

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 700 (*)

ב ד ב ר

הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים

חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן (לאחר ארגון מחדש)

תוכן עניינים

סעיפים

מבוא	1 - 7א
מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר	8
הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר	9 - 15
תחולה	16 - 18
נהלים משלימים כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)	20 - 22
כניסה לתוקף	23 - 23א

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

תוכן עניינים - המשך

נספחים :

- נספח 1 - הבהרה בדבר מספרי השוואה הכלולים בדוחות כספיים שנתיים הנערכים לראשונה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)
- נספח 2 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי
- נספח 3 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן
- נספח 4 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים)
- נספח 5 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של רשויות מקומיות

מבוא

1. תקן ביקורת זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן ביקורת זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 90** בדבר הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 102** בדבר תיקון תקן ביקורת 99 בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 108** בדבר תיקון תקן ביקורת 99 בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.
- **הבהרה מס' 2 לתקן ביקורת 99** בדבר מספרי השוואה הכלולים בדוחות כספיים שנתיים הנערכים לראשונה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- **הבהרה מס' 3 לתקן ביקורת 99** בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי.
- **הבהרה מס' 4 לתקן ביקורת 99** ו-108 בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן.
- **הבהרה מס' 5 לתקן ביקורת 99** ו-108 בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים).
- **הבהרה מס' 6 לתקן ביקורת 99** ו-108 בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של רשויות מקומיות.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2020.

א.1 תקן ביקורת 71 שפורסם בשנת 2000 קבע את המבנה ואת הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מבוקרים הערוכים הן על-פי הוראות גילויי דעת 36 ו-50 והן על-פי הוראות גילויי דעת 23 ו-34.

2. עם כניסתו לתוקף של תקן חשבונאות מס' 12 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות בדבר "הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים", משנת 2001 וקביעת "מועד המעבר" כהגדרתו בתקן חשבונאות מס' 17 בדבר "דחיית מועד הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים...", משנת 2002, בטלו גילויי הדעת 23, 27, 34, 36, 37, 40, 50 ו-56.

3. "מועד המעבר" הוגדר בתקן חשבונאות מס' 17, כלהלן:
 - א. 31 בדצמבר 2003, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם מסתיימת ביום 31 בדצמבר.
 - ב. המועד בו מסתיימת שנת הדיווח הראשונה לאחר 29 בספטמבר 2003, לתאגידים ששנת הדיווח שלהם אינה מסתיימת ביום 31 בדצמבר.
4. תקני חשבונאות מס' 12 ו-17 מורים על הפסקת ההתאמה של דוחות כספיים וקובעים כי הדיווח הכספי לתקופות שלאחר מועד המעבר יהיה ב"סכומים מדווחים" שהם הסכומים המותאמים למועד המעבר, בתוספת סכומים בערכים נומינליים, שנוספו לאחר מועד המעבר, ובניכוי סכומים שנגרעו לאחר מועד המעבר.
5. לאור האמור לעיל, נדרש שינוי נוסח פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים לתקופות שלאחר יום המעבר.
6. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].
7. הדוגמאות בתקן ביקורת זה מתייחסות לדיווח על דוחות כספיים של חברות בע"מ, אולם הן חלות גם על דיווח של דוחות כספיים של כל גוף מדווח אחר, בשינויים המתחייבים.
- א7. בנוסחים שבתקן ביקורת זה, המונח "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" **אינו** מתייחס למצב בו הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר

8. נוסח הדוח של רואה חשבון מבקר יכלול את היסודות הבאים:
 - 8.1 כותרת והפנייה
 - 8.2 פיסקת מבוא
 - 8.2.1 זיהוי הדוחות הכספיים שבוקרו.
 - 8.2.2 הבחנה בין אחריות הדירקטוריון וההנהלה של הגוף המבוקר לבין אחריותו של רואה החשבון המבקר.
 - 8.3 פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת)
 - 8.3.1 התייחסות לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולתקנות שנקבעו ב"תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973".
 - 8.3.2 תיאור תכליתה ומהותה של הביקורת המבוצעת על ידי רואה החשבון המבקר.
 - 8.3.3 המונח "הצגה מוטעית" המופיע בפיסקה זו מתייחס הן להצגה מוטעית שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים והן להצגה מוטעית שמקורה בהטעיה או בתרמית הכלולה בהם.

