

# לשכת רואי חשבון בישראל

## תקן ביקורת (ישראל) 705 (\*)

### ב ד ב ר

## דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד

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

### תוכן עניינים

סעיפים	מבוא
7 - 1	סוגי דוחות רואה חשבון מבקר
8	דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחד
9	דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד
20 - 10	עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב
16 - 10	עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר
20 - 17	חוות דעת מסוייגת
18 - 17	חוות דעת שלילית
19	הימנעות מחוות דעת
20	חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים
21	תוכן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת
22	ביאורים לדוחות הכספיים
23	חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות
28 - 24	כניסה לתוקף
29 - 29א	

---

נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום תקן הביקורת (אינו מהווה חלק מתקן הביקורת)

(\*) 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.

מ ב ו א

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 72** בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד.
  - **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
  - **תקן ביקורת 100** בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר – (SUBSEQUENT EVENTS).
  - **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.
- 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.
- א1. תקני-אב 14-11 לביקורת ולדיווח קובעים:
 

"11. דוח המבקר יציין כי:

  - (1) בדיקתו של רואה החשבון נערכה לפי תקני הביקורת המקובלים;
  - (2) הדין וחשבון הכספי משקף באופן נאות בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים את מצב העסקים ליום המאזן ואת תוצאות הפעולות לתקופה שנסיימה באותו תאריך.
12. אם אין באפשרותו של רואה החשבון לדווח כאמור בתקן מס' 11 יסתייג או יימנע לפי המקרה.
13. הדין וחשבון הכספי ייחשב כעררך תוך יישום עקיב של כללי החשבונאות בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, אלא אם כן יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר, למעט המקרים בהם מסכים המבקר לשינוי ובדוח הכספי ניתן גילוי נאות של השינוי ושל השפעתו.
14. מידת הגילוי בהצגת הנתונים בדין וחשבון הכספי תיחשב כנאותה, אלא אם יצויין במפורש אחרת בדוח המבקר".
2. "דוחות כספיים" משמעותם בתקן ביקורת זה: דוח על המצב הכספי, דוח רווח והפסד, דוח על הרווח הכולל, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים<sup>(\*)</sup> וכן הביאורים המצורפים אליהם (הן כל דוח בפני עצמו והן כל הדוחות כמקשה אחת), ובנפרד לגבי כל תקופת דיווח הכלולה בדוחות הכספיים.
3. מטרת הדיווח של המבקר היא להביע דיעה על כל אחד מהדוחות הכספיים המתייחס לכל תקופה מדווחת מוצגת. לכן, כאשר הנסיבות מחייבות זאת, אפשר שהמבקר ייתן חוות דעת מסוייגת, או שלילית, או יימנע ממתן חוות דעת או יכלול פיסקת הפניית תשומת לב, לגבי אחד או יותר מהדוחות הכספיים לתקופה אחת או יותר וחוות דעת שונה לגבי יתר הדוחות הכספיים.

(\*) כאשר בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה מערכת שלמה של דוחות כספיים כוללת (או עשויה לכלול) דוחות אחרים מאלה המוזכרים בהגדרה זו, יש להתאים את ההגדרה לפי העניין.

