאמנים באים בנעלי מנהלי הלקוח. כמו כן אין המדובר בהליכי תביעה ולכן לא חלה הפסיקה בעניין חפציבה, ומאידך חלה פסיקה המורה שלא לאפשר לנאמנים יתרון דיוני בתביעה שבכוונתם להגיש, כפי שכבר גילו דעתם.

#### טיפול חוקי הביקורת ודיני הראיות בסוגיה

37. חוק רואה החשבון נעדר כל הוראה המתייחסת למעמד המשפטי של ניירות העבודה ורואי החשבון אינם נמנים בחוק על בעלי המקצוע שלקוחותיהם נהנים מחסיון לפי פקודת הראיות (עורכי דין, רופאים, פסיכולוגים וכהני דת). ברם סעיף 24 לתקנות דרך פעולתו של רואה החשבון, מורה כך:

24. *הוראות הלשכה מי שפעל בהתאם לתקן, להוראה או להנחיה של לשכת רואי-חשבון בישראל, שאינם סותרים במפורש או מכללא תקנה מתקנות אלה, רואים אותו כאילו פעל בהתאם לתקני בקורת מקובלים, אלא אם יוכח כי פעולתו בנסיבות שבהן נעשתה לא היתה סבירה.*

38. כפי שעומד על כך בית המשפט העליון בעניין אינדיג, מעניקה תקנה 24 האמורה מעמד מקצועי מחייב לתקני הביקורת, להוראות ולהנחיות שמפרסמת הלשכה. הפרת תקנים אלו אף מהווה התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע של ראיית החשבון (קרי מתן שירות שלא לפי הכללים, התקנים והנהלים המקובלים במקצוע<sup>23</sup>), ובעטייה עשויים להיפתח הליכי משמעת כנגד רואה החשבון ואף תביעה אזרחית.

39. לעומתם חוק הביקורת הפנימית, תשנ"ב-1992, המאוחר לחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, קובע עמדה נחרצת לפיה:

<sup>23</sup> תקנה 1א לתקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע), תשכ"ה-1965.

10. קבלת הביקורת כראיה (א) דו"ח, חוות דעת או כל מסמך אחר שהוציא או הכין המבקר הפנימי במילוי תפקידו לא יישמשו ראיה בכל הליך משפטי, אך לא יהיו פסולים בשל כך לישמש ראיה בהליך משמעותי.

(ב) הודעה שנתקבלה אגב מילוי תפקידיו של המבקר הפנימי לא תישמש ראיה בהליך משפטי, אך תהא כשרה לישמש ראיה בהליך משמעותי. [ההדגשות הוספו]

רוצה לומר כי חוק הביקורת הפנימית, שנחקק כמה עשורים לאחר חוק רואי החשבון, מכיר ברגישות ניירות העבודה של המבקר הפנימי ושל הודעות שהתקבלו בידו אגב מילוי תפקידו, בקובעו כי אלו לא יישמשו ראיה בהליך משפטי שאינו הליך משמעותי.

40. עיון בדברי ההסבר להוראה חשובה זו מלמדת כי מקורה בחוק מבקר המדינה [נוסח משולב], תשי"ח-1958, הקובע הוראה דומה לאמור:

30. חומר שאינו ראיה (א) דו"חות, חוות דעת או כל מסמך אחר שהוציא או הכין המבקר במילוי תפקידו לא יישמשו ראיה בכל הליך משפטי או משמעותי.

(ב) הודעה שנתקבלה אגב מילוי תפקידיו של המבקר לא תישמש ראיה בהליך משפטי או משמעותי, חוץ ממשפט פלילי בשל מסירת עדות בשבועה או בהן צדק, שהושגה מכוח הסמכויות האמורות בסעיף 26.

41. דברי ההסבר להוראה זו מציינים כי מטרתה היא לאפשר למבקר המדינה לאסוף מידע באופן חופשי, ולנותן המידע - למסרו באופן חופשי ללא חשש שהדבר יישמש ראיה משפטית.