- 8.4 פיסקת חוות הדעת
- 8.5 תוספות לנוסח האחד
- הבאות לענות על דרישות מיוחדות של רשויות או של חוקים בארץ או בחו"ל.
- 8.6 [בוטל]
- 8.7 תאריך
- 8.8 חתימת רואה החשבון המבקר

הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר

9. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים המתאימים לשנת הפעילות הראשונה - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את הדוח על המצב הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20XX ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל¹, הדוח על השינויים בהון העצמי² והדוח על תזרימי המזומנים לשנה³ שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"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 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 20XX ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁴. [מחק את המיותר]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

¹ כאשר דוח רווח והפסד אינו מוצג בנפרד מהדוח על הרווח הכולל, המלים "דוח רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

² כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוח רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוח רווח והפסד ועודפים". במצב כזה, פיסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

³ כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

⁴ כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בסעיף זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בסעיפים 12-13 להלן).

10. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך¹

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל², הדוחות על השינויים בהון העצמי³ והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מיידגמית 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 לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁴. [מחק את המיותר]

*כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*⁵

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "דוחות רווח והפסד" תיחוקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

³ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח והפסד ועודפים". במצב כזה, פסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

⁴ כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בסעיף זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בסעיפים 12-13 להלן).

⁵ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום __ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

11. (1) הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך וכאשר דוחות כספיים של חברות מאוחדות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים¹

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, הרווח הכולל², השינויים בהון העצמי³ ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% וכ-____% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"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 שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

³ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "רווח והפסד, הרווח הכולל, השינויים בהון העצמי" יבוא "רווח והפסד ועודפים". במצב כזה, פייסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁴. [מחק את המיותר]

[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 חל בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים", תתווסף פיסקת הקישור הבאה:⁵

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3. כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

⁴ כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בסעיף זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בסעיפים 12-13 להלן).

⁵ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

11. (2) הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך וכאשר גם הדוחות הכספיים של חברות מאוחדות בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר¹

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, הרווח הכולל², השינויים בהון העצמי³ ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁴. [מחק את המיותר]

*כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 חל בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*⁵

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

³ כאשר ישות מכינה דוחות כספיים לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ומציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "רווח והפסד, הרווח הכולל, השינויים בהון העצמי" יבוא "רווח והפסד ועודפים". במצב כזה, פיסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

⁴ כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בסעיף זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בסעיפים 12-13 להלן).

⁵ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום __ ב-20X3. כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

11. (3) הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר הדוחות הכספיים הוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), הם כוללים דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים, והדוחות הכספיים של חברות מאוחדות בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר¹

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) ואת הדוחות המאוחדים על המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל², הדוחות על השינויים בהון העצמי³ והדוחות על תזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מיידגמית 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 ובמיוחד לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים של החברה ובמיוחד לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

*[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:]*⁴

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח והפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, המלים "דוחות רווח והפסד" תימחקנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות 34).