4. על המבקר להפעיל שיקול דעת כדי להחליט, אם יש צורך להסתייג בחוות דעתו על דוחות כספיים שביקר, לתת חוות דעת שלילית עליהם או להימנע ממתן חוות דעת עליהם.
- מטרת תקן ביקורת זה היא להבהיר את יישומו של תקן אב 12 מתקני הביקורת והדיווח ולקבוע קווים מנחים לקבלת החלטה בנושאים דלהלן:
- 4.1 סוגי דוחות רואה חשבון מבקר הסוטים מהנוסח האחד ;
- 4.2 זיהוי הנסיבות העלולות לחייב את המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע ;
- 4.3 קביעת הצורה והתוכן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות.
5. תקן ביקורת זה, בנוסח הניתן כאן, מתייחס לדיווח על דוחות כספיים של חברות בע"מ אולם, הוא חל גם בשינויים המתחייבים, על דיווח על דוחות כספיים של כל גוף מדווח אחר.
6. אין תקן הביקורת מחייב לגבי סכומים, פריטים או עניינים שבנסיבות המקרה אינם מהותיים. קביעת המהותיות של עניין, שממנו מבקש המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, נתונה לשיקול דעתו של המבקר. הגורם העיקרי בשיקול זה הוא ההשפעה, או ההשפעה האפשרית, שיש לעניין הנדון במונחים כספיים על הדוחות הכספיים. עם זאת, אין מהותיות נקבעת רק בהתחשב בגודל הסכום שבו מדובר. על המבקר לשקול את מהותיות הנושא גם בשים לב לחשיבות שיש לנושא מבחינת המשתמש המצוי בדוחות הכספיים המבקש לקבל החלטות על סמך דוחות אלה.
7. דוח רואה החשבון המבקר חייב למלא אחר דרישות חוק רואי חשבון, התשט"ו-1955 ותקנותיו, חוק החברות, התשנ"ט-1999 ותקנותיו, חוקים ותקנות אחרים ודרישות של רשויות מוסמכות אחרות, לפי העניין, וכן אחר דרישות נוספות, שמצאו את ביטויין בהנחיות המקצועיות, שפורסמו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל.

### **סוגי דוחות רואה חשבון מבקר**

8. דוח רואה חשבון מבקר יכול לכלול אחד מאלה :
- 8.1 דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחד ;
- 8.2 דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד :
- 8.2.1 במקרים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) הפניית תשומת לב.
- 8.2.2 במקרים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר (א) חוות דעת מסוייגת ;
- (ב) חוות דעת שלילית, או
- (ג) הימנעות מחוות דעת.

## דוח רואה חשבון מבקר לפי הנוסח האחד

9. הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר, הממלא אחר הדרישות הנ"ל, כולל ארבעה מרכיבים: פיסקת מבוא, פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת), פיסקת חוות הדעת ותוספות לנוסח האחד.

המבקר יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אם ביצע את ביקורתו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, ותוצאות ביקורתו הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה תוך יישום עקיב של מסגרת זאת, וניתן בהם גילוי נאות. במקרה זה תהיה חוות דעתו "חוות דעת בלתי מסוייגת", לאמור: דוח שבו הוא מחווה דעתו, ללא הסתייגות, כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה<sup>(\*)</sup>.

## דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד

### עניינים שאינם משפיעים על חוות דעתו של המבקר - הפניית תשומת לב

10. לעיתים, מוצא המבקר לנכון לכלול שינוי מהנוסח האחד על-ידי הוספת פיסקת הפניית תשומת לב שנועדה להדגיש עניין מסוים המשפיע באופן משמעותי על הדוחות הכספיים וכלול בתיאור 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.

11. על המבקר להוסיף פיסקת הפניית תשומת לב גם במקרה בו הגיע למסקנה שקיימים ספיקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים (סעי' 18 לתקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי").

12. במקרים בהם לתוצאות אי-ודאות (מלבד הנחת העסק החי) עשויה להיות השפעה משמעותית על הדוחות הכספיים, ישקול המבקר את הצורך בהפניית תשומת לב קוראי הדוחות הכספיים לאותו עניין על-ידי הוספת פיסקת תשומת לב. "אי-ודאות" הוא עניין שתוצאותיו תלויות בפעולות עתידיות או באירועים שאינם בשליטתו הישירה של הגוף המבוקר.

13. הוספת פיסקת הפניית תשומת לב המדגישה בעיית העסק החי או אי-ודאות משמעותית כאמור לעיל, מספקת את המידע הדרוש למשתמשים בדוחות הכספיים. על-אף האמור לעיל, במקרים קיצוניים, כגון, במקרה של אי-ודאות שהשלכותיה על הדוחות הכספיים היא קיצונית או ריבוי אי-ודאויות שהשלכתן המצטברת על הדוחות הכספיים הינה קיצונית, ישקול המבקר להימנע ממתן חוות דעת במקום להפנות את תשומת הלב.

