

לשכת רואי חשבון בישראל

הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2024 (*)

תוכן עניינים

עמודים

1	הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2024
3 - 20	נספח א' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 710 (מתוקן 2024) בדבר מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים
22 - 80	נספח ב' - הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

(*) הצעת עדכון ביקורת זו אושרה על ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 15.04.2024 ועל ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 17.04.2024.

הצעת עדכון ביקורת הצ-1-2024

1. **בנספח א' להצעת עדכון ביקורת זו מובא תקן ביקורת (ישראל) 710 (מתוקן 2024) בדבר מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים.**
תקן הביקורת המוצע מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופת המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן.
2. **בנספח ב' להצעת עדכון ביקורת זו מובאת הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים.**
התיקונים האמורים מיועדים לחול באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 710 (מתוקן 2024).
3. **הצעת עדכון ביקורת זאת מתפרסמת לתגובות והערות עד 31 במאי 2024.**
את התגובות וההערות יש להעביר אל רו"ח אליאס גירייס, ראש הסגל המקצועי, באמצעות דואר אלקטרוני לכתובת elias.jiries@icpas.org.il.
4. **כל עוד לא נקבע עדכון ביקורת סופי, אין בהצעת עדכון ביקורת זאת משום קביעת כללים מקצועיים המחייבים רואה חשבון בעבודתו המקצועית.**

* * *

נספח א' לשכת רואי חשבון בישראל

הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 710 (מתוקן 2024)

ב ד ב ר

מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים

מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות
ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן

תוכן עניינים

סעיפים

	מבוא
1	תחולת תקן ביקורת זה
2-3	האופי של מידע השוואתי
4	כניסה לתוקף
5	מטרות
6	הגדרות
	הוראות התקן
9-7	נוהלי ביקורת
19-10	דיווח ביקורת
	הנחיות ודברי הסבר אחרים
1א	נוהלי ביקורת
13א-2א	דיווח ביקורת
	נספחים: הדגמות של דוחות רואי חשבון מבקרים בלתי תלויים

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 710, בדבר מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים, ביחד עם תקן ביקורת (ישראל) 200, בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

מבוא

תחולת תקן ביקורת זה

1. תקן ביקורת זה עוסק בחובות רואה החשבון המבקר בנוגע למידע השוואתי בביקורת של דוחות כספיים. כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם (predecessor) או לא בוקרו, חלות גם הדרישות וההנחיות בתקן ביקורת (ישראל) 510¹ בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

אופי מידע השוואתי

2. אופי מידע השוואתי המוצג בדוחות הכספיים של ישות תלוי בדרישות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. קיימות שתי גישות מקיפות שונות לחובות הדיווח של רואה החשבון המבקר ביחס למידע השוואתי: **גישת המספרים המקבילים (Corresponding Figures)** ו**גישת הדוחות הכספיים השוואתיים (Comparative Financial Statements)**. הגישה אותה יש לאמץ מצוינת לרוב בחוק או ברגולציה, אך עשויה להיות מצוינת גם בתנאי ההתקשרות.

3. ההבדלים המהותיים בדיווח הביקורת בין הגישות הינם:

(א) עבור גישת המספרים המקבילים, חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים מתייחסת לתקופה השוטפת בלבד;

(ב) עבור גישת הדוחות הכספיים השוואתיים, חוות דעת רואה החשבון המבקר מתייחסת לכל תקופה עברה מוצגים דוחות כספיים.

תקן ביקורת זה מתייחס בנפרד לדרישות הדיווח של רואה החשבון המבקר עבור כל גישה.

¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 510 בדבר "ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה".

כניסה לתוקף

4. תקן ביקורת זה חל על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המתחילות ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן.

מטרות

5. מטרת רואה החשבון המבקר הן :

(א) להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כי המידע ההשוואתי הכלול בדוחות הכספיים הוצג, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לדרישות המידע ההשוואתי הקבועות במסגרת הדיווח הכספי המתאימה; וכן

(ב) לדווח בהתאם לחובות הדיווח של רואה החשבון המבקר.

הגדרות

6. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם :

(א) **מידע השוואתי** (Comparative Information) - הסכומים והגילויים הכלולים בדוחות הכספיים בגין תקופה קודמת אחת או יותר הנכללים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

(ב) **מספרים מקבילים** (Corresponding Figures) - מידע השוואתי לפיו סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק אינטגרלי מהדוחות הכספיים של התקופה השוטפת, ונועד לקריאה רק בקשר לסכומים ולגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת (להלן "נתוני התקופה השוטפת"). רמת הפירוט המוצגת בסכומים ובגילויים המקבילים מוכתבת בעיקר על ידי הרלוונטיות שלה לנתוני התקופה השוטפת.