³ כאשר ישות מציגה דוחות רווח והפסד ועודפים חלף הצגת דוחות על הרווח הכולל ודוחות על השינויים בהון העצמי (כמתאפשר לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34), אזי במקום "דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי" יבוא "דוחות רווח והפסד ועודפים". במצב כזה, פיסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

⁴ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום __ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

**12. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים -
כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך¹**

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל², הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מיידגמית 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 לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

*כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*³

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום _____ ב-20X3. כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

*כאשר תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*³

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת בדוח על המצב הכספי ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל" יבוא "דוחות רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

³ בניסבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום __ ב 20X3 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

13. (1) הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך וכאשר דוחות כספיים של חברות מאוחדות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים¹

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל², השינויים בהון ותזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-_____% וכ-_____% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-_____% , כ-_____% וכ-_____% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 20X2, 20X1 ו-20X0, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"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 מדגמית 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 ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים המאוחדים הני"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת בדוח על המצב הכספי ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:³

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:³

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

³ בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

13. (2) הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך וכאשר גם הדוחות הכספיים של חברות מאוחדות בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר¹

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל², השינויים בהון ותזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"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 מדגמית 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 המאוחדים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

*נכאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*³

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3. כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

*נכאשר תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:*³

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת בדוח על המצב הכספי ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

² כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר" (ר' סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1).

³ בניסבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ___ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסוייגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

14. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

15. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

תחולה

16. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על-פי תקן ביקורת זה יחול לגבי דוחות כספיים שתאריך המאזן האחרון הכלול בהם הוא לאחר יום המעבר.

17. הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר על-פי תקן ביקורת זה יחול גם כאשר הגוף המבוקר אינו מאוגד כחברה. במקרים כאלה ישונו המונחים הרלבנטיים כמתחייב מנסיבות המקרה (לדוגמה: במקום "החברה" יבוא "העמותה" ובמקום "הדירקטוריון והנהלה של החברה" יבוא "הוועד והנהלה של העמותה").

כמו כן, אופי הפעילות של הגוף המבוקר עשוי להצריך כינוי שונה לאחד או יותר מהדוחות הכספיים (לדוגמה: כאשר הפעילות אינה למטרות רווח יבוא בדרך כלל "דוח על הפעילויות" במקום "דוח רווח והפסד").

18. הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר על-פי תקן ביקורת זה יחול גם כאשר מתכונת הדיווח של הגוף המבוקר אינה כוללת את כל הדוחות הכספיים הנזכרים בנוסח האחד, אם מכיוון שעריכת דוח מסוים אינה רלוונטית בנסיבות המקרה (לדוגמה: עריכת דוח רווח והפסד אינה רלוונטית כאשר לגוף המבוקר טרם היתה כל הכנסה או הוצאה) ואם מכיוון שעריכת דוח מסוים אינה נדרשת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל או תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), לפי העניין, (לדוגמה: עריכת דוח על תזרימי המזומנים אינה נדרשת במקרה שדוח זה אינו מוסיף מידע בעל משמעות על המידע המצוי בדוחות הכספיים האחרים). במקרים כאלה יותאם נוסח דוח רואה חשבון המבקר כך שיתייחס רק לדוחות הכספיים הכלולים במתכונת הדיווח של הגוף המבוקר.

19. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

נהלים משלימים כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

20. סעיף 16 בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1 קובע כי ישות שהדוחות הכספיים שלה מקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) חייבת לתת מצג מפורש ובלתי מסוייג על כך בביאורים לדוחות הכספיים. בנוסף, הסעיף הנ"ל אוסר על ישות לתאר דוחות כספיים כמקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), אלא אם כן הם מקיימים את כל הדרישות של תקנים אלה.

לפיכך, אם בדוחות הכספיים לא נכלל מצג מפורש ובלתי מסוייג שהדוחות מקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) - רואה חשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בסעיפים 9-13 לתקן ביקורת זה.

נכלל בדוחות הכספיים מצג כאמור אך רואה החשבון המבקר אינו סבור שהדוחות מקיימים, מכל הבחינות המהותיות, את כל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בסעיפים 13-9 לתקן ביקורת זה.

21. כדי שדוח רואה החשבון המבקר יתייחס, במקרים הרלבנטיים, גם לתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010 (להלן - התקנות), נדרש שבדוחות הכספיים עצמם ייכלל מצג שלפיו הדוחות הכספיים מקיימים את הוראות התקנות.