(\*) שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המוזכרים בסעיף זה, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

14. כאשר בדוחות הכספיים לשנת הדיווח השוטפת נעשתה הצגה מחדש (RESTATEMENT), של דוחות כספיים של שנים קודמות, יוסיף המבקר בדוח שלו פיסקת הפניית תשומת לב לכך. פיסקת הפניית תשומת לב זו נדרשת רק בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שבהם השנה בה נעשתה ההצגה מחדש הינה שנת הדיווח השוטפת.

15. כאשר חוות הדעת על אחד מהדוחות הכספיים המוצגים לתקופת דיווח קודמת שונה מחוות הדעת שהתפרסמה בעבר, על המבקר לציין זאת ולפרט את הנימוקים לכך בפיסקת הפניית תשומת לב.

לדוגמה, כאשר במסגרת הביקורת השוטפת הגיעו לידיעתו של המבקר נסיבות או אירועים המשפיעים באופן מהותי על הדוחות הכספיים של תקופות קודמות.

16. כדי למנוע את הרושם כי יש בהוספת פיסקת הפניית תשומת לב משום הסתייגות, תבוא פיסקה זו כאמור בסוף דוח רואה החשבון המבקר ותחל במילים: "מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב ל...".

### עניינים המשפיעים על חוות דעתו של המבקר

#### חוות דעת מסוייגת

17. חוות דעת מסוייגת תינתן כשקיימת סיבה מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אך ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית כדי שתידרש חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת.

18. המבקר יסתייג בחוות דעתו במקרים הבאים:

#### 18.1 אי-הסכמה של המבקר בקשר ליישום מסגרת הדיווח הכספי המתאימה:

18.1.1 - נתונים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

להדגמה:

(א) בדוחות הכספיים לא נזקף פחת מרכוש בר-פחת.  
 (ב) סכום העתודה לפיצויי פרישה אינו מספיק, לדעת המבקר, לכיסוי התחייבויות החברה בנדון.  
 (ג) סכום ההפרשה לחובות מסופקים אינו נאות, לדעת המבקר.  
 (ד) סכום ההפרשה להפסד בגין מצב של אי-ודאות אינו נאות, לדעת המבקר.

18.1.2 - אין יישום עקיב של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה בתקופה המבוקרת ביחס לתקופת החשבון שקדמה לה, למעט אם המבקר מסכים לשינוי, משום שלדעתו השינוי מוצדק לאור מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ובדוחות הכספיים ניתן גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

להדגמה: חל שינוי בשיטת הערכת המלאי כאשר המבקר חולק על נאותות השינוי, או כאשר אין גילוי נאות לשינוי ולהשפעתו.

18.1.3 - אין בדוחות הכספיים גילוי נאות של עניין הדרוש כדי לשקף באופן נאות את מצבה הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, את השינויים בהונה העצמי או את תזרימי המזומנים שלה.

להדגמה: (א) לא ניתן גילוי נאות של עסקאות עם צדדים קשורים.

(ב) לא ניתן גילוי נאות למצב של אי-ודאות, שלגביו יש לתת גילוי על-פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

(ג) לא ניתן גילוי נאות להתקשרויות לקנייתו של רכוש קבוע.

(ד) לא ניתן גילוי נאות למדיניות החשבונאית של הפחתת הוצאות נדחות.

(ה) לא ניתן מידע על מגזרי פעילות מקום שבו נדרש מידע זה על-פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

18.1.4 - הדוחות הכספיים אינם כוללים את המידע הנדרש על-פי הוראות החוק החלות על הגוף המדווח, כגון חוק החברות ותקנותיו, חוק ניירות ערך ותקנותיו וכדומה.