(ג) **דוחות כספיים השוואתיים** (Comparative Financial Statements) - מידע השוואתי לפיו סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים לצורכי השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אולם, במידה ובוקרו, נכללים בחוות דעתו של רואה החשבון המבקר. רמת המידע הנכלל באותם דוחות כספיים השוואתיים הינה ברת השוואה לזו של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

הוראות התקן

נוהלי ביקורת

7. על רואה החשבון המבקר לקבוע אם הדוחות הכספיים כוללים את המידע ההשוואתי הנדרש בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה^{2,3} והאם מידע כגון זה מסווג באופן נאות. לשם כך, על רואה החשבון המבקר להעריך אם:
- (א) המידע ההשוואתי תואם לסכומים ולגילויים אחרים אשר הוצגו בתקופה קודמת או, כאשר רלוונטי, הוצגו מחדש; וכן
- (ב) המדיניות החשבונאית המשתקפת מתוך המידע ההשוואתי עקבית עם זו אשר יושמה בתקופה השוטפת או, אם חלו שינויים במדיניות החשבונאית, האם שינויים אלו טופלו כראוי והוצגו וניתן להם גילוי נאות.
8. אם ייודע לרואה החשבון המבקר על הצגה מוטעית מהותית אפשרית במידע ההשוואתי בעת ביצוע ביקורת לתקופה השוטפת, על רואה החשבון המבקר לבצע נוהלי ביקורת נוספים הדרושים בנסיבות העניין על מנת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת לקבוע אם קיימת הצגה מוטעית מהותית. אם רואה החשבון המבקר ביקר את הדוחות הכספיים של התקופה הקודמת, על רואה החשבון המבקר לפעול על פי הדרישות הרלוונטיות של תקן ביקורת (ישראל) 4560. אם יתוקנו הדוחות הכספיים של התקופה הקודמת, על רואה החשבון המבקר לקבוע כי המידע ההשוואתי תואם את הדוחות הכספיים המתוקנים.
9. כנדרש בתקן ביקורת (ישראל) 580⁵ על רואה החשבון המבקר לבקש מצגים בכתב לכל התקופות המצוינות בחוות דעת רואה החשבון המבקר. על רואה החשבון המבקר לקבל גם מצג ספציפי בכתב בנוגע לכל הצגה מחדש אשר נעשתה על מנת

² כאשר הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRSs) או כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), רואה החשבון המבקר יאמץ בחוות דעתו את גישת המספרים המקבילים. כאשר הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי דיווח כספי מקובלים בארה"ב (US GAAP), רואה החשבון המבקר יאמץ בחוות דעתו את גישת דוחות כספיים השוואתיים. עם זאת, רשות ניירות ערך בפרסום מיום ... קבעה כי לצורך עריכת הדוחות הכספיים, יש ליישם את גישת הדוחות הכספיים ההשוואתיים, עבור (א) ישויות רשומות; (ב) ישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים לדוחות הכספיים של ישויות רשומות; וכן (ג) ישויות אשר דוחותיהן הכספיים מצורפים למסמך המוגש בכפוף לדינים שנקבעו מכוח חוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968.

³ לרבות הוראות חוק או רגולציה לעניין הדיווח הכספי.

⁴ ר' תקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS)", סעיפים 14-17.

⁵ ר' תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר", סעיף 14.

לתקן הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים לתקופה קודמת המשפיעה על המידע ההשוואתי וכל גילוי קשור. (ר': סעיף א1)

דיווח ביקורת

מספרים מקבילים (Corresponding Figure)

10. כאשר מוצגים מספרים מקבילים, חוות דעת של רואה החשבון המבקר לא תתייחס למספרים המקבילים אלא בנסיבות המתוארות בסעיפים 11, 12 ו-14. (ר': סעיף א2)

11. אם דוח רואה החשבון המבקר לתקופה קודמת, כפי שניתן קודם לכן, כלל חוות דעת מסוייגת, חוות דעת מסוג הימנעות או חוות דעת שלילית והעניין אשר גרם לשינוי מהנוסח האחד לא נפתר, על רואה החשבון המבקר לכלול שינוי בחוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. בפסקת הבסיס לשינוי בחוות דעת רואה החשבון המבקר, על רואה החשבון המבקר לנקוט באחת מהחלופות הבאות:

(א) להתייחס הן למספרי התקופה השוטפת והן למספרים המקבילים בתיאור העניין הגורם לשינוי מהנוסח האחד כאשר ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין על הסכומים או הגילויים האחרים לתקופה השוטפת הם מהותיים; או

(ב) במקרים אחרים - להסביר כי חוות הדעת כללה שינוי מהנוסח האחד בשל ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין שלא הגיע לכדי פתרון על ההשוואתיות של מספרי התקופה השוטפת לבין המספרים המקבילים. (ר' סעיפים א3-א5)

12. אם רואה החשבון המבקר משיג ראיות ביקורת המצביעות על קיומה של הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לתקופה קודמת עליהם ניתנה בעבר חוות דעת אשר אינה כוללת שינוי מהנוסח האחד, והמספרים המקבילים לא הוצגו מחדש באופן נאות או שלא נמסרו גילויים נאותים בנוגע להצגה מחדש כאמור, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת מסוייגת או חוות דעת שלילית בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, תוך הכללת שינוי מהנוסח האחד בקשר למספרים המקבילים הכלולים בהם (ר' סעיף א6).