אם בדוחות הכספיים לא נכלל מצג שלפיו הדוחות הכספיים מקיימים את הוראות התקנות - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בסעיף 12 או בסעיף 13 לתקן ביקורת זה.

נכלל בדוחות הכספיים מצג כאמור אך רואה החשבון המבקר אינו סבור שמצג זה הוא נאות - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בסעיף 12 או בסעיף 13 לתקן ביקורת זה.

22. הוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) עומדות בפני עצמן ואינן תלויות בהוראות התקנות. בהתאם לכך, כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות התקנות, על הדוחות הכספיים לקיים את ההוראות של כל אחת מהמסגרות האמורות בפני עצמה.

הנחת המוצא בתקן ביקורת זה (לרבות בחוות הדעת הבלתי מסוייגת הכלולה בסעיף 12 או בסעיף 13) הינה שביישום ההוראות של שתי המסגרות האמורות לא תיווצר סתירה או אי-התאמה - שאיננה ניתנת ליישוב באמצעות גילוי - בכל הנוגע להכרה, מדידה או הצגה בדוחות הכספיים.

במקרה בו יתברר שביישום ההוראות של שתי המסגרות האמורות נוצרת סתירה או אי-התאמה מהותית בעלת אופי כזה, אזי לא ניתן יהיה לכלול בדוחות הכספיים את שני המצגים הנ"ל יחד (זה המצויין בסעיף 20 לעיל וזה המצויין בסעיף 21 לעיל), ובמקביל לא יוכל רואה החשבון המבקר לתת על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בסעיף 12 או בסעיף 13 לתקן ביקורת זה.

כניסה לתוקף

23. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2019 או לאחר מכן.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצויינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה.

א.23. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

נספחים

נספח 1 - הבהרה בדבר מספרי השוואה הכלולים בדוחות כספיים שנתיים הנערכים לראשונה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

מבוא

1. הבהרה זו מתייחסת לביקורת דוחות כספיים של תאגידיים ששנת 2008 הינה לגביהם שנת הדיווח הראשונה בהתאם לתקני IFRS. במסגרת הדיווח הכספי לשנת 2008 תאגידיים אלה מפרסמים לראשונה גם דוחות כספיים מלאים לשנת 2007 בהתאם לתקני IFRS (להלן - הדוחות הכספיים ההשוואתיים) ואשר רואה החשבון המבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.
2. בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים", דוח רואה החשבון המבקר על הדיווח הכספי כאמור מתייחס גם לדוחות הכספיים ההשוואתיים הכלולים בו, ומכאן נדרשת הבהרה זו.

הוראות

3. כחלק מנהלי הביקורת על הדוחות הכספיים המלאים לשנת 2007 (הערוכים לפי תקני IFRS), על רואה החשבון המבקר לקבל, בין היתר, את הראיות או המצגים הבאים:
 - א. החלטה של דירקטוריון החברה המאשר את הדוחות הכספיים ההשוואתיים הכלולים בדיווח הכספי האמור כדוחות כספיים מלאים של החברה לשנת 2007 הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), וכן
 - ב. הצהרת מנהלים מלאה (במתכונת הרלבנטית לדוחות הכספיים השנתיים של החברה) לגבי הדוחות הכספיים לשנת 2007 הערוכים בהתאם לתקני IFRS. הצהרה זו תוכל להינתן כמסמך נפרד או במשולב עם הצהרת המנהלים על הדוחות הכספיים לשנת 2008 (בדומה לנוסח המשולב המתייחס לכל אחת משתי השנים בדוח רואה החשבון המבקר).