## 18.2 הגבלה בביקורת:

18.2.1 המבקר לא נקט נוהלי ביקורת, שחשבו לדרושים בהתאם לנסיבות, כולם או מקצתם, אם מחמת הגבלה על ידי הלקוח ואם מסיבות אחרות.

להדגמה: (א) העדר אפשרות של ביקורת בסניפים בארצות חוץ בהיקף הדרוש לדעת המבקר.

(ב) דרישת הלקוח שלא לשלוח בקשות לאישורי יתרות ללקוחות מסוימים, כשלדעת המבקר אישורים אלה נחוצים כחומר ראיות.

(ג) המבקר מונה לאחר תום שנת הכספים, מה שמנע ממנו להיות נוכח בעת מפקד המלאי לסוף השנה, ולא היה באפשרותו ליישם נוהלי ביקורת חלופיים.

(ד) המבקר לא קיבל את כל המידע והראיות הניתנים להשגה והדרושים לדעתו, כדי לבסס את הערכת ההנהלה לגבי מצב של אי-ודאות או את הגילוי שניתן לגביו בדוחות הכספיים.

הוטלה על ידי הלקוח הגבלה בביקורת, שלדעת המבקר אינה מסיבה מוצדקת, יימנע המבקר ממתן חוות דעת (סעיף 20 להלן).

18.2.2 נוהלי הביקורת, שיושמו, לא הניבו ראיות מספקות.

להדגמה: (א) הראיות בדבר קיומם של נכסים או ביחס לזכויות הבעלות עליהם אינן מספקות.

(ב) בקשות לאישורי יתרות, שנשלחו, לא נענו ולא נמצאו דרכים חלופיות לאימות אותן יתרות.

חוות דעת שלילית

19. חוות דעת שלילית תינתן כשהשפעה של הסיבות לאי-הסכמת המבקר, כמפורט בסעיף 18.1 לעיל, היא מהותית עד כדי כך שלדעת המבקר הדוחות הכספיים בכללותם הם בלתי נאותים.

הימנעות מחוות דעת

20. המבקר יימנע ממתן חוות דעת כשהשפעה האפשרית של הגבלה בביקורת, היא מהותית עד כדי כך שהמבקר אינו יכול לחוות דיעה על הדוחות הכספיים, וכן במקרה של הגבלה שהוטלה על ידי הלקוח מסיבות שאינן מוצדקות (סעיף 18 לעיל).

**חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים**

21. אין לתת חוות דעת לגבי פריטים מסוימים בדוחות הכספיים (piecemeal opinion) כשהמבקר נותן דוח שלילי על דוחות כספיים או נמנע מלחוות דיעה עליהם, מאחר וחוות דעת כזו עלולה להאפיל על חוות דעת שלילית או על הימנעות מחוות דעת או לעמוד בסתירה להן.

**תוכן וניסוחן של הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת**

22. הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת, מן הדין שתהיה ברורה, מפורטת ומנוסחת בצורה שלא תשאיר ספק לגבי משמעותה.

22.1 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת תגדיר את הפריטים והנסיבות שאליהם היא מתייחסת. הפריטים והנסיבות יתוארו בפיסקת ביניים (שתבוא לאחר פיסקת ההיקף) תוך התייחסות בפיסקת חוות הדעת לנאמר בפיסקת הביניים.

22.2 במקרה של הסתייגות בשל הגבלה בביקורת תיכלל גם בסוף פיסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) הפנייה לנאמר בפיסקת הביניים. הפנייה זו תבוא לידי ביטוי במילים "פרט לאמור להלן".

22.3 הסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת צריכה להבהיר ככל האפשר את השפעתם של הפריטים והנסיבות על הדוחות הכספיים. ההשפעה תצויין בסכומים, ולו גם על בסיס אומדן, להוציא מקרים שכימות ההשפעה אינו מעשי או שהוא חסר משמעות בנסיבות העניין. כשהשפעה אינה ניתנת לכימות, תצויין עובדה זו.

