

# לשכת רואי חשבון בישראל

## הצעת עדכון ביקורת הצ-2-2023 (\*)

### תוכן עניינים

#### עמודים

1	הצעת עדכון ביקורת הצ-2-2023
3 - 70	נספח א' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 700 (מתוקן 2023) בדבר גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים
71 - 106	נספח ב' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 705 (מתוקן 2023) בדבר שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי
107 - 125	נספח ג' - הצעת תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי
126 - 185	נספח ד' - הצעת תיקונים מתחייבים לפרסומים מקצועיים שונים

---

(\*) הצעת עדכון ביקורת זו אושרה על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 24.09.23 ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 06.11.23.

## **הצעת עדכון ביקורת הצ-2-2023**

1. **בנספח א' להצעת עדכון ביקורת זו מובא תקן ביקורת (ישראל) 700 (מתוקן 2023) בדבר גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים.**  
תקן הביקורת המוצע מיועד לחול על ביקורות של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן.
2. **בנספח ב' להצעת עדכון ביקורת זו מובא תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.**  
תקן הביקורת המוצע מיועד לחול באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 700 (מתוקן 2023).
3. **בנספח ג' להצעת עדכון ביקורת זו מובא תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר.**  
תקן הביקורת המוצע מיועד לחול באותם המועדים כמפורט בסעיף 1 לעיל לגבי תקן ביקורת (ישראל) 700 (מתוקן 2023).
4. **בנספח ד' 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) 700 (מתוקן 2023).
5. **הצעת עדכון ביקורת זאת מתפרסמת לתגובות והערות עד 28 בפברואר 2024.**  
את התגובות וההערות יש להעביר אל רו"ח אליאס ג'ירייס, ראש הסגל המקצועי, באמצעות דואר אלקטרוני לכתובת [elias.jiries@icpas.org.il](mailto:elias.jiries@icpas.org.il).
6. **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) 700 (מתוקן 2023)

## ב ד ב ר

### גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים

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

### תוכן עניינים

#### סעיפים

	<b>מבוא</b>
4-1	תחולת תקן ביקורת זה
2-5-5	כניסה לתוקף
6	<b>מטרה</b>
9-7	<b>הגדרות</b>
	<b>הוראות התקן</b>
15-10	גיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים
19-16	גיבוש חוות דעת
52-20	דוח רואה החשבון המבקר
54-53	מידע נוסף המוצג עם הדוחות הכספיים
	<b>הנחיות ודברי הסבר אחרים</b>
3א – 1א	היבטים איכותניים של פרקטיקות חשבונאיות של הישות
4א	מדיניות חשבונאית אשר ניתן לה גילוי נאות בדוחות הכספיים
5א	מידע המוצג בדוחות הכספיים הוא רלוונטי, אמין, השוואתי ומובן גילויים על השפעת עסקאות ואירועים מהותיים על המידע הניתן בדוחות הכספיים
6א	
9א – 7א	הערכה האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה
15א – 10א	תיאור של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה
17א – 16א	גיבוש חוות דעת
77א – 18א	דוח רואה החשבון המבקר
84א – 78א	מידע נוסף המוצג עם הדוחות הכספיים

נספחים: הדגמות של דוחות רואה חשבון מבקר בלתי תלוי על דוחות כספיים

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 700, בדבר גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים, 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 נקבע בעדכון ביקורת 2023-3.

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 700 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

## FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS

תקן ביקורת זה עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים. כמו כן, הוא עוסק בצורתו ובתוכנו של דוח רואה החשבון המבקר הניתן כתוצאה מביקורת של דוחות כספיים.

2. תקן ביקורת (ישראל) 1701<sup>1</sup> עוסק באחריות רואה החשבון המבקר לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. תקן ביקורת (ישראל) 2705<sup>2</sup> ותקן ביקורת (ישראל) 3706<sup>3</sup> עוסקים באופן בו מושפעים הצורה והתוכן של דוח רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר מחווה דיעה הכוללת שינוי מהנוסח האחד או כוללת פיסקת הדגש עניין או פיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר. תקני ביקורת אחרים כוללים גם הם הוראות דיווח הרלוונטיות בעת מתן דוח רואה החשבון המבקר.

