

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 710

ב ד ב ר

התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים

נוסח משולב של תקן ביקורת 78-*

תקן ביקורת זה בנוסחו המקורי אושר בעבר כתקן ביקורת 78 על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 20.7.2003 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 16.7.2003 ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003. 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.

תוכן העניינים

סעיפים

סעיפים

1 -
5

מבוא

~~תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתיהן מהימים 20.7.2003 ו-16.7.2003. בהתאמה ופירסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2003.~~

- 6	דוחות כספיים השוואתיים
12	
- 6	אחריות המבקר
8	
	דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו
	על-ידי
- 9	מבקר קודם
<u>1220</u>	
	תחילה כניסה לתוקף
<u>1321</u>	
	נספחים - דוגמאות לדוח רואה חשבון מבקר
	כשהדוחות ההשוואתיים בוקרו
	על-ידי מבקר קודם

מבוא

1. תקן ביקורת זה מתבסס מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) מס' 710 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (אינפ"ק) (IFAC) כפי שהיה בתוקף בחודש יולי 2003, לאחר ביצוע התאמות למקובל בישראל:

ISA - 710: COMPARATIVES

2. שתי גישות קיימות בעולם בנוגע למספרי השוואה:

2.1 **גישת המספרים המקבילים** (corresponding figures) לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (הכוונה היא לקריאתם בזיקה לסכומים וגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת). הם אינם מוצגים כדוחות כספיים מלאים העומדים בפני עצמם אם כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

2.2 **גישת הדוחות הכספיים השוואתיים** (comparative financial statements) לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת (או תקופות קודמות) נכללים לצורכי השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אולם הם אינם מהווים חלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אלא רואים בהם כדוחות כספים העומדים בפני עצמם, בבחינת standing alone.

–הלשכה, בתקן ביקורת 71-700 (ישראל) בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים", אימצה למעשה את הגישה המתוארת בסעיף 2.2 הרואה במספרי ההשוואה כדוחות כספיים השוואתיים.

3. מטרת תקן ביקורת זה היא לקבוע כללים ולספק הנחיות בדבר האחריות של המבקר לגבי דוחות כספיים השוואתיים. דוחות כספיים השוואתיים אלה כוללים סכומים וגילויים אחרים בגין תקופות קודמות, ומוצגים לשם השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

4. תקן ביקורת זה אינו מתייחס לדוחות כספיים השוואתיים בלתי מבוקרים.

5. התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים בדוח רואה החשבון המבקר שלו על הדוחות הכספיים המבוקרים, הן על-פי הנוסח האחיד והן כאשר נדרש שינוי מהנוסח האחיד בשנה השוטפת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לעומת נוסח דוח רואה החשבון המבקר שניתן עליהם במקור, מובאת בתקן ביקורת חשבון מבקר⁷¹ (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר", על דוחות כספיים⁷², ובתקן ביקורת⁷² (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

דוחות כספיים השוואתיים

אחריות המבקר

6. על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לכך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים עומדים בדרישות של מסגרת הדיווח הכספיים המתאימה⁷³ 1. דבר זה מחייב את המבקר לבחון:

(א) האם המדיניות החשבונאית לתקופה הקודמת הינה עקבית עם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

(ב) האם הסכומים המוצגים בדוחות הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים האחרים שהוצגו בדוחות הכספיים ההשוואתיים או, שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).

אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות תקן ביקורת⁷² (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

7. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, יבחן המבקר הנוכחי אם הדוחות הכספיים ההשוואתיים עונים על התנאים שנקבעו בסעיף 6, לעיל וכן, על המבקר לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת⁷⁷ (ישראל) 510 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

⁽⁷³⁾ לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספיים, אם ישנן כאלה.

¹ לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספיים, אם ישנן כאלה.

8. הגיע לידיעתנו של המבקר מידע, במהלך הביקורת לתקופה השוטפת, המצביע על אפשרות לקיומה של הצגה מוטעית מהותית בנתוני התקופה הקודמת, על המבקר לנקוט בנהלים נוספים בהתאם לנסיבות.

דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם

9. כאשר הדוחות הכספיים השוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, אזי⁽²⁾ :

(א) ינתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד ובו יצוין:

- (1) שהדוחות הכספיים השוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם;
- (2) סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על-ידי המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד⁽³⁾ - את הסיבות לכך; וכן
- (3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם; או

(ב) המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים השוואתיים לתקופות שבוקרו על ידיו והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

10. במהלך ביקורת הדוחות הכספיים של התקופה השוטפת, יתכן כי, בנסיבות מסויימות יוצאות דופן, יוודע למבקר הנוכחי על קיומה של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים השוואתיים שעליהם נתן המבקר הקודם דוח רואה חשבון מבקר בלתי מסוייג.

⁽²⁾ האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים השוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.

² האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים השוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.

⁽³⁾ לרבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

³ לרבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

11. בנסיבות האמורות בסעיף 10 לעיל ינהג המבקר הנוכחי כלהלן:

(א) — (א) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (ב) לעיל, יוודא המבקר הנוכחי שהנהלת המבוקר תעביר למבקר הקודם את המידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה. כמו כן, אם המבקר הקודם פנה אל המבקר הנוכחי בבקשה לקבל ממנו במישרין מידע בדבר ההצגה המוטעית שנמצאה, יעביר אליו המבקר הנוכחי את המידע הרלבנטי המצוי בידיו.

(ב) — כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (א) לעיל, יבהיר המבקר הנוכחי למבוקר כי באפשרותו של המבוקר לנהוג באחת משתי הדרכים הבאות:

(1) לשנות את מבנה ההתקשרות במטרה להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (ב) לעיל. במקרה שמבנה ההתקשרות שונה כאמור, ינהג המבקר הנוכחי כמצוין בסעיף קטן (א) לעיל.

(2) לבקש מהמבקר הנוכחי לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים. במקרה כזה, ינהג המבקר הנוכחי כאמור בסעיף 12 להלן.

12. בנסיבות האמורות בסעיפים 10 ו-11(ב) לעיל, כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (א) לעיל והמבקר הנוכחי מתבקש על-ידי המבוקר לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, על המבקר הנוכחי ליישם נהלים מספיקים אשר יניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות האמורות⁴⁽⁴⁾.

⁽⁴⁾ נהלים אלה יכללו גם פנייה של המבקר הנוכחי אל המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

במקרה כזה יצוין במידע הניתן על פי סעיף 9 (א) לעיל בדוח רואה החשבון המבקר הנוכחי לתקופה השוטפת, כי המבקר הקודם חיווה את דעתו על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לפני הצגתם מחדש. בנוסף לכך, אם המבקר הנוכחי יישם נהלים מספיקים אשר הניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, יכלול המבקר הנוכחי בדוח שלו את הפיסקה הבאה (לאחר פסקת חוות הדעת על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת):

"ביקרנו גם את ההתאמות המתוארות בביאור X אשר יוּשמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים לשנת 20X1. לדעתנו, התאמות אלו הינן נאותות והן יוּשמו באופן נאות".

במקרים מסויימים יתכן שהמבקר הנוכחי יגיע למסקנה כי בשל ריבויין, אופיין ומורכבותן של ההתאמות האמורות, או בשל העדר אפשרות ליישם נהלי ביקורת מספיקים לגבי התאמות אלו בפני עצמן, אין הוא יכול לתת חוות דעת על התאמות אלו כשלעצמן. במקרה כזה יהיה על המבקר הנוכחי להתקשר עם המבוקר לשם ביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים בכללותם.

~~אם התקבלה התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההתאמות האמורות.~~

~~אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, המבקר הנוכחי לא יפרש מצב זה כהסכמה בפועל או כהתייחסות חיובית של המבקר הקודם לעניין ההצגה מחדש.~~

4 נהלים אלה יכללו גם פנייה של המבקר הנוכחי אל המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

אם התקבלה התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההתאמות האמורות.

אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, המבקר הנוכחי לא יפרש מצב זה כהסכמה בפועל או כהתייחסות חיובית של המבקר הקודם לעניין ההצגה מחדש.

12א על רואה החשבון המבקר לקבל הצהרה בכתב לגבי הצגה מחדש כלשהי שבוצעה על מנת לתקן הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים לתקופה קודמת המשפיעה על המידע ההשוואתי.

תחילה

13.1 תקן בשל חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS (להלן-שנת המעבר), נדרשת הבהרה זו.

14.1 באותם מקרים בהם חתם רואה החשבון המבקר הקודם על דוח רואה חשבון מבקר עדכני לבעלי המניות על הדוחות הכספיים ההשוואתיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS, יפעל רואה החשבון המבקר הנוכחי בהתאם להוראות סעיף 9 (ב) לתקן ביקורת זה יחול על.

15.1 כאשר לא נחתם דוח רואה חשבון מבקר עדכני כאמור בסעיף 14 לעיל, וכאשר רואה החשבון המבקר הנוכחי לא ביקר הדוחות הכספיים לשנת 2007 ייחשבו הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS כדוחות בלתי מבוקרים ועל רואה החשבון המבקר הנוכחי לחוות דעתו על בסיס דוגמה 3 לתקן ביקורת זה (תתנוסף פיסקת ביניים בין פיסקת המבוא לפיסקת החיקף בה יאמר "הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2007 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך אשר נערכו בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לא בוקרו").

במקרה כאמור על רואה החשבון המבקר הנוכחי לנקוט בנהלי ביקורת נוספים כמפורט בסעיף 10 לתקן ביקורת (ישראל) 510 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

^א הסעיף חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 30 בספטמבר 2017, או לאחר מכן.

^ב סעיפים 13-20 נוספו במסגרת הבהרה, שאושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 3.3.2009-1 ו-16.2.2009, בהתאמה ופרסומה אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 15.2.2009. הבהרה זו חלה על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2008, אשר בהם יושם לראשונה המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS ואשר תאריך אישורם הינו לאחר 8 במרץ 2009.

1.16. במקרים כאמור בסעיף 15 לעיל על רואה החשבון המבקר הנוכחי לוודא כי במערכת המלאה של הדוחות הכספיים ניתן זיהוי ברור באשר לזהות הנתונים המבוקרים (נתוני 2008) לעומת אלה שאינם מבוקרים (2007).

1.17. כאשר נערכים חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר כאמור, לא יכול רואה החשבון המבקר הנוכחי, המבקר דוחות כספיים לשנת 2008, לדווח בחוות דעתו, המתייחסת לדיווח הכספי לפי תקני IFRS, בהתאם להוראות סעיף 9(א) לתקן ביקורת זה על בסיס חוות הדעת המקורית לדוחות הכספיים לשנת 2007 אשר נערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

1.18. סעיף 12 לתקן ביקורת זה מאפשר לרואה החשבון המבקר הנוכחי, בנסיבות מסויימות כמפורט בתקן, לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

כיוון שמעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS הינו בעל היקף נרחב מהותית מאשר התאמות הנדרשות לצורך הצגה מחדש של דיווח כספי (Restatement), וכמקובל בעולם במקרים של מעבר מתקינה חשבונאית מקומית לתקינה על פי תקני IFRS, הרי שלא ניתן לפעול בדומה להוראות סעיף 12 לתקן ביקורת זה במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים.

בשל האמור לעיל, לא ניתן כי במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים כאמור רואה החשבון המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS מבלי שביקר את הדוחות האמורים בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת מלאים.