22.4 הסתייגות תבוא לידי ביטוי בפיסקת חוות הדעת במלים "פרט ל...". במקרה של הסתייגות עקב הגבלה בביקורת, ההסתייגות תתייחס להשפעה האפשרית על הדוחות הכספיים אילו לא היתה קיימת ההגבלה בביקורת. ההסתייגות לא תהיה מעצם קיומה של ההגבלה.

22.5 במקרה של חוות דעת שלילית יציין המבקר כי לדעתו הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לתאריך הדוח על המצב הכספי הרלוונטי, ו/או את תוצאות

פעולותיה ו/או השינויים בהונה העצמי ו/או תזרימי המזומנים שלה בתקופת הדיווח הרלוונטית, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה<sup>(\*)</sup>.

22.6 במקרה של הימנעות בדוח רואה החשבון המבקר:

- 22.6.1 המילה "ביקרנו" שבתחילת פסקת המבוא תוחלף במילים "נתבקשנו לבקר" והמשפט האחרון של פסקה זו ("אחריותנו היא לחוות דיעה...") - יושמט.
- 22.6.2 פסקת ההיקף (תיאור מהות הביקורת) - תושמט או יערכו בה שינויים, בהתאם לנסיבות.
- 22.6.3 בפסקה שתבוא במקום פסקת חוות הדעת יציין המבקר במפורש כי, בשל ההשפעה המהותית האפשרית על הדוחות הכספיים עקב הנסיבות או הפרטים המתוארים בפסקת הביניים, אין הוא מחווה דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

**ביאורים לדוחות הכספיים**

23. הביאורים לדוחות הכספיים אינם מהווים תחליף להסתייגות, חוות דעת שלילית או הימנעות מחוות דעת. גם אם נדונו בהם העובדות המתאימות בהרחבה, על המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע במפורש בדוח שלו, לפי הצורך. נדונו העובדות בבהירות מספקת ובניסוח מתאים בביאורים, אין הכרח, שהמבקר יחזור במפורט בדוח שלו על תיאורן המלא. הרשות בידו להסתפק, במקרה זה, באיזכור העניין, שלגביו הוא מסתייג, נותן חוות דעת שלילית או נמנע מחוות דעת בדרך של התייחסות לביאור המתאים.

**חובותיו המקצועיות של המבקר כלפי הנהלת החברה וחבריה בעת קיום נסיבות המחייבות הסתייגות, חוות דעת שלילית, או הימנעות**

24. התכוון המבקר להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, יודיע על כך להנהלת החברה כדי לאפשר לה להכניס את השינויים הדרושים בדוחות הכספיים או לנקוט צעדים הדרושים להשגת הראיות החסרות למתן חוות דעת בלתי מסוייגת.

25. חובתו של המבקר היא להביע דיעה בלתי תלויה ולהביא לידי ביטוי את חוות דעתו, ואין הוא יכול להימנע מלמלא אחר חובה זו. לא תהא זאת גישה הולמת של מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.

26. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

27. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

28. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

<sup>(\*)</sup> שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המוזכרים בסעיף זה, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.



## כניסה לתוקף

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

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

א29. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

**נספח - הדגמות שנועדו לסייע ביישום תקן הביקורת**  
(אינו מהווה חלק מתקן הביקורת) (\*)

**הפניית תשומת לב בדוח רואה החשבון המבקר למצבי אי-ודאות**  
(סעיף 12)

א. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר**, יבוא כדלקמן: מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים בדבר תביעה משפטית שהוגשה נגד החברה בגין הפרת זכות פטנט ואי-תשלום תמלוגים. הדיונים נמצאים בשלבים ראשוניים, ולא ניתן לאמוד את תוצאותיה הסופיות של התביעה. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין תביעה זו.