1-2. כמו כן, גם תקן ביקורת (ישראל) 910 העוסק בביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים לגבי התאגידים כמפורט בסעיף 6 לתקן ביקורת (ישראל) 910, וגם תקן ביקורת (ישראל) 911 העוסק בביקורת של רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי כאמור בסעיף 9 לתקן ביקורת (ישראל) 911, קובעים כי יש להוסיף פיסקה נוספת לדוח רואה החשבון המבקר.

3. תקן ביקורת זה חל על ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים למטרות כלליות ונכתב בהקשר זה.

4. ההוראות של תקן ביקורת זה נועדו לתת מענה לאיזון מתאים בין הצורך לאחידות והשוואתיות בדוח רואה החשבון המבקר לבין הצורך להעצים את ערכו

---

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

2 ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד".

3 ר' תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר "פיסקת הדגש עניין ופיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר".

של דוח רואה החשבון המבקר על ידי הפיכת המידע הנכלל בו לרלוונטי יותר למשתמשים, וכן לסייע לקדם את ההבנה וזיהוי נסיבות חריגות כשהן מתרחשות.

## כניסה לתוקף

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

1-5. דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי על ביקורת לתקופות שישתיימו ביום 31 בדצמבר 2024 וביום 31 בדצמבר 2025 לא יכלול התייחסות, ככל שנדרשת, לתקופות קודמות לאמור בסעיף 5.

2-5. תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסוייג) של דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל התקשרות ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשרות ביקורת.

## מטרות

6. המטרות של רואה החשבון המבקר הן:

(א) לגבש חוות דעת על הדוחות הכספיים בהתבסס על הערכה של המסקנות המתקבלות מראיות הביקורת אשר הושגו; וכן

(ב) מתן חוות דעת ברורה באמצעות דוח בכתב.

## הגדרות

7. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **דוחות כספיים למטרה כללית** - דוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת למטרה כללית.

(ב) **מסגרת למטרה כללית** - מסגרת דיווח כספי המיועדת לתת מענה לצורכי המידע הפיננסי הנפוצים למגוון רחב של משתמשים. מסגרת הדיווח הכספי עשויה להיות מסגרת של הצגה נאותה או מסגרת של קיום הוראות. המונח "מסגרת של הצגה נאותה" הוגדר בסעיף 13(ט) בתקן ביקורת (ישראל) 200 והמונח "מסגרת של קיום הוראות" הוגדר בסעיף 13(י) לתקן ביקורת (ישראל) 200.

(ג) **חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחד** - חוות דעת הניתנת על ידי רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי הדוחות

הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.<sup>4</sup>

(ד-1) **מידע נוסף** – מידע המוצג עם הדוחות הכספיים ואינו נדרש על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. בדרך כלל מידע נוסף נכלל כנספח לדוחות הכספיים.<sup>5</sup> מידע נוסף הוא אינו מידע אחר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 720.

8. התייחסות ל"דוחות כספיים" בתקן ביקורת זה פירושה "מערכת שלמה של דוחות כספיים למטרה כללית".<sup>6</sup> ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה קובעות את ההצגה, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים, ומה מהווה מערכת שלמה של דוחות כספיים.

9. דוגמאות ל"תקני דיווח כספיים" בתקן ביקורת זה יכולות להיות- כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) או כללי חשבונאות מקובלים בארה"ב (US GAAP), כפי שיצוין.

## הוראות התקן

### גיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים

10. על רואה החשבון המבקר לגבש חוות דעת האם הדוחות הכספיים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.<sup>7,8</sup>

11. על מנת לגבש את חוות דעתו, על רואה החשבון המבקר להגיע למסקנה האם השיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות. מסקנה זו תביא בחשבון את:

(א) מסקנת רואה החשבון המבקר, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 330, האם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת;<sup>9</sup>

(ב) מסקנת רואה החשבון המבקר, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 450, האם הצגות מוטעות שלא תוקנו הן מהותיות, בנפרד או במצטבר; <sup>10</sup> וכן

---

<sup>4</sup> ר' סעיף 13(ט), בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

<sup>5</sup> דוגמה למידע נוסף היא נספח לדוחות כספיים הכולל נתונים כספיים נומינליים.