דוחות כספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם

13. אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם, על רואה החשבון המבקר הנוכחי לציין בפסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר: (ר': סעיף א7)

(א) כי הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם;

(ב) את סוג חוות הדעת אשר ניתנה על ידי רואה החשבון המבקר הקודם ואם חוות הדעת כללה שינוי מהנוסח האחד, את הסיבות לכך;

(ג) את תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם; וכן

(ג-1) אם חוות הדעת כללה פיסקת הדגש עניין או פיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר הקודם, תיכלל התייחסות כאמור לפיסקה זו.⁶

דוחות כספיים לא מבוקרים לתקופה קודמת

14. אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת לא בוקרו, על רואה החשבון המבקר לציין בפיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר כי המספרים המקבילים אינם מבוקרים. אולם מצג כגון זה אינו פוטר את רואה החשבון המבקר מהדרישה להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לכך שיתרות הפתיחה אינן כוללות הצגות מוטעות המשפיעות באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. (ר': סעיף 8א)⁷

דוחות כספיים השוואתיים (Comparative Financial Statements)

15. כאשר מוצגים דוחות כספיים השוואתיים, חוות הדעת של רואה החשבון המבקר תתייחס לכל תקופה בגינה מוצגים דוחות כספיים ואשר ניתנה עליה חוות דעת של ביקורת (ר' סעיפים 9א-10).

16. בעת מתן חוות דעת על דוחות כספיים השוואתיים בהקשר לביקורת השוטפת של רואה החשבון המבקר, אם חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים לתקופה קודמת כאמור שונה מחוות הדעת אשר רואה החשבון המבקר נתן קודם לכן, על רואה החשבון המבקר לתת גילוי לסיבות המהותיות לחוות הדעת השונה בפיסקת עניין אחר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 706⁸. (ר': סעיף 11א)

דוחות כספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם

17. אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. בנוסף על רואה החשבון המבקר לציין בפיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר:

⁶ אלא אם כן, על פי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, העניין הנדון בפיסקה כאמור אינו רלוונטי למועד דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

⁷ ר' תקן ביקורות 510, סעיפים 3-1-5.

⁸ ר' תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר " פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר", סעיפים 8-1-8-1.

- (א) כי הדוחות הכספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם;
- (ב) את סוג חוות הדעת אשר ניתנה על ידי רואה החשבון המבקר הקודם, ואם חוות הדעת כללה שינוי מהנוסח האחיד, את הסיבות לכך;
- (ג) את תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם; וכן
- (ג-1) אם חוות הדעת כללה פיסקת הדגש עניין או פיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר הקודם, תיכלל התייחסות כאמור לפיסקה זו⁹.

18. אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי קיימת הצגה מוטעית מהותית המשפיעה על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת עליהם דיווח רואה חשבון מבקר קודם ללא שינוי מהנוסח האחיד, על רואה החשבון המבקר לתקשר את ההצגה המוטעית למופקדים על ממשל תאגידי ולפנות לרואה החשבון המבקר הקודם כמפורט בסעיף 12א-1. אם הדוחות הכספיים לתקופות קודמות מתוקנים ורואה החשבון המבקר הקודם מסכים לחתום מחדש על הדוחות המתוקנים לתקופה הקודמת, רואה החשבון המבקר הנוכחי ייתן חוות דעת על התקופה השוטפת בלבד; אם רואה החשבון המבקר הקודם מסרב לחתום מחדש על הדוחות המתוקנים לתקופה הקודמת, יבקר רואה החשבון הנוכחי את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים. (ר' סעיפים 12א-12א-2)¹⁰

דוחות כספיים לא מבוקרים לתקופה קודמת

19. אם הדוחות הכספיים לתקופה קודמת לא בוקרו, על רואה החשבון המבקר לציין בפיסקת עניין אחר כי הדוחות הכספיים ההשוואתיים אינם מבוקרים. אולם, הצהרה כגון זו אינה פוטרת את רואה החשבון המבקר מהדרישה להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כי יתרות הפתיחה אינן כוללות הצגות מוטעות המשפיעות באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.¹¹ (ר' סעיף 13א)

⁹ אלא אם כן, על פי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, העניין הנדון בפיסקה כאמור אינו רלוונטי למועד דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

¹⁰ ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי", סעיף 13.

¹¹ ר' תקן ביקורת (ישראל) 510, סעיפים 3 ו-5.

הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

נהלי ביקורת

הצהרות בכתב (ר' סעיף 9)

1א. במקרה של דוחות כספיים השוואתיים, המצגים בכתב נדרשים עבור כל התקופות המצוינות בחוות דעתו של רואה החשבון המבקר, מכיוון שהדירקטוריון וההנהלה צריכים לאשר מחדש כי המצגים בכתב אשר הציגו בעבר בנוגע לתקופה הקודמת נותרו נאותים. במקרה של מספרים מקבילים, המצגים בכתב נדרשים עבור הדוחות הכספיים רק לתקופה השוטפת משום שחוות הדעת של רואה החשבון המבקר היא על אותם דוחות כספיים, הכוללים את המספרים המקבילים. יחד עם זאת, על רואה החשבון המבקר לבקש מצג בכתב ספציפי בנוגע לכל הצגה מחדש אשר נעשתה על מנת לתקן הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לתקופה קודמת המשפיעה על המידע ההשוואתי ולגבי כל גילוי קשור, גם בגישת המספרים המקבילים.