ב. **בסוף דוח רואה החשבון המבקר**, יבוא כדלקמן: מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים בדבר ערעור שהגישה החברה לבית המשפט המחוזי ב- \_\_\_\_\_ על שומות מס הכנסה לשנים \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_. אין בשלב זה אפשרות להעריך את תוצאותיו הסופיות של הערעור. בדוחות הכספיים לא נכללה הפרשה בגין הסכום השנוי במחלוקת.

**התאמה בדרך של הצגה מחדש (RESTATEMENT)**  
(סעיף 14)

**בסוף דוח רואה החשבון המבקר**, יבוא כדלקמן: מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים בדבר התאמה בדרך של הצגה מחדש (restatement) של הדוחות הכספיים לשנים \_\_\_\_\_ ו- \_\_\_\_\_ על מנת לשקף בהם למפרע את השפעת תיקון הטעות בחישוב ההתחייבות בגין סיום יחסי עובד-מעביד.

**הסתייגות בחוות הדעת עקב אי-הסכמה של המבקר בקשר ליישום הוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה בדוחות הכספיים הכוללים מספרי השוואה** (\*)  
(סעיף 18.1)

**בפיסקת המבוא:**

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 . . .

(\*) ההדגמות 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 האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

(\*) נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי השוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

**בפיסקת בנייים (לאחר פיסקת ההיקף):**

לא נכללה בדוח על המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ובדוח רווח והפסד לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הפרשה בסך \_\_\_\_\_ ש"ח לחוב מסופק (ראה ביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים).

**בפיסקת חוות הדעת:**

לדעתנו, פרט לאי-הכללת הפרשה לחוב מסופק כאמור לעיל, 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).

**הסתייגות בחוות הדעת עקב הגבלה בביקורת**  
(סעיף 18.2)

**בפיסקת המבוא:**

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

**בפיסקת ההיקף:**

בסוף פיסקת ההיקף יבוא: "פרט לאמור להלן."

**בפיסקת בנייים (לאחר פיסקת ההיקף):**

כיוון שנתמנינו כרואה חשבון מבקר של החברה לאחר שנת 20X2, לא יכולנו להיות נוכחים בעת מיפקד המלאי לסוף שנה זו, ולא היה באפשרותנו לנקוט נהלים חלופיים לאימות כמויות המלאי.

**בפיסקת חוות הדעת:**

לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו נכחנו בעת מיפקד המלאי כאמור לעיל, 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).

**הסתייגות בחוות הדעת עקב שילוב של סיבות בדוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה<sup>(\*)</sup>**  
(סעיפים 18.1 ו-18.2)

<sup>(\*)</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

**בפיסקת המבוא:**

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 . . . .

**בפיסקת ההיקף:**

בסוף פיסקת ההיקף יבוא: " , פרט לאמור להלן."

**בפיסקת ביניים (לאחר פיסקת ההיקף):**

כמה מלקוחות החברה הגישו נגדה תביעה בסך של \_\_\_\_\_ ש"ח עקב נזקים, שנגרמו להם, לטענתם, מחמת הספקת תוצרת המפעל אשר, לטענתם, לקויה. לא הוצגו בפנינו ראיות שמהן ניתן לאמוד את סיכויי החברה לא להתחייב בתביעה הנ"ל ואם יש צורך ביצירת הפרשה בגין התביעה. כמו כן, לא ניתן בדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך גילוי לתביעה האמורה לעיל, כנדרש על-פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

**בפיסקת חוות הדעת:**

לדעתנו, פרט להשפעה האפשרית של ההתאמות שהיו עשויות להידרש, אם בכלל, אילו הומצאו לנו ראיות כאמור לעיל ופרט לכך שלא ניתן גילוי לתביעה הנ"ל, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות. . . .

**חוות דעת שלילית על דוחות כספיים הכוללים מספרי השוואה<sup>(\*)</sup>**  
(סעיף 19)

**א. בפיסקת המבוא:**

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 . . . .