נספח 2 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי

מבוא

1. תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" כולל נוסחים של דוח רואה חשבון מבקר המתאימים לגוף מבוקר המאוגד כחברה.
2. סעיף 17 בתקן הביקורת קובע שכאשר הגוף המבוקר אינו מאוגד כחברה, ישונו המונחים הרלבנטיים כמתחייב בנסיבות המקרה.
מטרת הבהרה זאת היא לקבוע את הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי (לרבות דוחות כספיים של יחידת משנה, או יחידת סמך, של משרד ממשלתי), על בסיס סעיף 17 הנ"ל.
3. תקנות כלכלה ומשק ("תכ"ס"), המתפרסמות על ידי החשב הכללי של ממשלת ישראל, קובעות חובה של עריכת דוחות כספיים על ידי משרדי ממשלה (לרבות יחידות משנה, או יחידות סמך, של משרדי ממשלה).
- בסעיף 4.1.1 בהוראת תכ"ס מס' 2.3.1 נקבע כי "האחריות על הכנת הדוחות הכספיים של המשרד, וכן על עריכתם והצגתם, תחול על המנהל הכללי של המשרד ועל ראש אגף הכספים שלו". בסעיף 4.1.2 באותה הוראה נקבע כי בעלי התפקידים האמורים יחתמו על הדוחות הכספיים של המשרד.
- בסעיף 3.9 באותה הוראה הגדרת המונח "ראש אגף הכספים" היא "חשב המשרד הממשלתי, גזבר של יחידת סמך או עובד אחר שהוסמך לכך מטעם החשב הכללי".

הוראות

4. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי (לרבות דוחות כספיים של יחידת משנה, או יחידת סמך, של משרד ממשלתי) יהיה הנוסח שבסעיף א1 להבהרה זאת.
5. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים של משרד ממשלתי, המוצגים יחד עם דוחות כספיים של המשרד כשלעצמו, יהיה הנוסח שבסעיף א2 להבהרה זאת.

1א. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של משרד ממשלתי¹

דוח רואה החשבון המבקר לחשב הכללי של ממשלת ישראל על הדוחות הכספיים של [שם המשרד הממשלתי]

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של [שם המשרד הממשלתי] (להלן - המשרד)² לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות על הביצוע הכספי, הדוחות על השינויים בנכסים נטו והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות המנכ"ל והחשב³ של המשרד. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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 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 שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי המנכ"ל והחשב של המשרד 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 המשרד לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הביצוע הכספי, השינויים בנכסים נטו ותזרימי המזומנים שלו לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

² כאשר הדוחות הכספיים הם של יחידת משנה או יחידת סמך של משרד ממשלתי, אזי במקום "משרד" יבוא בכל מקום השם המתאים לאותה יחידה.

³ כאשר התפקיד המקביל למנכ"ל ו/או לחשב מכונה במונח אחר, אזי במקום "מנכ"ל" ו/או "חשב" יבוא בכל מקום המונח בו מכונה התפקיד המקביל.

2א. הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים של משרד ממשלתי¹

דוח רואה החשבון המבקר לחשב הכללי של ממשלת ישראל על הדוחות הכספיים של [שם המשרד הממשלתי]

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של [שם המשרד הממשלתי] (להלן - המשרד) לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת הדוחות המאוחדים על המצב הכספי לאותם תאריכים ואת הדוחות על הביצוע הכספי, הדוחות על השינויים בנכסים נטו והדוחות על תזרימי המזומנים - של המשרד ומאוחדים - לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות המנכ"ל והחשב של המשרד. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של יחידות משנה/יחידות סמך שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% וכ-____% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן יחידות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן יחידות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"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 מיזגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי המנכ"ל והחשב של המשרד וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי חשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי - של המשרד ובמיוחד - לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת הביצוע הכספי, השינויים בנכסים נטו ותזרימי המזומנים - של המשרד ובמיוחד - לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