42. הדין הגרמני - לבסוף יש להזכיר את הוראות חוק סדר הדין האזרחי בגרמניה, הקובעות בסעיף 383 כי בעלי מקצועות שבמסגרת עבודתם נמסר להם מידע, רשאים לסרב להעיד בנוגע אליו, אלא אם מקורות המידע מתירים להם לגלותו. נוסף לכך נקבע כי גם אם בעלי מקצועות אלו אינם מסרבים להעיד, חקירתם לא תתרכז בעובדות ובנסיבות שהעדות לגביהן אינה יכולה להינתן בלי לפגוע בחובת הסודיות. וזה לשון ההוראה (בתרגומה לאנגלית)<sup>24</sup>:

#### Section 383

#### Refusal to testify on personal grounds

(1) The following persons are entitled to refuse to testify:

...

<sup>24</sup> Code of Civil Procedure Section 383 Refusal to testify on personal grounds. Bundesgesetzblatt, Zivilprozessordnung [ZPO] [Code of Civil Procedure], Dec. 5, 2005 [BGBl.] 3202, as amended (Ger.)

6. Persons to whom facts are entrusted, by virtue of their office, profession or status, the nature of which mandates their confidentiality, or the confidentiality of which is mandated by law, where their testimony would concern facts to which the confidentiality obligation refers.

(2) ...

- (3) Even if the persons designated under numbers 4 to 6 do not refuse to testify, their examination is not to be aimed at facts and circumstances regarding which it is apparent that no testimony can be made without breaching the confidentiality obligation.

43. חוק הביקורת הפנימית מזה והדין הגרמני מזה מלמדים אותנו אודות הדין הרצוי, בכל הנוגע לפעולת בעלי מקצוע שהציבור נותן בהם אמון – לאמור כי המידע שנמסר בידם בנאמנות ישמר בסודיות או למיצער לא ישמש כראיה בהליכים משפטיים. זאת חרף הרצון לקיים שיוויון מידע בין מתדיינים ומשפט צדק, אך מתוך הכרה באינטרס ציבורי לא פחות חשוב, זה של אמון הציבור בבעלי מקצוע, שקיבלו מידע בנאמנות בכלל ובכאלה אשר ממלאים שליחות ציבורית של ביקורת מערכות לכליות וחשיפת מעשים פסולים, בהישען על מקורות מידע שביקשו להיותו אנונימיים, בפרט.

#### הפערים בין המצוי לרצוי ודרכי הטיפול בהם

44. במסמך זה עמדנו על חשיבות סודיות ניירות העבודה של רואה החשבון, המתעדים את עבודת הביקורת, בהבטחת אי תלותו של רואה החשבון, בהבטחת אפקטיביות עבודת הביקורת ובשמירה על מקורות המידע החשובים של רואה החשבון, אשר בלעדיו יכולותיו של רואה החשבון, בקיום סקפטיזם מתמיד, חקירה ואיתור תרמית בדוחות הכספים, משולות לנחל אכזב שמקורותיו יבשו. כל אלה נועדו לאפשר לרואה החשבון המבקר לבצע נאמנה את תפקידו בביקורת הדוחות הכספיים ובהבטחת אמינותם. לבסוף אמינות זו של הדוחות הכספיים הינה אינטרס חברתי כלל משקי, שאין להגזים בחשיבותו.

45. תמוה אפוא הפער שנוצר בין הוראות תקינת הביקורת לבין החקיקה, בהבטחת סודיות ניירות העבודה של רואה החשבון גם כלפי הישות המדווחת ומנהליה. גם קשה לקבל שבמקום בו ביקורת הפנים נהנית מהגנה בחוק, לניירות העבודה של המבקר הפנימי ולמקורות המידע של מבקר הפנים בפני הבאתם כראיה בהליכים משפט, נאלצים רואי החשבון - שבשונה מהמבקר הפנימי ביקורתם איננה מכוונת פנימה אלא לציבור הרחב - להישען על נכונות בתי המשפט ליתן להם הגנה דומה, הלכה למעשה. אין זאת אלא ההתפתחות המאוחרת של הפסיקה והתקינה המקצועית, שטבעו כמוסבר לעיל את נורמות ההתנהגות המצופות מרואה החשבון המבקר, כשומר סף וכמי שדואג לאמינות הדוחות הכספיים, אשר המחוקק לא השכיל להטמיע בחוק רואי החשבון (כביטוי להשלכתם הכלל משקית). לקונה אותה מצווים בתי המשפט להשלים.