**בפיסקת ביניים (לאחר פיסקת ההיקף):**

החברה הציגה את השקעותיה בחברות מוחזקות ליום 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 לפי העלות בסך \_\_\_\_\_ ש"ח ובסך \_\_\_\_\_ ש"ח בהתאמה, בעוד שבהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך \_\_\_\_\_ ש"ח ובסך \_\_\_\_\_ ש"ח, בהתאמה.

**בפיסקת חוות הדעת:**

מאחר שההשקעות בחברות שיש להציגן לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות<sup>(\*)</sup>, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות. . . .

<sup>(\*)</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שתי שנות הדיווח.

<sup>(\*)</sup> השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

**ב. בפיסקת המבוא:**

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ... .

**בפיסקת בנייים (לאחר פסקת ההיקף):**

עד ליום 31 בדצמבר 20X1 הציגה החברה את השקעותיה בחברות מוחזקות על פי שיטת השווי המאזני בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). החל מיום 1 בינואר 20X2 הוצגו השקעות אלה על פי שיטת העלות בסך \_\_\_\_\_ ש"ח בעוד שבהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) יש להציגן לפי שיטת השווי המאזני בסך \_\_\_\_\_ ש"ח כשהשפעה על רווח או הפסד הינה בסך של \_\_\_\_\_ ש"ח, כאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים.

**בפיסקת חוות הדעת:**

מאחר והשפעת השוני בין השיטה בה נהגה החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 לבין השיטה הנדרשת בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), כאמור לעיל הינה ניכרת<sup>(1)</sup>, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם 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). יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

**הימנעות מחוות דעת  
(סעיף 20)**

**א. בפיסקת המבוא:**

נתבקשנו לבקר 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.

(המשפט האחרון: "אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו" - מושמט)

**פיסקת ההיקף (נערכים שינויים, בהתאם לנסיבות):**

ערכנו את ביקורתנו בהתאם ..., התשל"ג-1973. על פי תקנים אלה ... וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה, פרט לאמור להלן.

(המשפט האחרון: "אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו" - מושמט)

בהתאם לסעיף 22.6.2 לתקן ביקורת זה, בנסיבות מסוימות פסקת ההיקף תושמט)

**בפיסקת ביניים** (לאחר פסקת ההיקף):

החברה נתנה ערבויות בסכומים ניכרים<sup>(\*)</sup>, כאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים, להבטחת הלוואות שקיבלו צדדים קשורים. לא קיבלנו מידע על מצבם הכספי של הצדדים הקשורים ועל יכולתם לעמוד בהתחייבויותיהם.

**בפיסקה שתבוא במקום פסקת חוות הדעת:**

בשל ההשפעה הניכרת<sup>(\*)</sup> האפשרית על הדוחות הכספיים, העלולה להיגרם מחמת מצבם הכספי של הצדדים הקשורים, שעליו לא נתקבל מידע כנ"ל, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים הנ"ל.

**ב. בפיסקת המבוא:**

נתבקשנו לבקר 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. כמו כן, ביקרנו את הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים שבוקרו על ידינו.

**פיסקת היקף:**

בסוף פסקת ההיקף יבוא:

אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, פרט לאמור להלן.

**בפיסקת ביניים** (לאחר פסקת ההיקף):

כאמור בביאור \_\_\_\_\_ לדוחות כספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, הנתונים על השווי המאזני של השקעה בחברה מוחזקת בסך \_\_\_\_\_ ש"ח והנתונים על חלקה של החברה ברווחי החברה המוחזקת בסך \_\_\_\_\_ ש"ח מבוססים על דוחות כספיים בלתי מבוקרים.

(\*) השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.

**בפיסקת חוות הדעת :**

מאחר שההשקעה האמורה בחברה מוחזקת היא ניכרת<sup>(\*)</sup>, אין אנו מחוויים דיעה על הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X2 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך. יחד עם זאת, לדעתנו, הדוחות הכספיים ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך, משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

(\*) השימוש במונח "ניכר" בדוגמאות אלה משמעו שהנושא הנדון הוא מהותי עד כדי כך, שהוא מחייב מתן חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם.