לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת (ישראל) 710 (*)

ב ד ב ר

התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים

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

תוכן עניינים

	סעיפים
מבוא	**1 - 5**
דוחות כספיים השוואתיים	**6 - 12ב**
אחריות המבקר	6 - 8
דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם	9 - 12ב
כניסה לתוקף	**13 – 13א**
נספחים - דוגמאות לדוח רואה חשבון מבקר כשהדוחות ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם	

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

מבוא

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

- **תקן ביקורת 78** בדבר התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".
- **תקן ביקורת 110** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.
- **תקן ביקורת 119** בדבר תיקון תקני ביקורת 99 ו-108 בדבר הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים ותיקונים עקיפים.
- **תקן ביקורת 121** בדבר הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר.
- **תקן ביקורת 125** בדבר תיקונים בתקני ביקורת ובתקן סקירה.

במסגרת הארגון מחדש של תקן ביקורת זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות בנוסח סעיף 1א להלן, במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

1א. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 710 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC)[*], תוך התאמה לישראל:

ISA - 710: COMPARATIVES

2. שתי גישות קיימות בעולם בנוגע למספרי השוואה:

2.1 **גישת המספרים המקבילים** (corresponding figures) לפיה סכומים וגילויים אחרים לתקופה קודמת נכללים כחלק מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת (הכוונה היא

[*] כפי שהתקן הבינלאומי היה לפני אישורו במקור של תקן ביקורת 78 בחודש יולי 2003.

לקריאתם בזיקה לסכומים ולגילויים האחרים המתייחסים לתקופה השוטפת). הם אינם מוצגים כדוחות כספיים מלאים העומדים בפני עצמם אם כי הם מהווים חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים לתקופה השוטפת.

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

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

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

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

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

דוחות כספיים השוואתיים

אחריות המבקר

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

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

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

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

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

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

דוחות כספיים השוואתיים אשר בוקרו על-ידי מבקר קודם

9. **כאשר הדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם, אזי[2]:**

---

[1] לרבות הוראות דין ייחודיות לעניין הדיווח הכספי, אם ישנן כאלה.

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

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

(1) שהדוחות הכספיים ההשוואתיים בוקרו על-ידי מבקר קודם;

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

(3) תאריך דוח רואה החשבון המבקר הקודם;

או

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

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

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

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

(ב) כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (א) לעיל, יבהיר

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

המבקר הנוכחי למבוקר כי באפשרותו של המבוקר לנהוג באחת משתי הדרכים הבאות:

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

(2) לבקש מהמבקר הנוכחי לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים.

במקרה כזה, ינהג המבקר הנוכחי כאמור בסעיף 12 להלן.

12. בנסיבות האמורות בסעיפים 10 ו-11(ב)(2) לעיל, כאשר ההתקשרות עם המבוקר היא להוצאת דוח רואה חשבון מבקר במתכונת המצוינת בסעיף 9 (א) לעיל והמבקר הנוכחי מתבקש על-ידי המבוקר לבקר את ההתאמות שנדרשו לצורך הצגתם מחדש של הדוחות הכספיים ההשוואתיים, על המבקר הנוכחי ליישם נהלים מספיקים אשר יניחו את דעתו באשר לנאותות ההתאמות האמורות[4].

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

---

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

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

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

"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".

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

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

12ב. 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 בדוחות הכספיים ההשוואתיים.

לפיכך, במקרה בו המבקר הקודם ביקר את הדוחות הכספיים לתקופות הקודמות שנערכו לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) והמבקר 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 9 (א) וסעיף 12 לעיל.

במקרה כזה, של חילופי רואי חשבון מבקרים אגב המעבר ממסגרת דיווח כספי אחת למסגרת דיווח כספי אחרת, 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 מלאה בהתאם לתקני ביקורת ונהלי ביקורת מלאים. לחילופין, ניתן לפעול בהתאם לסעיף 9 (ב) לעיל, כאשר המבקר הקודם יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים ההשוואתיים הערוכים לפי מסגרת הדיווח הכספי החדשה והמבקר הנוכחי יתן דוח רואה חשבון מבקר על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת בלבד.

כניסה לתוקף

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

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

13א. ניתן ליישם תקן ביקורת זה גם על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות לפני 31 בדצמבר 2019.

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 דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

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

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]

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

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 דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

הדוחות הכספיים של החברה ליום 31 בדצמבר 20X1 ולשנה שהסתיימה באותו תאריך בוקרו על-ידי רואה חשבון מבקר קודם אשר הדוח שלו עליהם מיום _____ 20X2 כלל חוות דעת 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 בפיסקה הקודמת על הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20X2 ועל הדוח על השינויים בהון העצמי לשנה שהסתיימה באותו תאריך, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20X2 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים

שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

[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 דיעה 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.

[תאריך] [חתימת רואה החשבון המבקר]

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 דיעה 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 יבואו המילים "בלתי מבוקר".