1.19. בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נדרש לכלול בדוחות הכספיים לשנת 2008 של חברות המיישמות לראשונה תקני IFRS ביאור התאמה לעניין המעבר לאימוץ תקני IFRS. על דיווח כאמור לעניין טור ההתאמות להיות מבוקר. ביקורת המידע על ההתאמות לשנת 2007 שבביאור יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הקודם או יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי וזאת באותם מקומות שבהתאם לשיקול דעתו המקצועי ניתן לבצע ביקורת זאת ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי שלא ביקר את הדוחות הכספיים לשנת 2007 שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

לא נדרשת במקרה כאמור של ביקורת ההתאמות על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי התייחסות לביקורת זאת בחוות דעת רואה החשבון המבקר הנוכחי.
במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נערכה על ידי רואה החשבון המבקר הקודם כי אז תצורף חוות דעתו של רואה החשבון המבקר שקדם כשהיא ערוכה במתכונת של "דוח מיוחד", על בסיס הוראות לשנה המסתיימת תקן ביקורת (ישראל) 3500 בדבר "דוחות מיוחדים של רואי חשבון".
במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם ל-IFRS 1 מתבצעת על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי יודא רואה החשבון המבקר כי בדוחות הכספיים ניתן גילוי לכך שהנתונים בביאור בהתאם לתקינה ישראלית בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם של החברה אשר חיווה את דעתו עליהם בנוסח האחיד ביום 31.12.

1.20 סעיפים 13-19 חלים על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2008, אשר בהם יושם לראשונה המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS ואשר תאריך אישורם הינו לאחר 8 במרס 2009.

כניסה לתוקף

21. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2003, או לאחר מכן.

נספחים 1 ()**

1. **דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת בלתי מסוייגת (סעיף 9 (א))**

ביקרנו את הדוח על המצב הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם אשר הדוח שלו עליהם מיום _____ 20X2 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות

¹ הנספחים חלים על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2016, או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.
~~(*) הדוגמאות שלהלן מתייחסות לדוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). שמות הדוחות הכספיים הנכללים בדוח רואה החשבון המבקר עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בדוגמאות שלהלן בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. להתאמות הנדרשות - ר' את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקני ביקורת 90-1-99, על תיקונייהם.~~

****** הדוגמאות שלהלן מתייחסות לדוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). שמות הדוחות הכספיים הנכללים בדוח רואה החשבון המבקר עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בדוגמאות שלהלן בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. להתאמות הנדרשות - ר' את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

2. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת מסוייגת (סעיף 9 (א))

ביקרנו את הדוח על המצב הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם אשר הדוח שלו עליהם מיום _____ 20X2 כלל חוות דעת מסוייגת עקב כך שההפרשה בגין חובות מסופקים היתה בלתי הולמת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשלי"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

החובות המסופקים הנ"ל טרם נגבו ליום 31 בדצמבר 20X2 ולא נכללה בגינם הפרשה הולמת בדוחות הכספיים. בהתאם לכך, ההפרשה בגין חובות מסופקים לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות גדולה בסך של _____ ש"ח, ויתרת הרווח לתאריך הנ"ל ולתחילת שנת 20X2 צריכה להיות קטנה בסך של _____ ש"ח.

לדעתנו, פרט להשפעת האמור בפיסקה הקודמת על הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X2 ועל הדוח על השינויים בהון העצמי לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

3. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, כאשר דוח רואה חשבון מבקר הקודם על הדוחות הכספיים ההשוואתיים כלל חוות דעת בלתי מסוייגת ובתקופה השוטפת נודע על קיומה של הצגה מוטעית מהותית שבעקבותיה הוצגו מחדש הדוחות הכספיים ההשוואתיים ורואה החשבון המבקר הנוכחי הוא זה שביקר את ההתאמות לדוחות ההשוואתיים. (סעיפים 9 (א), 11 (ב) (2) ו-12)

ביקרנו את הדוח על המצב הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, לפני הצגתם מחדש, בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם אשר הדוח שלו עליהם מיום _____ 20X2 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על-ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

ביקרנו גם את ההתאמות המתוארות בביאור _____ אשר יושמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים לשנת 20X1. לדעתנו, התאמות אלה הינן נאותות והן יושמו באופן נאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

4. דוגמה לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות הכספיים
ההשוואתיים לא בוקרו (סעיף 4) - 5(5)

ביקרנו את הדוח על המצב הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך לא בוקרו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון והנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

⁽⁶⁾ מעל הדוחות הכספיים ההשוואתיים יבוא המילים "בלתי מבוקר".