דיווח ביקורת

מספרים מקבילים (Corresponding Figure)

היעדר התייחסות בחוות דעת של רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 10)

2א. חוות הדעת של רואה החשבון המבקר אינה מתייחסת למספרים המקבילים כיוון שחוות הדעת של רואה החשבון המבקר היא על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בכללותם, כולל המספרים המקבילים.

שינוי מהנוסח האחיד בדוח רואה חשבון מבקר לתקופה הקודמת אשר לא נפתרה (ר': סעיף 11)

3א. כאשר דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת, כפי שניתן קודם לכן, כלל חוות דעת מסוייגת, חוות דעת מסוג הימנעות או חוות דעת שלילית והעניין אשר גרם לחוות הדעת השונה מהנוסח האחיד נפתר וטופל באופן נאות או ניתן בגינו גילוי בדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, חוות הדעת של רואה החשבון המבקר לתקופה השוטפת אינה צריכה לכלול התייחסות לשינוי הקודם מהנוסח האחיד.

4א. כאשר חוות הדעת של רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת, כפי שניתנה קודם לכן, הייתה שונה מהנוסח האחיד, ייתכן והעניין שלא הגיע לכדי פתרון אשר גרם לשינוי מהנוסח האחיד אינו רלוונטי לנתוני התקופה השוטפת. יחד עם זאת, ייתכן ותידרש חוות דעת מסוייגת, חוות דעת מסוג הימנעות או חוות דעת שלילית (לפי העניין) על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בשל ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין שלא הגיע לכדי פתרון על ההשוואתיות של המספרים השוטפים והמקבילים.

5א. הדגמות 1 ו-2 לדוח רואה החשבון המבקר בנספח לתקן, כוללות מקרה בו דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת כלל חוות דעת השונה מהנוסח האחיד בקשר לעניין אשר גרם לשינוי ואשר לא הגיע לכדי פתרון.

הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים לתקופה קודמת (ר' סעיף 12)

6א. כאשר הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת אשר כללו הצגה מוטעית לא תוקנו ולא ניתן מחדש דוח רואה חשבון מבקר, אך המספרים המקבילים הוצגו מחדש באופן נאות וניתנו גילויים נאותים בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, דוח רואה החשבון המבקר יכול פיסקת הדגש עניין המתייחסת להצגה מחדש וכאשר רלוונטי לגילויים, הנכללים בדוחות הכספיים, המתארים במלואם את העניין. הדגמה לפיסקת הדגש עניין היא כדלקמן (ראה גם תקן ביקורת (ישראל) 706):

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור X בדוחות הכספיים, המתאר את ההשפעות של הצגה מחדש של מידע השוואתי הכלול בדוחות הכספיים.

דוחות כספיים לתקופה קודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם (ר' סעיף 13)

7א. הדגמה 3 לדוח רואה החשבון המבקר בנספח לתקן כוללת מקרה בו הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם.

7א-1. על נהלי הביקורת לגבי המידע ההשוואתי לכלול גם פניה אל רואה החשבון המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגה מחדש של המידע ההשוואתי. אם התקבלה התייחסות מקצועית של רואה החשבון המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על רואה החשבון המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההצגה מחדש של המידע ההשוואתי. אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של רואה החשבון המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, לא יפרש רואה החשבון המבקר מצב זה כהסכמה במשתמע או כהתייחסות חיובית של רואה החשבון המבקר הקודם להצגה מחדש. במקרה כזה יצוין במידע הניתן בדוח רואה החשבון המבקר הנוכחי לתקופה השוטפת, כי המבקר הקודם חיווה את דעתו על הדוחות הכספיים לתקופה קודמת 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 לתקופה קודמת, יכלול המבקר הנוכחי בדוח שלו את הפיסקה המפורטת בסעיף א6 לעיל.

7א-2. במקרים מסויימים יתכן שרואה החשבון המבקר יגיע למסקנה כי בשל ריבויין, אופיין ומורכבותן של ההתאמות הנדרשות להצגה מחדש של המידע ההשוואתי, או בשל העדר אפשרות ליישם נהלי ביקורת מספיקים ומתאימים לגבי התאמות אלה בפני עצמן, אין הוא יכול לתת חוות דעת על ההתאמות כשלעצמן. במקרה כזה יהיה על רואה החשבון המבקר להתקשר עם המבוקר לביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בכללותם.

7א-3. מעבר 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) עקב הצגה מוטעית במידע ההשוואתי.

לפיכך, במקרה בו רואה החשבון המבקר הקודם ביקר את הדוחות הכספיים לתקופות הקודמות שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ורואה החשבון המבקר הנוכחי מתבקש לבקר דוחות כספיים לתקופה השוטפת הנערכים לראשונה לפי תקני IFRS (ובמסגרתם נדרשים דוחות כספיים השוואתיים שגם הם ערוכים לפי תקני IFRS), לא ניתן לפעול בהתאם לסעיף 12 וסעיף א6 לעיל.