נספח 3 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן

מבוא

1. בהתאם לפרקטיקה המקובלת מזה שנים רבות במסגרת כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), ישויות הפועלות בתחומים מסוימים רשאיות לערוך את דוחותיהן הכספיים על בסיס מזומן או מזומן מעורב (להלן "בסיס מזומן").
- ישויות כאמור רשאיות לערוך את דוחותיהן הכספיים על בסיס מזומן גם בהתאם לתקן חשבונאות 34 "הצגה של דוחות כספיים", אשר פורסם על ידי המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות וחל באופן מחייב על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריה.
2. הלשכה לא התייחסה בעבר באופן ספציפי לנוסח דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן. בפועל, בחלק מדוחות רואי החשבון המבקרים על דוחות כספיים כאלה נכלל אזכור לכך שהדוחות הכספיים נערכו על בסיס מזומן.
3. עם פרסום תקן חשבונאות 34, התבקשה הלשכה להבהיר האם בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שנערכו על בסיס מזומן נדרש אזכור לכך שהדוחות נערכו על בסיס זה, וככל שנדרש אזכור - מהו האזכור הנדרש.

תחולה

4. הבהרה זו חלה רק כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח על בסיס מזומן, כפי שיושם, הוא רלוונטי לישות וניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים.
- הבהרה זו אינה חלה כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח על בסיס מזומן, כפי שיושם, אינו רלוונטי לישות או שלא ניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים. במצבים כאלה, רואה החשבון המבקר ינהג בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", המחייב להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, בהתאם לנסיבות.
5. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

¹ להלן נוסח סעיף 16 בתקן חשבונאות 34 "הצגה של דוחות כספיים":

"ישות תכין את דוחותיה הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה. על אף האמור לעיל, ישות הפועלת בתחום שבו הפרקטיקה המקובלת מאפשרת דיווח כספי על בסיס מזומן או מזומן מעורב, רשאית לערוך את דוחותיה הכספיים לפי בסיס כזה, ובלבד שבדוחותיה הכספיים יתן גילוי לגבי בסיס הדיווח שיושם."

דיון

תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי

6. מסגרות דיווח כספי המוכרות ומקובלות במדינות שונות עשויות לכלול חלופות דיווח שונות בעניינים מהותיים. זהו המצב, למשל, לגבי מדידה של נדל"ן להשקעה בשיטת העלות או בשיטת השווי ההוגן וכן לגבי מדידה של רכוש קבוע בשיטת העלות או בשיטת ההערכה מחדש (כפי שמתאפשר הן בתקני הדיווח הכספי הבינלאומיים והן בכללי החשבונאות המקובלים בישראל).

לחלופות הדיווח השונות יכולה להיות לעתים השפעה מהותית מאוד על הסכומים והגילויים בדוחות הכספיים ועל ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. למרות השונות, העשויה כאמור להיות מהותית מאוד, בין הדוחות הכספיים המתקבלים לפי כל אחת מהחלופות, אין שוני בתיאור (השם) של מסגרת הדיווח הכספי בדוח רואה החשבון המבקר.

פיסקת הפניית תשומת לב

7. סעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע כי:

"לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחיד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בביאור לדוחות הכספיים.

תוספת של פיסקת הפניית תשומת לב כאמור אינה משפיעה על חוות דעתו של המבקר. לכן, פיסקה זו תבוא בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותתייחס לעובדה שחוות דעתו של המבקר אינה מסוייגת בהקשר זה."

8. הוספת פיסקת הפניית תשומת לב היא עניין לשיקול דעת מקצועי של רואה החשבון המבקר, שבו מובאים בחשבון שיקולי מהותיות ומשמעות של העניין נשוא ההדגש במקרה הספציפי. שיקול דעת זה קיים תמיד וכל האמור בהבהרה זו אינו בא לגרוע ממנו.

9. כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", פיסקת הפניית תשומת לב אינה מהווה הסתייגות כלשהי מחוות דעתו של רואה החשבון המבקר. כמו כן, פיסקה כזו אינה יכולה להוות תחליף או השלמה לגילוי שצריך להיכלל בדוחות הכספיים עצמם, אלא רק הפניית תשומת לב לגילוי שכבר נכלל בדוחות.