⁵ מעל הדוחות הכספיים ההשוואתיים יבוא המילים "בלתי מבוקר".

~~(3.1) התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים
אשר בוקרו על ידי מבקר קודם~~

~~הבהרה מס' 1 לתקן ביקורת 78-*~~

מבוא

~~1. בתקן ביקורת 78 נכתב כדלהלן:~~

~~”6. על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות לכך שהדוחות הכספיים ההשוואתיים עומדים בדרישות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה⁽¹⁾. דבר זה מחייב את המבקר לבחון-~~

~~(א) האם המדיניות החשבונאית לתקופה הקודמת הינה עקבית עם זו של התקופה השוטפת או שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).~~

~~(ב) האם הסכומים המוצגים בדוחות הכספיים ההשוואתיים לגבי תקופה קודמת מתאימים לסכומים ולגילויים האחרים שהוצגו בדוחות הכספיים ההשוואתיים או, שנעשו שינויים מתאימים (לרבות הגילוי הנדרש בגינם).~~

~~אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות תקן ביקורת 72 בדבר ”דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד^(**)”.~~

~~7. כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על ידי מבקר קודם, יבחן המבקר הנוכחי אם הדוחות הכספיים ההשוואתיים עונים על התנאים שנקבעו בסעיף 6 לעיל וכן,~~

~~^(*) הבהרה זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מהימים 3.3.2009 ו-16.2.2009. בהתאמה ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 15.2.2009.~~

~~⁽⁺⁾ לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספי, אם ישנן כאלה.
^(**) האמור בסעיף זה אינו מתייחס למקרים בהם התאגיד המדווח משנה את בסיס הדיווח הכספי שלו כדוגמאות המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS.~~

על המבקר לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת 77 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

9. כאשר הדוחות הכספיים השוואתיים בוקרו על ידי מבקר קודם, אזי⁽²⁾;

(א) ינתן דוח רואה חשבון מבקר של המבקר הנוכחי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד ובו יצוין:

(1) שהדוחות הכספיים השוואתיים בוקרו על ידי מבקר קודם;

(2) סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על ידי המבקר הקודם, ואם היה בו שינוי מהנוסח האחיד⁽³⁾ – את הסיבות לכך; וכן

(3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם;

או

(ב) המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים השוואתיים לתקופות שבוקרו על ידי המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.⁴

2. בשל חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS (להלן – שנת המעבר), נדרשת הבהרה זו.

⁽²⁾ האמור בסעיף זה אינו בא למנוע את האפשרות שהמבקר הנוכחי יבצע ביקורת גם לגבי הדוחות הכספיים השוואתיים ויחווה את דעתו גם עליהם.

⁽³⁾ לדבות הפניית תשומת לב במקרה שאותה הפנייה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