46. בעניין אחרון זה מחייב פסק הדין בעניין חפציבה שינוי תפיסתי וחקיקתי. אומנם מנימוקי אותו מקרה ספציפי של הליכי גילוי מסמכים, מסרב בית המשפט העליון להכיר בחסיון שהתבקש לניירות העבודה של רואה החשבון, אך הדרך בה נעשה הדבר על ידי בית המשפט מעוררת קושי וצורך בשינוי תפיסתי. אין אנו באים לקרוא חלילה תיגר על פסיקת בית המשפט העליון המקנה עדיפות לגילוי ושיוויון המידע בין מתדיינים על פני סודיות ניירות העבודה, אבל קשה לקבל החלטה זו בהיבט של חוסר האיזון הקיים בה בין שני אינטרסים מתחרים: דיני ההתדיינות מזה וההגנה על האינטרס הציבורי - הכלל משקי - באמינות הדיווח הכספי, מזה. מצער לראות כי בהליך זה אשר התקיים על ידי דיין אחד וללא דיון עם הצדדים לו, כלל לא הוצג אינטרס ציבורי אחרון זה.

47. אנחנו ניצבים עתה בפיתחו של הליך חדש - עניין אורתם סהר - העוסק באותה סוגיה ישנה נושנה הפעם בראי חדלות הפירעון. ישנה אפוא חשיבות לוודא שבהליכים אלו כן יינתן ייצוג הולם לאינטרס

הציבורי האמור, וכי "היד לא תהיה קלה על ההדק" ביצירת תקדים נוסף של גילוי ניירות העבודה ופוטנציאל פגיעה בביקורת הדוחות הכספיים, בלי לוודא כי נעשה כל שנדרש כדי להימנע מגילוי זה.

48. הצעד הראשון המתבקש בסוגיה זו הינו תיקון חקיקה אשר יקנה לניירות העבודה הגנה מחשיפה והגנה מהצגה בהליכים משפטיים, בדומה לנעשה בביקורת הפנים או בדומה לתפיסה הקיימת בדיון הגרמני. ברם זהו הליך נכון אך ארוך שככל הנראה לא יסתיים בטווח הנראה לעין.

49. צעד ביניים נדרש הינו להביא למודעות בתי המשפט והמתדיינים, לפחות אלו הציבוריים כגון הממונה על הליכי חדלות פרעון, את החשיבות הציבורית הנובעת לעניין וביצירת חסיון פסיקתי יחסי למסמכים אלו, בדומה לזה הניתן לעיתונאים בהגנה על מקורותיהם. מאתגרת היא ההשוואה של ההגנה על מקורות המידע העיתונאים להגנה על מקורות המידע של רואה החשבון וההגנה על אי תלותו, שכן חופש העיתונות מייצג זכות דמוקרטית ראשונה במעלה – זכות הציבור לדעת ולבקר את מעשי רשויות השלטון וחופש הביטוי, שהם התנאי לקיומו הדמוקרטי. ברם עיון בטענות המצדדים בחסיון העיתונאי ובדיון המשפטי בהילכת ציטרין המפורסמת, חושפים דמיון מפתיע בין שתי הסוגיות.

50. המצדדים בחסיון העיתונאי מדברים על כך: (1) כי מקורות המידע נשוא החסיון העיתונאי והמידע שהם מוסרים לעיתונאי הם חיוניים לעבודתו; (2) כי מקורות אלו מבקשים אלמוניות מסיבות מגוונות בהם פגיעה בפרטיותם, בפרנסתם ובזכות לאנונימיות; (3) כי מקורות אלו נסמכים בהעברת המידע על יחסי אמון עם העיתונאי; (4) לבסוף מצביעים המצדדים בחסיון העיתונאי על כך שהפרת אמון העיתונאי בהעדר הגנה על אנונימיות מקורות המידע תוליד רגיעה מפני גילוי המידע, ובהעדר מידע תפגע העיתונות ועימה האינטרס הציבורי. כל זאת כשמנגד החסיון העיתונאי מונע מבעל הדיון להשתמש בראיה החוסה תחת חסיון בהליך משפטי וכך מאיים לפגוע בתכלית גילוי האמת במשפט ובעשיית צדק<sup>25</sup>. וראה זה פלא החלף את הביטוי עיתונאי בביטוי רואה חשבון, את הביטוי מקור המידע של העיתונאי במקור המידע של רואה החשבון ואת האינטרס הציבורי בחופש הביטוי באינטרס הציבורי הכלל משקי שבאמינות הדוחות הכספיים, ומצא שהשיקולים שהוצגו לגבי החסיון העיתונאי נכונים גם לזירה בה עסקינן.

51. ואם בזירה העיתונאית הוכר חסיון יחסי הבא לאזן בין האינטרסים המתחרים - האינטרס הציבורי לעיתונות חופשית מזה ואינטרס הציבורי בעשיית צדק מזה, אך מתבקש וגם אם בעוצמה ציבורית שונה לאזן גם בין האינטרס הציבורי לאמינות הדוחות הכספיים לבין זה של עשיית צדק דיוני, תוך עדכון הפרדיגמות הקיימות והוספת האיזונים החסרים, ותוך **אימוץ חסיון יחסי חדש - זה של מסמכי רואה החשבון**, דהיינו חסיון כזה שלבית המשפט סמכות להסירו.

52. בעולם המעשי מתבקש כי בית משפט הבא לדון בבקשת גילוי ניירות העבודה של רואה החשבון, לא יאפשר סעד זה ללא דיון מעמיק, כזה המסתפק רק בהסתכלות על הצורך המידי לגילוי בהינתן ההליך שבפניו. תחת זאת מצופה שבית המשפט יקיים **דיון המביא בחשבון את הפגיעה שבחשיפת ניירות העבודה של רואה החשבון, בראי האינטרס הציבורי של אמינות הדוחות הכספיים מזה למול אינטרס הגילוי הציבורי**. בעשותו כן ובדומה למה שנפסק בעניין ציטרין יפעל בית המשפט: (1) לברר את הרלוונטיות של הגילוי להליך הנדון בפניו; (2) לברר **האם הגילוי חיוני ובעל חשיבות לעשיית צדק בנושא מהותי**; (3) ולברר **האם הגילוי נחוץ ואין אפשרות להישען על ראיות אחרות** בלי לאפשר את הגילוי<sup>26</sup>. לאלו נוסף את המובן מאליו כי על הגילוי להיות מבוסס על הוראות דין ברורה.

<sup>25</sup> הסדרת החסיון העיתונאי, שירן ירוסלבסקי קרני, תהילה שוורץ אלטשולר, המכון הישראלי לדמוקרטיה (מחקר מדיניות 104) יוני 2015.

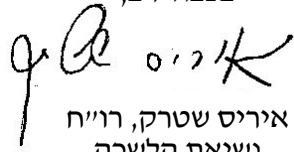
<sup>26</sup> פסי"ד ציטרין, עמ' 361

53. כפי שראינו הכלכלה המודרנית נשענת על הדיווח הכספי והדיווח הכספי חייב להיות אמין, גם ובמיוחד בנסיבות של מעשי תרמית הונאה והתנהלות לא תקינה בחברה, אשר עמדו בבסיסן של קריסות כלכליות של עסקים וכלכלות, ולכן הפכו זה מכבר לחלק מסיכוני העסק. אמינות הדיווח הכספי היא אפוא אינטרס ציבורי ברור.
54. רואה החשבון מופקד על קיום אינטרס ציבורי זה של אמינות הדוחות הכספיים, בבחינת שומר סף, והדין אף מטיל עליו אחריות ציבורית במימוש תפקיד זה. מגישה של מחבר ומחסר פרופסיונל הפך עם השנים רואה החשבון המבקר לגורם אשר מצפים ממנו לאקטיביות בביקורת החשבונות, כשעליו לנהוג בסקפטיות מקצועית ובגישה חקרנית כלפי מנהלי החברות שאת דוחותיהן הוא מבקר.
55. במימוש אחריותו האמורה נעזר רואה החשבון המבקר במקורות מידע מתוך החברה ומחוצה לה, הנותנים בו אמון כי זהותם ודבריהם ישמרו בסודיות; הוא נעזר בתוכניות ביקורת שאמורות לאפשר לו לזהות ולאתר דברים שליליים המתרחשים מתחת לפני השטח והוא מקיים דיונים וחקירות בעצמו ועם צוותו, המטילים ספק במנהלי החברה ובתהליכים המתקיימים ביישום המבוקרת.
56. כגורם מקצועי הנתון גם לביקורת עמיתים מתעד רואה החשבון את פעילותו המיוחדת שתוארה במסמך זה. תיעוד זה הינו בבחינת מסמך פנימי רגיש, שנחשף בפני בקרת האיכות של הפירמה ובפני המוסד לסקירת עמיתים. אך מעבר לכך עליו להישמר בדלת אמות הביקורת.
57. חשיפת התיעוד לישות המדווחת ומנהליה, מאיימת לפגוע באפקטיביות הביקורת, מציבה את המבקר במצב בלתי אפשרי מול המנהלים שבמעשיהם מצווה הוא להטיל דופי ולכן סופה להביא לפגיעה באי תלותו (עליה הוא מצווה בחוק<sup>27</sup> וההכרחית לעבודת הביקורת); חמור מכל - חשיפת ניירות העבודה כאמור, פוגעת במקורות המידע של רואה החשבון, מסכנת את מעמדם ופרנסתם ופוגעת בזכותם לפרטיות. לכן סופה בייבוש מקורות המידע של רואה החשבון המבקר.
58. בחשיבות הציבורית של סודיות ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר הכירו תקני הביקורת הבינלאומיים והמקומיים והכירה גם הפסיקה בעניין אינדיג. כמו כן מכיר החוק בצרכי הביקורת להגנה על מקורות המידע בכל הנוגע לביקורת הפנימית הדומה דמיון רב לביקורת רואה החשבון המבקר - בדמות אי קבילות מסמכיו והמידע שאוסף, ואף הדין הגרמני מכיר בחיסיון מידע המועבר בנאמנות מלקוח לבעל מקצוע דרך כלל.
59. לאחרונה בעניין חפציבה התיר כאמור בית המשפט העליון גילוי ניירות העבודה של רואה חשבון במסגרת הליכי גילוי מסמכים שבתביעת רשלנות כנגד רואה החשבון המבקר, כשנעדר בו דיון מקיף באינטרס הציבורי עליו עמדנו.
60. לשכת רואי חשבון בישראל חושבת כי הגיעה השעה בה יוכר האינטרס הציבורי בשמירה על סודיות ניירות העבודה של רואה החשבון המבקר, וכי זה יובא בחשבון עת נדון גילוי המסמכים גם בראי דיני ההתדיינות ואינטרס עשיית משפט צדק או בעת דיון בכל אינטרס מתחרה אחר, תוך יצירת האיזון הנדרש בין אלו לבין אלו, והקניית מעמד של חסיון יחסי למסמכי רואה החשבון, בדומה לחיסיון הניתן למקורות העיתונאיים. בד בבד תפעל הלשכה להקניית חסיון כאמור לניירות עבודה של רואה החשבון ולמידע הנאסף על ידו ממקורותיו, בחקיקה.

<sup>27</sup> סעיף 160 לחוק החברות.

61. בימים אלו נדונה כאמור סוגיית גילוי מסמכי רואה החשבון בהליכי חדלות פרעון, בהקשר של חקירות שמבצעים נאמני אורתם סהר. הלשכה מקווה כי הממונה על הליכי חדלות פרעון יתן בהליך זה ביטוי לאינטרס הציבורי עליו עמדנו, למען הבטחת המשך מילוי תפקידם של רואי החשבון המבקרים, בהבטחת אמינות הדיווח הכספי, כאינטרס רחב של הציבור ושל הכלכלה הישראלית.

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה המתעוררת בעניין זה.

בכבוד רב,  
  
איריס שטרק, רו"ח  
נשיאת הלשכה