10. מכיוון שדיווח על בסיס מזומן בישויות הפועלות בתחומים מסוימים הינו מזה שנים רבות חלק מכללי החשבונאות המקובלים בישראל ומתאפשר גם בהתאם לתקן חשבונאות 34, ומאחר שמסגרות דיווח כספי כוללות מטבען חלופות דיווח שונות (ר' סעיף 6 בהבהרה זו לעיל), הרי שביסוד הדברים אין חובה להוסיף פיסקת הפניית תשומת לב בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שנערכו על בסיס מזומן.

11. עם זאת, בהעדר התייחסות ספציפית של הלשכה בעניין זה בעבר, ובהתחשב בבקשת ההבהרה שעלתה עם פרסום תקן חשבונאות 34, הלשכה סבורה שיש מקום לסייע בשיקול דעתם של רואי החשבון המבקרים בעניין זה בתקופת הביניים שעד חתימת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים אשר בהם מיושם לראשונה תקן חשבונאות 34 (כולל).

הוראות

תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי

12. בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים לפי בסיס מזומן, תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי יהיה "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" - זאת ללא שינוי מתיאור המסגרת בהתאם לסעיפים 9-11 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים". (ר' דיון בסעיף 6 בהבהרה זו לעיל)

פיסקת הפניית תשומת לב

13. בכפוף לשיקול דעת רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיף 10 בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" (ומבלי לפגוע בשיקול דעת זה), הלשכה סבורה כי מקום בו הדוחות הכספיים ערוכים לפי בסיס מזומן, ראוי להוסיף בדוח רואה החשבון המבקר פיסקת הפניית תשומת לב לגילוי הניתן בדוחות הכספיים על כך שהדוחות ערוכים על בסיס מזומן. המלצה זו מתייחסת לדוחות רואה חשבון מבקר הנחתמים בתקופת הביניים שעד חתימת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים אשר בהם מיושם לראשונה תקן חשבונאות 34 (כולל). (ר' דיון בסעיפים 7-11 בהברה זו לעיל)

להלן דוגמה לנוסח פיסקת הפניית תשומת לב כאמור (בסוף דוח רואה החשבון המבקר המנוסח בנוסח האחיד לפי סעיפים 9-11 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים"):

"מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור _____ בדוחות הכספיים בדבר עריכת הדוחות הכספיים על בסיס מזומן."

14. פרט לפיסקת הפניית תשומת לב כאמור בסעיף 13 בהבהרה זו לעיל, שהוספתה נתונה תמיד לשיקול דעת רואה החשבון המבקר, אין כל שינוי בנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), כאשר הדוחות ערוכים על בסיס מזומן.

נספח 4 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים)

מבוא

1. במסגרת כללי החשבונאות המקובלים בישראל (Israeli GAAP) ראו אור מספר פרסומים העוסקים בכללי חשבונאות החלים על מוסדות ללא כוונת רווח (להלן "מלכ"רים"). פרסומים אלה כוללים את:
 - א. גילוי דעת 69 "כללי חשבונאות ודיווח כספי על ידי מלכ"רים" שפורסם על ידי לשכת רואי חשבון בישראל (להלן "הלשכה"), ואשר תוקן בין היתר על ידי תקני חשבונאות 5 ו-36 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.
 - ב. תקן חשבונאות 9 "דוחות כספיים של מוסדות להשכלה גבוהה" הקובע כי, לגבי תקופות דיווח המתחילות ביום 1 באוקטובר 2014 ואילך, הדוחות הכספיים של מוסדות להשכלה גבוהה יערכו בהתאם לאותם פרסומים המוזכרים בסעיף א' לעיל.
 - ג. תקן חשבונאות 18 (מעודכן 2009) "דיווח כספי על ידי בתי חולים ציבוריים וקופות חולים".

כל אחד מהפרסומים המוזכרים לעיל מהווה כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) לגבי ישויות שעליהן חל אותו פרסום.