<sup>6</sup> ר' סעיף 13(ב), בתקן ביקורת 200.

<sup>7</sup> ר' סעיף 11, בתקן ביקורת 200.

<sup>8</sup> ר' סעיף 13(ט), בתקן ביקורת (ישראל) 200.

<sup>9</sup> ר' סעיף 70, בתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו".

<sup>10</sup> ר' סעיף 11, בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

(ג) ההערכות הנדרשות לפי סעיפים 12 - 15.

12. על רואה החשבון המבקר להעריך האם הדוחות הכספיים מוכנים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם להוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. על הערכה זו לכלול התייחסות להיבטים האיכותניים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות, לרבות אינדיקטורים להטיה אפשרית בשיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה. (ר' סעיפים א1-3)

13. בפרט, על רואה החשבון המבקר להעריך האם, לאור ההוראות של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה:

(א) הדוחות הכספיים מספקים גילוי נאות לעיקרי המדיניות החשבונאית שנבחרה ויושמה. בביצוע הערכה זו, על רואה החשבון המבקר לשקול את הרלוונטיות של המדיניות החשבונאית לישות, והאם הוצגה בצורה מובנת; (ר' סעיף א4)

(ב) המדיניות החשבונאית שנבחרה ויושמה תואמת את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, והיא נאותה;

(ג) האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה הינם סבירים;

(ד) המידע המוצג בדוחות הכספיים הינו רלוונטי, אמין, השוואתי ומובן. בביצוע הערכה זו, רואה החשבון המבקר ישקול האם:

- המידע שהיה צריך להיכלל אכן נכלל, והאם מידע זה מסווג, נצבר או מופרד, ומאופיין, כראוי.

- ההצגה הכוללת של הדוחות הכספיים נפגמה על ידי הכללת מידע שאינו רלוונטי או המעיב על הבנה נאותה של העניינים אשר ניתן להם גילוי. (ר' סעיף א5)

(ה) הדוחות הכספיים מספקים גילוי נאות שיאפשרו למשתמשים המיועדים להבין את ההשפעה של עסקאות ואירועים מהותיים על המידע הניתן בדוחות הכספיים; וכן (ר' סעיף א6)

(ו) המינוחים בדוחות הכספיים, לרבות הכותרת של כל דוח כספי, הם נאותים.

14. כאשר הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, על ההערכה הנדרשת על פי סעיפים 12-13 לכלול גם האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה. על הערכת רואה החשבון המבקר, האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה, לכלול התחשבות: (ר' סעיפים א7-9).

(א) בהצגה הכוללת, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים; וכן

(ב) האם הדוחות הכספיים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן שמשגיגים הצגה נאותה.



15. על רואה החשבון המבקר להעריך האם הדוחות הכספיים מתייחסים או מתארים באופן נאות את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. (ר' סעיפים 10א - 15)

### **גיבוש חוות דעת**

16. על רואה החשבון המבקר לחוות דעה ללא שינוי מהנוסח האחיד כאשר רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי הדוחות הכספיים מוכנים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.

17. אם רואה החשבון המבקר :

(א) מגיע למסקנה, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, כי הדוחות הכספיים בכללותם כוללים הצגה מוטעית מהותית; או

(ב) אינו מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת להגיע למסקנה כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית,

על רואה החשבון המבקר לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705.

