

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 119 (*)

ב ד ב ר

**תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח
האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון
מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים**

תוכן עניינים

סעיפים

1-4	מבוא
5	תיקון תקני ביקורת 99 ו-108
6-16	תיקונים בתקני ביקורת אחרים
17	כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

נספחים:

**נספח א' - הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון
מבקר על דוחות כספיים המתייחסים לשנת הפעילות
הראשונה - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך**

(*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 21.6.2016 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 29.6.2016 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 21.7.2016.

תוכן עניינים - המשך

נספחים - המשך :

נספח ב' - הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך

נספח ג' - הנוסח האחיד (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 אחרים

נספח ד' - הנוסח האחיד (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 המבקר

נספח ה' - הנוסח האחיד (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 המבקר

נספח ו' - הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך

נספח ז' - הנוסח האחיד (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 אחרים

נספח ח' - הנוסח האחיד (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 המבקר

נספח ט' - תיקון נספח ההדגמות לתקן ביקורת 72

נספח י' - תיקון הנספחים לתקן ביקורת 78

נספח יא' - תיקון נספח ב' לתקן ביקורת 58 (דוגמה לנוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שבהם יושמה לראשונה הנחה של עסק בחיסול וכאשר במספרי השוואה יושמה הנחת העסק החי)

1. בשנת 2014 פרסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 34 בדבר "הצגה של דוחות כספיים" החל על דוחות כספיים לתקופות שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2014 או לאחריו. בשל כך נוצר צורך לעדכן את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) בגין העניינים הבאים:

- החלפת המונח "מאזן" במונח "דוח על המצב הכספי"¹.
- הוספת דרישת דיווח על הרווח הכולל כחלק מהדוחות הכספיים.
- הוספת התייחסות למצב שבו מוצג "דוח רווח והפסד ועודפים" חלק הצגת דוח על הרווח הכולל ודוח על השינויים בהון העצמי, כפי שמתאפשר במצבים מסוימים לפי סעיף 8 לתקן חשבונאות מספר 34.

2. בעקבות תיקון המונחים בנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כמתואר לעיל, נוצר צורך גם לעדכן את האזכורים הרלוונטיים הנכללים בתקני ביקורת 58², 72³ ו-78⁴ המתייחסים לשינויים אפשריים בנוסח האחיד.

¹ בהתאם לתקן חשבונאות מספר 34, ניתן להשתמש בשמות אחרים לתיאור הדוחות. כאשר הדוחות מתוארים בשמות אחרים כאמור, יש להתאים גם את דוח רואה החשבון המבקר לאותם שמות. הנחיה דומה קיימת גם לגבי דוחות כספיים הערוכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

² תקן ביקורת 58 בדבר "העסק החי".

³ תקן ביקורת 72 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד".

⁴ תקן ביקורת 78 בדבר "התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים".

3. בנוסף, בסעיף 24 בתקן ביקורת 103⁵ ובסעיף 23 בתקן ביקורת 104⁶ נקבע כי רואה החשבון המבקר נדרש להוסיף פיסקת קישור בדוח שלו על הדוחות הכספיים המתייחסת לביקורת של בקרה פנימית (או רכיבי בקרה פנימית) על דיווח כספי. אותם סעיפים מתייחסים לנוסח דוח רואה החשבון המבקר לפי תקני ביקורת 90⁷ ו-99⁸, אולם בשל תיקונים שבוצעו לנוסח דוח רואה החשבון המבקר בתקנים מאוחרים יותר (תקן ביקורת 108⁹ ותקן ביקורת זה), נדרש להבהיר בתקני ביקורת 103 ו-104 שפיסקת הקישור תתווסף בדוח רואה החשבון המבקר לפי הנוסח העדכני ביותר.
4. כמו כן, נדרש לבטל את הסעיף בתקן ביקורת 109¹⁰ הכולל את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים, שכן נוסח זה כבר נכלל (בפורמט מעודכן) בתקני ביקורת 90 ו-99, על תיקוניהם (לרבות תיקונם בתקן ביקורת זה).

תיקון תקני ביקורת 99 ו-108

5. נספחים א'-ה' לתקן ביקורת 99, כפי שתוקנו בתקן ביקורת 108, בטלים ובמקומם יבואו הנוסחים החדשים כמובא בנספחים א'-ח' המצורפים לתקן ביקורת זה.

⁵ תקן ביקורת 103 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים".

⁶ תקן ביקורת 104 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי".

⁷ תקן ביקורת 90 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

⁸ תקן ביקורת 99 בדבר "תיקון תקן ביקורת 90 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

⁹ תקן ביקורת 108 בדבר "תיקון תקן ביקורת 99 "תיקון תקן ביקורת 90 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

¹⁰ תקן ביקורת 9 בדבר "הסתמכות מבקר החשבונות על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים".

תיקונים בתקני ביקורת אחרים

תיקונים בתקן ביקורת 72

6. סעיף 2 לתקן ביקורת 72 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

" "דוחות כספיים" משמעותם בתקן ביקורת זה: מאגד דוח על המצב הכספי, דוח רווח והפסד, דוח על הרווח הכולל, דוח על השינויים בהון העצמי, דוח על תזרימי המזומנים^(*) וכן הביאורים המצורפים אליהם (הן כל דוח בפני עצמו והן כל הדוחות כמקשה אחת), ובנפרד לגבי כל תקופת דיווח הכלולה בדוחות הכספיים.

7. סעיף 9 לתקן ביקורת 72 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

"הנוסח האחד של דוח רואה חשבון מבקר, הממלא אחר הדרישות הנ"ל, כולל מגישה ארבעה מרכיבים: פיסקת מבוא, פיסקת היקף (תיאור מהות הביקורת), פיסקת חוות הדעת, ותוספות לנוסח האחד-פיסקת ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים.

המבקר יוכל לתת חוות דעת בלתי מסוייגת, אם ביצע את בדיקת הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, ותוצאות בדיקת הביקורת הניחו את דעתו כי הדוחות הכספיים ערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, 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, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה, את תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה^(**).

(*) 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.

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

8. בסעיף 18.1 לתקן ביקורת 72 המילים "כללי חשבונאות מקובלים" או "כללי דיווח מקובלים" יוחלפו במילים "מסגרת הדיווח הכספי המתאימה".

9. סעיף 22.5 לתקן ביקורת 72 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

"במקרה של חוות דעת שלילית יציין המבקר כי לדעתו הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות-בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים, מכל הבחינות המהותיות, את המצבה הכספי של החברה לתאריך המאוזן הדוח על המצב הכספי הרלבנטי, ו/או את תוצאות פעולותיה ו/או השינויים בהונה העצמי ו/או תזרימי המזומנים שלה בתקופת הדיווח הרלבנטית בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה^(**)".

10. נספח ההדגמות בתקן ביקורת 72 יוחלף בנספח ט' המצורף לתקן ביקורת זה.

תיקונים בתקן ביקורת 78

11. הנוסחים בנספחים 1-3 בתקן ביקורת 78 יוחלפו בנוסחים הקיימים בנספח י' המצורף לתקן ביקורת זה.

תיקונים בתקן ביקורת 9

12. סעיף 14 לתקן ביקורת 9 - בטל.

תיקונים בתקן ביקורת 58

13. סעיף 19.1 בתקן ביקורת 58 יתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון וטקסט שהושמט מוצג עם קו חוצה):

"נערכו הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות החלים על לבסיס דיווח של עסק בחיסול, יציין המבקר עובדה זו בחוות דעתיוסיף המבקר בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, שבהם השתנה לראשונה בסיס הדיווח, פיסקת הפניית תשומת לב לביאור בדוחות הכספיים העוסק בשינוי זה ונסיבות

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

השינוי (ר') דוגמה בנספח ב' לתקן ביקורת זה). בתקופות עוקבות ישקול המבקר האם נדרש להוסיף פיסקה כאמור בדוח רואה החשבון המבקר."

14. הנוסח בנספח ב' לתקן ביקורת 58 יוחלף בנוסח הקיים בנספח יא' המצורף לתקן ביקורת זה.

תיקונים בתקן ביקורת 103

15. הפיסקה הראשונה בסעיף 24 לתקן ביקורת 103 תתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון):

"בהתאם לסעיף 88 בתקן 5 PCAOB, כאשר דוח רואה החשבון המבקר בעניין בקרה פנימית על דיווח כספי ניתן בנפרד מהדוח שלו על הדוחות הכספיים (כפי שנקבע בתקן ביקורת זה על נספחיו), יש להוסיף פיסקת קישור בסוף דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. בהתאם לכך, רואה החשבון המבקר יוסיף פיסקת קישור (כמפורט להלן) בסוף הדוח שלו על הדוחות הכספיים, לאחר הנוסח לפי תקני ביקורת 90 ו-99 בישראל, על תיקוניהם."

תיקונים בתקן ביקורת 104

16. הפיסקה הראשונה בסעיף 23 לתקן ביקורת 104 תתוקן כלהלן (טקסט חדש מוצג עם קו תחתון):

"רואה החשבון המבקר יוסיף פיסקת קישור (כמפורט להלן) בסוף הדוח שלו על הדוחות הכספיים, לאחר הנוסח לפי תקני ביקורת 90 ו-99, על תיקוניהם."

כניסה לתוקף של תקן ביקורת זה

17. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2016 או לאחר מכן. יישום מוקדם אפשרי.

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים המתייחסים 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 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 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.

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 חלק 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, פסקת 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".

נספח א' (המשך)

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]

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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

הנוסח האחיד (בלתי מסווג) 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 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 שישמשו 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.

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 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.

נספח ב' (המשך)

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 103 חל, תתווסף פסקת 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 מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

⁴ כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספחים ו' ו-ח' 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 103.

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) 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.

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, פיסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

נספח ג' (המשך)

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

[כאשר תקן ביקורת 103 חל, תתווסף פסקת 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 מסויגת 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 בנספח זה. במקרה כזה, שמות הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר יותאמו לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספחים ו' ו-ח' להלן).

⁵ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת 103.

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) 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

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 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 הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

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, פסקת חוות הדעת תישאר ללא שינוי היות שדוח רווח והפסד ועודפים מציג גם את השינויים בהונה העצמי של הישות.

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 103 חל, תתווסף פסקת 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 מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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

⁵ כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית (אחת או יותר) יש לבצע התאמות בפסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת 103.

הנוסח האחיד (בלתי מסווג) 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 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.

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.

נספח ה' (המשך)

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ובמיוחד לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 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 103 חל, תתווסף פסקת 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 מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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 103.

הנוסח האחיד (בלתי מסווג) 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 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 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 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.

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).

נספח ו' (המשך)

[כאשר תקן ביקורת 103 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 104 חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:]³

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", על תיקוניו, רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

³ בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת 103 או בסעיף 23 לתקן ביקורת 104, לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) 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 והנהלה 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-_____% , 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), 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 מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון והנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

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).

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, 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), התשי"ע-2010.

*[כאשר תקן ביקורת 103 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 104 חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:]*³

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", על תיקוני, רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

³ בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת 103 או בסעיף 23 לתקן ביקורת 104, לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

הנוסח האחיד (בלתי מסווג) 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 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 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.

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).

נספח ח' (המשך)

[כאשר תקן ביקורת 103 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 104 חל, תתווסף פיסקת הקישור הבאה:]³

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת 104 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", על תיקוניו, רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2, והדוח שלנו מיום ____ ב-20X3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

³ בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת 103 או בסעיף 23 לתקן ביקורת 104, לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

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 הנ"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 הנ"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 תוצאותיה 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 הנ"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.

^(*) 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 בתקני ביקורת 90 ו-99, על תיקוניהם.

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....

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת 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 דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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

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

בפיסקת ההיקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא: "פרט לאמור להלן."

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת 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^(*)

(סעיפים 18.1 ו-18.2)

בפיסקת המבוא:

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

בפיסקת ההיקף:

בסוף פסקת ההיקף יבוא: "פרט לאמור להלן."

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת 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).

^(*) 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 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^(*)
(סעיף 19)

א. בפיסקת המבוא:

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

בפיסקת ביניים (לאחר פסקת ההיקף):

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

בפיסקת חוות הדעת:

מאחר שההשקעות בחברות שיש להציג לפי שיטת השווי המאזני כאמור לעיל הן ניכרות^(**), לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל אינם משקפים באופן נאות....

ב. בפיסקת המבוא:

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

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

^(**) 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 ביניים (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 כשההשפעה 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^(*), 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 והנהלה של החברה.

^(*) 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.

(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 פיסקת ההיקף תושמט)

בפיסקת ביניים (לאחר פיסקת ההיקף):

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

בפיסקת שתבוא במקום פיסקת חוות הדעת:

בשל ההשפעה הניכרת^(*) 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 וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על

^(*) 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.

דוחות כספיים שבוקרו על ידינו.

פיסקת היקף:

בסוף פיסקת 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 פיסקת 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.

בפיסקת חוות הדעת :

מאחר שההשקעה האמורה בחברה מוחזקת היא ניכרת^(*), אין אנו
מחווים 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.

נספחים^(*)

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

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

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

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), 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 הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

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

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

^(*) הדוגמאות שלהלן מתייחסות לדוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). שמות הדוחות הכספיים הנכללים בדוח רואה החשבון המבקר עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בדוגמאות שלהלן בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. להתאמות הנדרשות - ר' את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקני ביקורת 90 ו-99, על תיקוניהם.

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

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

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

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), 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 הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

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

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

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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

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

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

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת 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 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

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

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

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

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

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

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת 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 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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

נספח ב' - דוגמה לנוסח דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים שבהם יושמה לראשונה הנחה של עסק בחיסול וכאשר במספרי השוואה יושמה הנחת העסק החי (סעיף 19.1)¹

ביקרנו את הדוח על הנכסים נטו בחיסול של _____ (להלן - החברה) ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת הדוח על השינויים בנכסים נטו בחיסול לשנה שהסתיימה באותו תאריך. כמו כן, ביקרנו את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X1 ואת דוח רווח והפסד, הדוח על הרווח הכולל, הדוח על השינויים בהון העצמי והדוח על תזרימי המזומנים לשנה שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה של החברה². 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 ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות 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 והנהלה של החברה² וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את הנכסים נטו בחיסול של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת השינויים בנכסים נטו בחיסול שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). כמו כן, 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).

¹ הדוגמה שלהלן מתייחסת לדוחות כספיים שהוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). שמות הדוחות הכספיים הנכללים בדוח רואה החשבון המבקר עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בדוגמה זו בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. להתאמות הנדרשות - ר' את הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקני ביקורת 90 ו-99, על תיקוניהם.

² במידה ומונה לחברה מפרק, ניתן לשנות את המילה "הנהלה" למילה "מפרק" בהתאם לנסיבות.

נספח יא' (המשך)

מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור
בביאור ____ לדוחות הכספיים, שבו מוסבר כי ביום 25 באוקטובר 20X2
אשרה אסיפת בעלי המניות של החברה תכנית לחיסול החברה. כתוצאה
מכך, החברה שינתה את בסיס הדיווח שלה לתקופות שלאחר יום 31
בדצמבר 20X1 מבסיס של עסק חי לבסיס של עסק בחיסול.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]