במקרה כזה, של חילופי רואי חשבון מבקרים אגב המעבר ממסגרת דיווח כספי אחת למסגרת דיווח כספי אחרת, רואה החשבון המבקר הנוכחי אינו יכול לתת דוח רואה חשבון מבקר על המידע ההשוואתי הערוך לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה מבלי לבצע לגבי אותם דוחות ביקורת מחדש בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת. לחילופין, ניתן לפעול בהתאם לסעיף 12 לעיל, כאשר רואה החשבון המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על המידע ההשוואתי הערוך לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה ורואה החשבון המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

דוחות כספיים לא מבוקרים לתקופה קודמת (ר' סעיף 14)

8א. אם אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע ליתרות הפתיחה, רואה החשבון המבקר נדרש על פי תקן ביקורת (ישראל) 705¹² לתת חוות דעת מסוייגת או חוות דעת מסוג הימנעות על הדוחות הכספיים, לפי העניין, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705. אם רואה החשבון המבקר נתקל בקושי משמעותי בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כי יתרות הפתיחה אינן כוללות הצגות מוטעות המשפיעות באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, רשאי רואה החשבון המבקר לקבוע כי זהו עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701¹³.

דוחות כספיים השוואתיים (Comparative Financial Statements)

התייחסות בחוות דעת של רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 15)

9א. מאחר ודוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים השוואתיים חל על הדוחות הכספיים עבור כל אחת מהתקופות המוצגות, רואה החשבון המבקר רשאי לתת חוות דעת מסוייגת או חוות דעת שלילית, חוות דעת מסוג הימנעות או לכלול פיסקת הדגש עניין ביחס לתקופה אחת או יותר, תוך מתן חוות דעת שונה של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים לתקופה האחרת.

10א. הדגמה להמחשה של דוח רואה החשבון המבקר במקרה בו רואה החשבון המבקר נדרש לתת דוח הן על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת והן לתקופה הקודמת

¹² ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

¹³ ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר".

בהקשר לביקורת לשנה השוטפת, והתקופה הקודמת כללה חוות דעת השונה מהנוסח האחד והעניין אשר גרם לשינוי מהנוסח האחד לא נפתר, כלולה בהדגמה 4 של הנספח לתקן.

חוות דעת על דוחות כספיים לתקופה קודמת השונה מחוות דעת קודמת לכן (ר'): סעיף (16)

11א. בעת מתן חוות דעת על דוחות כספיים השוואתיים בהקשר לביקורת השוטפת של רואה החשבון המבקר, חוות הדעת אשר ניתנה על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת עשויה להיות שונה מחוות הדעת אשר ניתנה בעבר אם נודעו לרואה החשבון המבקר נסיבות או אירועים המשפיעים באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה קודמת במהלך הביקורת לתקופה השוטפת. על רואה החשבון המבקר לפנות לישות ולמופקדים על ממשל תאגידי על מנת למנוע הסתמכות עתידית על דוח רואה החשבון המבקר אשר ניתן בעבר על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת.

דוחות כספיים לתקופה קודמת אשר בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר קודם (ר'): סעיף (18)

12א. רואה החשבון המבקר הקודם ייתכן ולא יוכל או לא יהיה מעוניין לחתום מחדש על הדוחות הכספיים לתקופות קודמות. פיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר הנוכחי תציין כי חוות הדעת של רואה החשבון המבקר הקודם הינה על הדוחות הכספיים לתקופות הקודמות, לפני תיקונם. במקרה זה על רואה החשבון המבקר הנוכחי להתקשר על מנת לבקר את ההצגה מחדש אשר נעשתה למידע ההשוואתי על מנת לתקן את ההצגה המוטעית, ולכלול בחוות דעתו לתקופה השוטפת התייחסות להתאמות שבוצעו על המידע ההשוואתי:

כחלק מהביקורת של שנת 20x2 ביקרנו גם את ההתאמות המתוארות בביאור X אשר יושמו כדי להציג מחדש את הדוחות הכספיים לשנת 20X1. לדעתנו, התאמות אלו הינן נאותות והן יושמו באופן נאות. לא התקשרנו על מנת לבצע ביקורת, סקירה, או יישום נהלים כלשהם לגבי הדוחות הכספיים של החברה לשנת 20x1 למעט באשר לאותן התאמות ובהתאם איננו מחויבים דעה או נותנים אישור בדרך אחרת על הדוחות הכספיים בכללותם לשנת 20x1.

1-12א. על נהלי הביקורת לגבי המידע ההשוואתי לכלול גם פניה אל רואה החשבון המבקר הקודם כדי לקבל את התייחסותו המקצועית בנוגע להצגה מחדש של המידע ההשוואתי. אם התקבלה התייחסות מקצועית של רואה החשבון המבקר הקודם לעניין זה, בין בכתב ובין בעל-פה, על רואה החשבון המבקר הנוכחי לתעד התייחסות זו ולהביאה בחשבון במסגרת כלל שיקוליו באשר לנאותות ההצגה מחדש של המידע ההשוואתי. אם לא התקבלה כל התייחסות מקצועית של רואה החשבון המבקר הקודם לעניין זה, או שהוא הודיע על סירובו לתת התייחסות כזו, לא יפרש רואה החשבון המבקר מצב זה כהסכמה במשתמע או כהתייחסות חיובית של רואה החשבון המבקר הקודם להצגה מחדש. במקרה כזה יצוין במידע הניתן 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 המפורטת בסעיף 12א לעיל (לאחר פיסקת חוות הדעת על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת).

א12-2. במקרים מסויימים יתכן שרואה החשבון המבקר יגיע למסקנה כי בשל ריבויין, אופיין ומורכבותן של ההתאמות הנדרשות להצגה מחדש של המידע ההשוואתי, או בשל העדר אפשרות ליישם נהלי ביקורת מספיקים ומתאימים לגבי התאמות אלה בפני עצמן, אין הוא יכול לתת חוות דעת על ההתאמות כשלעצמן. במקרה כזה יהיה על רואה החשבון המבקר להתקשר עם המבוקר לביצוע ביקורת על הדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בכללותם.

א12-3. מעבר 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) עקב הצגה מוטעית במידע ההשוואתי.

לפיכך, במקרה בו רואה החשבון המבקר הקודם ביקר את הדוחות הכספיים לתקופות הקודמות שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ורואה החשבון המבקר הנוכחי מתבקש לבקר דוחות כספיים לתקופה השוטפת הנערכים לראשונה לפי תקני IFRS (ובמסגרתם נדרשים דוחות כספיים השוואתיים שגם הם ערוכים לפי תקני IFRS), לא ניתן לפעול בהתאם לסעיף 18 וסעיף 12א לעיל.

במקרה כזה, של חילופי רואי חשבון מבקרים אגב המעבר ממסגרת דיווח כספי אחת למסגרת דיווח כספי אחרת, רואה החשבון המבקר הנוכחי אינו יכול לתת דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים הערוכים לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה מבלי לבצע לגבי אותם דוחות ביקורת מחדש בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת. לחילופין, ניתן לפעול בהתאם לסעיף 18 לעיל, כאשר רואה החשבון המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים הערוכים לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה ורואה החשבון המבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

דוחות כספיים לא מבוקרים לתקופה קודמת

א13. אם אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע ליתרות הפתיחה, רואה החשבון המבקר נדרש על פי תקן ביקורת (ישראל) 705 לתת חוות דעת מסוייגת או חוות דעת מסוג הימנעות על הדוחות הכספיים, לפי העניין, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705. אם רואה החשבון המבקר נתקל בקושי משמעותי בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כי יתרות הפתיחה אינן כוללות הצגות מוטעות המשפיעות באופן מהותי על הדוחות

הכספיים לתקופה השוטפת, רשאי רואה החשבון המבקר לקבוע כי זהו עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.

הדגמות של דוחות רואי חשבון מבקרים בלתי תלויים

הדגמה 1 – מספרים מקבילים

הדגמה לדוח רואה חשבון מבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות:

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת, כפי שניתן קודם לכן, כלל חוות דעת מסויגת.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי לא קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים להטיל ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- העניין אשר גרם לשינוי מהנוסח האחיד לא בא על פתרונו.
- ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין על נתוני התקופה השוטפת הינן מהותיות ומחייבות שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר בנוגע לנתוני התקופה השוטפת.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א, 8א בתקן ביקורת (ישראל) 260 הינם הדירקטוריון והנהלה. ככל ובישות המופקדים על הממשל התאגידי הינם אנשים או אורגנים נוספים ו/או במקום הדירקטוריון והנהלה, יש להתאים את ההתייחסות בהתאם.

דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען מקביל]

חוות דעת מסוייגת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, פרט להשפעות של העניין המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת מסוייגת בדוח שלנו, הדוחות הכספיים המוצגים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

בסיס לחוות דעת מסוייגת

כפי שנדון בביאור X לדוחות הכספיים, החברה לא זקפה הוצאות פחת בדוחות הכספיים, כנדרש על פי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). זו תוצאה של החלטה אשר קיבלו הדירקטוריון וההנהלה בתחילת שנת הכספים הקודמת וגרמו לנו לסייג את חוות דעת הביקורת שלנו על הדוחות הכספיים המתייחסים לאותה שנה. בהתבסס על שיטת פחת הקו הישר ושיעורים שנתיים של 5% לבניין ו-20% לצידוד, יש להגדיל את ההפסד לשנה ב-xxx ל-20x2 וב-xxx ל-20x1, יש להפחית את הרכוש הקבוע על ידי הגדלת פחת נצבר ב-xxx ל-20x2 וב-xxx ל-20x1, ויש להגדיל את ההפסד המצטבר ב-xxx ל-20x2 וב-xxx ל-20x1.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"ג-1973. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה בהתאם להוראות הדין החלות בישראל בעניין אי תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה החשבון המבקר בישראל. כמו כן, קיימנו את חובות האתיקה האחרות שלנו בהתאם לחוק רואי חשבון, תש"ט"ו-1955, ותקנות מכוחו. אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו המסוייגת.

חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

[חתימה בשם הפירמה]

[שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות]

[תאריך]

הדגמה 2 – מספרים מקבילים

הדגמה לדוח רואה חשבון מבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת, כפי שניתן קודם לכן, כלל חוות דעת מסויגת.
- העניין אשר גרם לשינוי מהנוסח האחיד לא נפתר.
- ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין על נתוני התקופה השוטפת אינן מהותיות אך מחייבות שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר בשל ההשפעות או ההשפעות האפשריות של העניין הלא פתור על ההשוואתיות של נתוני התקופה השוטפת והמספרים המקבילים.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי לא קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים להטיל ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 הינם הדירקטוריון והנהלה. ככל ובישות המופקדים על הממשל התאגידי הינם אנשים או אורגנים נוספים ו/או במקום הדירקטוריון והנהלה, יש להתאים את ההתייחסות בהתאם.

דוח רואה חשבון מבקר הבלתי תלוי

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען מקביל]

חוות דעת מסוייגת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברת אבג (להלן "החברה"), הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, פרט להשפעות האפשריות של העניין המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת מסוייגת בדוח שלנו הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי ליום 31 בדצמבר, 20x2, ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)⁴

בסיס לחוות דעת מסוייגת

מכיוון שהתמנינו כרואי חשבון מבקרים של החברה במהלך 20X1, לא התאפשר לנו להיות נוכחים בספירת המלאי הפיזי בתחילת אותה תקופה או להניח את דעתנו בדבר כמויות מלאי זה באמצעות נהלים חלופיים. מאחר ולא הצלחנו לאמת את מלאי הפתיחה אשר עשוי להשפיע על תוצאות הפעילות ויתרת הפתיחה של העודפים לשנת 20X1 חוות דעת הביקורת שלנו על הדוחות הכספיים לתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X1 כללה שינוי מהנוסח האחיד בהתאם. חוות דעתנו על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת שונתה גם כן בשל ההשפעה האפשרית של עניין זה על ההשוואתיות בין נתוני התקופה השוטפת לבין המספרים המקבילים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל"ג-1973. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח שלנו. אנו בלתי תלויים בחברה בהתאם להוראות הדין החלות בישראל בעניין אי תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה החשבון המבקר בישראל. כמו כן, קיימנו את חובות האתיקה האחרות שלנו בהתאם לחוק רואי חשבון, תש"ט"ו-1955, ותקנות מכוחו.

אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו המסוייגת.

⁴ 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.

חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

[חתימה בשם פירמה]

[שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות]

[תאריך]

הדגמה 3 – מספרים מקבילים

הדגמה לדוח רואה חשבון מבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות:

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לתקני דיוח כספי בינלאומיים (IFRS).
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי לא קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים להטיל ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.

דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען מקביל]

חוות הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל¹⁴, על השינויים בהון העצמי¹⁵ ועל תזרימי המזומנים לשנה¹⁶ שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה בהתאם להוראות הדין החלות בישראל בעניין אי תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה החשבון המבקר בישראל. כמו כן, קיימנו את חובות האתיקה האחרות שלנו בהתאם לחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ותקנות מכוחו. אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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.

¹⁶ כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

עניין אחר

הדוחות הכספיים של החברה לשנה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X0 בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרץ 20x1 כלל חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד.

חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

[חתימה בשם הפירמה]

[שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות]

[תאריך]

הדגמה 4 - דוחות כספיים השוואתיים - דוגמה זו תתייחס לישות שאינה רשומה ואשר התחייבה לפי מכתב ההתקשרות לדווח לפי גישת דוחות כספיים השוואתיים.

הדגמה לדוח רואה חשבון מבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות שאינה רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי דיווח כספי מקובלים בארה"ב (US GAAP) דוח רואה החשבון המבקר לתקופה הקודמת, כפי שניתן קודם לכן, כלל חוות דעת מסוייגת.
- העניין אשר גרם לשינוי מהנוסח האחיד לא נפתר.
- השפעות העניין על נתוני התקופה השוטפת הן מהותיות הן לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת והן לדוחות הכספיים לתקופה הקודמת ומחייבות שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעתו של רואה החשבון המבקר.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי לא קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים להטיל ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 הינם הדירקטוריון והנהלה. ככל ובישות המופקדים על הממשל התאגידי הינם אנשים או אורגנים נוספים ו/או במקום הדירקטוריון והנהלה, יש להתאים את ההתייחסות בהתאם.

דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען מקביל]

חוות דעת מסוייגת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לשנים שהסתיימו באותם תאריכים ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, פרט להשפעות של העניין המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת מסוייגת בדוח שלנו, הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של החברה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם כללי דיווח כספי מקובלים בארה"ב (US GAAP).

בסיס לחוות דעת מסוייגת

כפי שנדון בביאור X לדוחות הכספיים, החברה לא זקפה הוצאות פחת בדוחות הכספיים, כנדרש על פי כללי דיווח כספי מקובלים בארה"ב (US GAAP). בהתבסס על שיטת פחת הקו הישר ושיעורים שנתיים של 5% לבניין ו-20% לציוד, יש להגדיל את ההפסד לשנה ב-xxx ל-20X1 וב-xxx ל-20X0, להקטין את הרכוש הקבוע על ידי הגדלת פחת נצבר ב-xxx ל-20X1 וב-xxx ל-20X0, ולהגדיל את ההפסד המצטבר ב-xxx ל-20X1 וב-xxx ל-20X0.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח שלנו. אנו בלתי תלויים בחברה בהתאם להוראות הדין החלות בישראל בעניין אי תלות ומניעת ניגוד עניינים של רואה החשבון המבקר בישראל. כמו כן, קיימנו את חובות האתיקה האחרות שלנו בהתאם לחוק רואי חשבון, תשט"ו-1955, ותקנות מכוחו.

אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו המסוייגת.

חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים של החברה.

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים של החברה.

[נדיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל)
700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"].

[חתימה בשם הפירמה]

[שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות]

[תאריך]

נספח ב'

לשכת רואי חשבון בישראל

תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

התיקונים הנכללים בנספח זה חלים על ביקורות של דוחות כספיים החל מהתקופה שלגביה יחול תקן ביקורת (ישראל) 710 (מתוקן 2024)

הפרסומים המקצועיים המפורטים מטה מתוקנים בזאת כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט מבוטל מוצג עם קו חוצה):

1. במילון מונחים (Glossary of Terms):

(א) מידע השוואתי (Comparative information) –

הסכומים והגילויים הכלולים בדוחות הכספיים בגין תקופה קודמת אחת או יותר נכללים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

(ב) מספרים מקבילים (corresponding figures)

מידע השוואתי לפיו סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק אינטגרלי מהדוחות הכספיים של התקופה השוטפת, ונועד לקריאה רק בקשר לסכומים ולגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת (להלן "נתוני התקופה השוטפת"). רמת הפירוט המוצגת בסכומים ובגילויים המקבילים מוכתבת בעיקר על ידי הרלוונטיות שלה לנתוני התקופה השוטפת.

(ג) דוחות כספיים השוואתיים (comparative financial statements)

מידע השוואתי לפיו סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים לצרכי השוואה עם הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, אולם, במידה ובוקרו, נכללים בחוות דעתו של רואה החשבון המבקר. רמת המידע

הנכלל באותם דוחות כספיים השוואתיים הינה ברת השוואה לזו של הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.¹⁷

2. **תקן ביקורת (ישראל) 260** בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי :

2.1 בנספח 1 :

תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים" - סעיף 12 (פסקה אחרונה) 18.

2.2 בסעיף 1 :

תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 1-2021 ועודכן לתקן על ידי עדכון ביקורת 1-2023, 2-2024.

3. **תקן ביקורת (ישראל) 580** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר :

3.1 בנספח 1 :

תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים", סעיף 12 א. 9

3.2 בנספח 2 :

דוגמה של מכתב הצהרה של הדירקטוריון

... מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת _____ (להלן – החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים ליום 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי מזומנים לכל אחת מהשנים לשנה שהסתיימה באותן תאריכים תאריך, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

דוגמה של מכתב הצהרה של הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים

... מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לביקורת שערכתם על הדוחות הכספיים של חברת _____ (להלן – החברה), הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים ליום 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על הרווח הכולל, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי

מזומנים לכל אחת מהשנים לשנה שהסתיימה באותם תאריכים תאריך, לשם מתן חוות דעת אם הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

- 3.3 בהערת שוליים 66 :
ר' סעיף 12א 9 לתקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים".
- 3.4 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 2021-1, 2024-2.
4. **תקן ביקורת (ישראל) 600** בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים :
4.1 יתווסף סעיף 11א(3)(ג) לאחר סעיף 11א(3)(ב)
הדוחות הכספיים של חברות הבת כוללים את הגילויים הנדרשים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי של חברת האם ודוח רואה החשבון המבקר של חברת הבת יתייחס למידע השוואתי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר מידע השוואתי – מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים.
- 4.2 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת-2020, 2021-1, 2024-2.
5. **תקן ביקורת (ישראל) 701** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר :
5.1 בהערת שוליים 14 :
ר' תקן ביקורת (ישראל) 710 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים מידע השוואתי - מספרים מקבילים ודוחות כספיים השוואתיים".
- 5.2 בסעיף 1 :
תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2021-1 ותוקן על ידי עדכון ביקורת 2021-1, 2022-2, 2024-2.
- תוכן העניינים של כל אחד מהפרסומים המקצועיים המתוקנים על פי עדכון ביקורת זה יעודכן (ככל שהדבר רלוונטי) כמתחייב מתיקונים אלה .**

התיקונים הנכללים בהצעת עדכון ביקורת זו חלים על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן.

* * *