2. הלשכה לא התייחסה בעבר באופן ספציפי לנוסח דוח רואה חשבון המבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים. בפועל, בחלק מדוחות רואי החשבון המבקרים על דוחות כספיים כאלה נכלל אזכור לכך שהדוחות הכספיים נערכו בהתאם לכללי חשבונאות החלים על מלכ"רים או בהתאם לתקן חשבונאות ספציפי.
3. בעקבות פרסום הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים הערוכים על בסיס מזומן (נספח 3 לתקן ביקורת זה), התבקשה הלשכה להבהיר גם אם בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים נדרש אזכור לכך שהדוחות נערכו בהתאם לכללי חשבונאות החלים על מלכ"רים או בהתאם לתקן חשבונאות ספציפי היות שמדובר בכללים שונים מהותית מאלה שחלים על ישויות שאינן מלכ"רים, וככל שנדרש אזכור - מהו האזכור הנדרש.

תחולה

4. הבהרה זו חלה רק כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח בהתאם לאחד מהפרסומים המוזכרים בסעיף 1 להבהרה זו לעיל הוא רלוונטי לישות וניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים (כפי שגם נדרש באותם פרסומים).

הבהרה זו אינה חלה כאשר, לדעת רואה החשבון המבקר, הדיווח בהתאם לאותם פרסומים אינו רלוונטי לישות או שלא ניתן לגביו גילוי נאות בדוחות הכספיים. במצבים כאלה, רואה החשבון המבקר ינהג בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", המחייב להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, בהתאם לנסיבות.

הוראות

5. אצל ישות (או ישויות) בעלת אופי מסוים הסכומים והגילויים בדוחות הכספיים, וכן ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה, יכולים להיות שונים באופן מהותי מאשר אצל ישות (או ישויות) בעלת אופי אחר המדווחת תחת אותה מסגרת דיווח כספי. בדומה למוסבר בנספח 13¹ לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים", עובדה בסיסית זו אינה גורמת לשוני בתיאור (שם) המסגרת בדוח רואה החשבון המבקר.

לפיכך, גם בדוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של מלכ"רים, תיאור (שם) מסגרת הדיווח הכספי יהיה "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" - זאת ללא שינוי מתיאור המסגרת בהתאם לסעיפים 9-11 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

¹ להרחבה - ר' דיון בסעיף 6 בנספח 3 לתקן ביקורת זה.

נספח 5 - הבהרה בדבר נוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים של רשויות מקומיות¹

דוח רואה החשבון המבקר למנהל/ת אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות במשרד הפנים על הדוחות הכספיים של [שם הרשות המקומית]

ביקרנו את המאזנים המצורפים של [שם הרשות המקומית] לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל לפי פרקי תקציב, ריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הבלתי הרגיל וריכוז תקבולים ותשלומים של התקציב הרגיל, הבלתי הרגיל וקרן לעבודות פיתוח לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים (להלן: "דוחות כספיים"). דוחות כספיים אלה הינם באחריות ראש הרשות המקומית וגזבר הרשות המקומית. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

כאמור בביאור 1 לדוחות הכספיים, הדוחות הכספיים הוכנו על בסיס שיטת המזומנים המתוקנת בהתאם להנחיות הממונה על החשבונות במשרד הפנים בדבר עריכת דוחות כספיים ברשויות מקומיות ותקנות הרשויות המקומיות (הנהלת חשבונות), תשמ"ח-1988 (להלן ביחד "ההנחיות"). ההנחיות האמורות מהוות מסגרת דיווח כספי לרשויות מקומיות השונה מכללי חשבונאות מקובלים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית בהתאם להנחיות. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורתנו כללה גם בחינה של יישום הכללים שנקבעו בהנחיות ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי ראש הרשות המקומית וגזבר הרשות המקומית וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה בהתאם להנחיות. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות בהתאם להנחיות, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הרשות המקומית לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת התקבולים, התשלומים והעודף/גרעון [מחק את המיותר] מפעולותיה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

¹ נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.