הבהרה

3. באותם מקרים בהם חתם רואה החשבון המבקר הקודם על דוח רואה חשבון מבקר עדכני לבעלי המניות על הדוחות הכספיים ההשוואתיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS, יפעל רואה החשבון המבקר הנוכחי בהתאם להוראות סעיף 9 (ב) לתקן ביקורת 78.
4. כאשר לא נחתם דוח רואה חשבון מבקר עדכני כאמור בסעיף 3 לעיל, וכאשר רואה החשבון המבקר הנוכחי לא ביקר הדוחות הכספיים לשנת 2007 ייחשבו הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS כדוחות בלתי מבוקרים ועל רואה החשבון המבקר הנוכחי לחוות דעתו על בסיס דוגמה 3 לתקן ביקורת 78 (תתנוסף פסקת ביניים בין פסקת המבוא לפסקת ההיקף בה יאמר "הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 2007 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך אשר נערכו בהתאם לכללי דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) לא בוקרו").
- במקרה כאמור על רואה החשבון המבקר הנוכחי לנקוט בנהלי ביקורת נוספים כמפורט בסעיף 10 לתקן 77.
5. במקרים כאמור בסעיף 4 לעיל על רואה החשבון המבקר הנוכחי לוודא כי במערכת המלאה של הדוחות הכספיים ניתן זיהוי ברור באשר לזהות הנתונים המבוקרים (נתוני 2008) לעומת אלה שאינם מבוקרים (2007).
6. כאשר נערכים חילופי רואי חשבון מבקרים בשנת המעבר כאמור, לא יכול רואה החשבון המבקר הנוכחי, המבקר דוחות כספיים לשנת 2008, לדווח בחוות דעתו, המתייחסת לדיווח הכספי לפי תקני IFRS, בהתאם להוראות סעיף 9 (א) לתקן ביקורת 78 על בסיס חוות הדעת המקורית לדוחות הכספיים לשנת 2007 אשר נערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
7. סעיף 12 לתקן ביקורת 78 מאפשר לרואה החשבון המבקר הנוכחי, בנסיבות מסויימות כמפורט בתקן, לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.
- כיוון שמעבר מדיווח כספי לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לדיווח כספי לפי תקני IFRS הינו בעל היקף נרחב מהותית מאשר התאמות הנדרשות לצורך הצגה מחדש של דיווח כספי (Restatement), וכמקובל בעולם במקרים של מעבר

מתקינה חשבונאית מקומית לתקינה על פי תקני IFRS, הרי שלא ניתן לפעול בדומה להוראות סעיף 12 לתקן ביקורת 78 במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים.

בשל האמור לעיל, לא ניתן כי במקרה של חילופי רואי חשבון מבקרים כאמור רואה החשבון המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 הערוכים לפי תקני IFRS מבלי שביקר את הדוחות האמורים בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת מלאים.

8- בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נדרש לכלול בדוחות הכספיים לשנת 2008 של חברות המיישמות לראשונה תקני IFRS ביאור התאמה לעניין המעבר לאימוץ תקני IFRS. על דיווח כאמור לעניין טור ההתאמות להיות מבוקר. ביקורת המידע על ההתאמות לשנת 2007 שבביאור יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הקודם או יכול שתעשה ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי וזאת באותם מקומות שבהתאם לשיקול דעתו המקצועי ניתן לבצע ביקורת זאת ע"י רואה החשבון המבקר הנוכחי שלא ביקר את הדוחות הכספיים לשנת 2007 שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
לא נדרשת במקרה כאמור של ביקורת ההתאמות על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי התייחסות לביקורת זאת בחוות דעת רואה החשבון המבקר הנוכחי.
במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי IFRS-1 נערכה על ידי רואה החשבון המבקר הקודם כי אז תצורף חוות דעתו של רואה החשבון המבקר שקדם כשהיא ערוכה במתכונת של "דוח מיוחד", על בסיס הוראות תקני ביקורת 70 ו-71 של לשכת רואי חשבון בישראל.

במקרה בו ביקורת ההתאמות בביאור בהתאם ל-IFRS 1 מתבצעת על ידי רואה החשבון המבקר הנוכחי יוודא רואה החשבון המבקר כי בדוחות הכספיים ניתן גילוי לכך שהנתונים בביאור בהתאם לתקינה ישראלית בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם של החברה אשר חיווה את דעתו עליהם בנוסח האחד ביום _____.

תחילה

9. הבהרה זו תחול על ביקורת של דוחות כספיים לשנת 2008 אשר בהם יושם לראשונה המעבר לדיווח כספי לפי תקני IFRS ואשר תאריך אישורם הינו לאחר 8 במרס 2009.