18. אם דוחות כספיים המוכנים בהתאם להוראות של מסגרת של הצגה נאותה אינם משיגים הצגה נאותה, על רואה החשבון המבקר לדון בעניין עם הדירקטוריון וההנהלה, ובהתאם להוראות מסגרת הדיווח הכספי המתאימה ואופן ישובו של העניין, עליו לקבוע האם יש צורך לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705. (ר' סעיף 16א)

19. כאשר הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת של קיום הוראות, רואה החשבון המבקר אינו נדרש להעריך האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה. עם זאת, אם בנסיבות נדירות ביותר, יגיע רואה החשבון המבקר למסקנה כי דוחות כספיים אלו מטעים, על רואה החשבון המבקר לדון בעניין עם הדירקטוריון וההנהלה, ובהתאם לאופן ישובו, יקבע האם וכיצד לתקן זאת בדוח רואה החשבון המבקר.

### **דוח רואה החשבון המבקר**

20. דוח רואה החשבון המבקר יהיה בכתב. (ר' סעיפים 18א – 19א)

*דוח רואה החשבון המבקר עבור ביקורות הנערכות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל*

כותרת

21. על דוח רואה החשבון המבקר לכלול כותרת המציינת בבירור כי הדוח הינו של רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. (ר' סעיף 20א)

נמען

22. על דוח רואה החשבון המבקר להיות ממוען, בהתבסס על נסיבות ההתקשרות, בדרך כלל לבעלי המניות (או לנמענים מקבילים). (ר' סעיף א21)

חוות דעת רואה החשבון המבקר

23. הפיסקה הראשונה בדוח רואה החשבון המבקר תכלול את חוות דעת רואה החשבון המבקר ותישא את הכותרת "חוות דעת".

24. פסקת חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר צריכה גם:

(א) לזהות את הישות שדוחותיה הכספיים בוקרו;

(ב) לציין כי הדוחות הכספיים בוקרו;

(ג) לזהות את שמות הדוחות הנכללים בדוחות הכספיים;

(ד) לאזכר את הביאורים, לרבות ביאור עיקרי המדיניות החשבונאית; וכן

(ה) לציין את התאריך או את התקופה המתאימה של כל דוח כספי הנכלל בדוחות הכספיים. (ר' סעיפים א22 - א23)

25. בעת מתן חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, על חוות דעת רואה החשבון המבקר לכלול את הנוסח הבא:

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, [...] בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה]; (ר' סעיפים א25 - א31)

26. בעת מתן חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של קיום הוראות, על חוות דעת רואה החשבון המבקר לציין כי הדוחות הכספיים המצורפים מוכנים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה]. (ר' סעיפים א26 - א31)

27. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

בסיס לחוות הדעת

28. על דוח רואה החשבון המבקר לכלול פיסקה, מייד לאחר פסקת חוות הדעת, עם הכותרת "בסיס לחוות הדעת", אשר: (ר' סעיף א32)
- (א) תציין כי הביקורת נערכה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל; (ר' סעיף א33)
- (ב) תפנה לפסקה בדוח רואה החשבון המבקר המתארת את חובות רואה החשבון המבקר בהתאם לתקני הביקורת המקובלים בישראל;
- (ג) תכלול הצהרה כי רואה החשבון המבקר הינו בלתי תלוי בישות בהתאם לדרישות האתיקה הרלוונטיות הנוגעות לביקורת, ומילא אחר חובות האתיקה האחרות החלות על רואה החשבון המבקר בהתאם לדרישות אלו. על ההצהרה לזהות את מקור הדרישות האתיות הרלוונטיות וכן; (ר' סעיפים א34 - א35)
- (ד) תציין האם רואה החשבון המבקר סבור שראיות הביקורת שרואה החשבון המבקר השיג הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעת רואה החשבון המבקר.

עסק חי

29. כאשר נדרש, על רואה החשבון המבקר לדווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 11.570

ענייני מפתח בביקורת

30. בביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים למטרות כלליות של ישויות שעליהן חל תקן ביקורת (ישראל) 701, על רואה החשבון המבקר לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי בהתאם לאותו התקן.
31. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].
- מידע אחר [חלק זה אינו בשימוש]
32. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

---

<sup>11</sup> ר' סעיפים 18 ו-20, בתקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי".

חובות בקשר עם הדוחות הכספיים

33. דוח רואה החשבון המבקר יכלול פיסקה הכוללת כותרת "חובות הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים". על דוח רואה החשבון המבקר לעשות שימוש במונח "דירקטוריון והנהלה" לאור המסגרת המשפטית בישראל. (ר' סעיף א44)
34. על פיסקה זו בדוח רואה החשבון המבקר לתאר את חובות הדירקטוריון וההנהלה ל: (ר' סעיף א48)
- (א) הכנת הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ולבקרה הפנימית הנחוצה כפי שיקבעו הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגות מוטעות מהותיות, בין שמקורה בתרמית או בטעות; וכן
- (ב) הערכת יכולתה של הישות להמשיך ולפעול כעסק חי והאם היישום של הנחת העסק החי נאותה וכן אם ניתן גילוי, אם רלוונטי, לעניינים הקשורים לעסק חי. ההסבר של אחריות הדירקטוריון וההנהלה להערכה זו יכלול תיאור לגבי נאותות היישום של הנחת העסק החי. (ר' סעיף א48)
35. על פיסקה זו בדוח רואה החשבון המבקר לזהות גם את האחראים לפיקוח על תהליך הדיווח הכספי, כאשר האחראים לפיקוח כאמור אינם אלו הממלאים את החובות המתוארות בסעיף 34 לעיל. במקרה זה, הכותרת של פיסקה זו תותאם בהתאם. (ר' סעיף א49)<sup>12</sup>
36. כאשר הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, על תיאור החובות לדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר להתייחס ל"הכנה והצגה נאותה של דוחות כספיים אלו".

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

37. על דוח רואה החשבון המבקר לכלול פיסקה עם הכותרת "חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים"
38. על פיסקה זו בדוח רואה החשבון המבקר: (ר' סעיף א50)
- (א) לציין כי המטרות של רואה החשבון המבקר הן:
- i. להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות; וכן

---

<sup>12</sup> בישויות אשר חל עליהן חוק החברות התשנ"ט-1999 האנשים האחראים לפיקוח על תהליך הדיווח הכספי הם אותם אלו האחראים על הכנת הדוחות הכספיים, ולפיכך, אין צורך בהתייחסות נוספת בפיסקת חובות הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים.

ii. מתן דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעת רואה החשבון המבקר. (ר' סעיף א51)

(ב) לציין כי מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה (guarantee) לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת; וכן

(ג) לציין שהצגות מוטעות יכולות לנבוע כתוצאה מתרמית או מטעות, וכן:

i. לתאר שהן נחשבות כמהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על החלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו;<sup>13</sup> או

ii. לספק הגדרה או תיאור של מהותיות בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. (ר' סעיף א52)

39. על פיסקת "חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים" בדוח רואה החשבון המבקר, לכלול גם: (ר' סעיף א50)

(א) ציון כי, בביקורת המבוצעת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, רואה החשבון המבקר מפעיל שיקול דעת מקצועי ושומר על ספקנות מקצועית במהלך הביקורת; וכן

(ב) תיאור הביקורת על ידי פירוט חובות רואה החשבון המבקר כלהלן:

i. לזהות ולהעריך את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, בין שמקורה בתרמית או בטעות; לתכנן ולבצע נוהלי ביקורת במענה לאותם סיכונים; ולהשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעת רואה החשבון המבקר. הסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מתרמית גבוה יותר מהסיכון של אי גילוי הצגה מהותית הנובעת מטעות, שכן תרמית עלולה להיות כרוכה בקנוניה, זיוף, השמטות מכוונות, מצג שווא בזדון או עקיפה של בקרה פנימית.

ii. להשיג הבנה של הבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת על מנת לתכנן נוהלי ביקורת מתאימים בנסיבות העניין, אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית של הישות.

בנסיבות בהם רואה החשבון המבקר נדרש גם לחוות דעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 910 או לתקן ביקורת (ישראל) 911, על רואה

---

<sup>13</sup> ר' סעיף 2, בתקן ביקורת (ישראל) 320 בדבר "מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת".

החשבון המבקר להשמיט את המשפט "אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית של הישות".

iii. להעריך את נאותות המדיניות החשבונאית שיושמה ואת סבירותם של האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון והנהלה.

iv. להגיע למסקנה בקשר לנאותות קביעת הדירקטוריון והנהלה בדבר קיומה של הנחת העסק החי, וכן, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, האם קיימת אי ודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים ביכולתה של הישות להמשיך כעסק חי. אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי קיימת אי ודאות מהותית, נדרש רואה החשבון המבקר להפנות את תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר לגילויים הקשורים בדוחות הכספיים או, אם גילויים אלו אינם מספקים, לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת. מסקנות רואה החשבון המבקר מבוססות על ראיות ביקורת אשר הושגו עד למועד דוח רואה החשבון המבקר. יחד עם זאת, אירועים או מצבים עתידיים עלולים לגרום לישות שלא להמשיך לפעול כעסק חי.

v. כאשר הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, להעריך את ההצגה בכללותה, את המבנה ואת התוכן של הדוחות הכספיים, לרבות הגילויים, והאם הדוחות הכספיים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן ששיגים הצגה נאותה.

(ג) [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

(ג-1) כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 14600<sup>14</sup>, בדוח רואה החשבון המבקר של החברה האם לתאר גם את חובות רואה החשבון המבקר של החברה האם בהתקשרות מעין זו על ידי ציון כי:

i. חובות רואה החשבון המבקר של החברה האם הם להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בדבר ביקורת העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים לרבות בדיקה כי כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים שבוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים תואמים לכללים אותם נוקטת החברה האם, כללי הדיווח לפיהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים, תואמים לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה האם וכן שכלל הנתונים הנדרשים לצורך האיחוד, קבלו ביטוי נאות בדוחות הכספיים; וכן

---

<sup>14</sup> ר' סעיפים 10-11, בתקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר "הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים".

ii. הוא מסתמך על רואי חשבון מבקרים אחרים של חברות הבת.

40. על פיסקת "חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים" בדוח רואה החשבון המבקר גם: (ר' סעיף א50)

(א) לציין כי רואה החשבון המבקר מתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי, בין היתר, בנוגע להיקף ועיתוי הביקורת המתוכננים וממצאי ביקורת משמעותיים, לרבות ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר מזהה במהלך הביקורת;

(ב) לגבי ביקורת של דוחות כספיים של ישויות שחל לגביהן סעיף 17 לתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021), לציין כי רואה החשבון המבקר מספק למופקדים על ממשל תאגידי הצהרה כי רואה החשבון המבקר קיים את דרישות האתיקה הרלוונטיות בנוגע לאי תלות ומתקשר איתם את כל הקשרים ועניינים אחרים שעשויים להיחשב, באופן סביר, כמשפיעים על אי תלות, וכאשר רלוונטי, אמצעי הגנה אשר יושמו על מנת לבטל איומים מזהים על אי תלות או להפחיתם לרמה קבילה; וכן

(ג) בנוגע לביקורת של דוחות כספיים של ישויות שמתוקשר בגין ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701, לציין כי מתוך העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, עם המופקדים על ממשל תאגידי, קובע רואה החשבון המבקר את אותם עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ולכן הם ענייני מפתח בביקורת. רואה החשבון המבקר מתאר עניינים אלו בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין.

מיקום התיאור של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

41. על התיאור של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים הנדרשים לפי סעיפים 39 – 40 להיכלל: (ר' סעיף א54)

(א) לגבי ביקורות של ישויות בתחולה של סעיף 19(א), (ב) ו-(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 220 – בדוח רואה החשבון המבקר;

(ב) לגבי ביקורות של ישויות אחרות – בדוח רואה החשבון המבקר; או על ידי הפנייה ספציפית בדוח רואה החשבון המבקר למיקומו של תיאור כאמור באתר אינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל.

42. כאשר רואה החשבון המבקר מפנה לתיאור חובותיו של רואה החשבון המבקר באתר אינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל, על רואה החשבון המבקר לקבוע כי הפניה זו תואמת, ואינה עומדת בסתירה, לדרישות בסעיפים 39 – 40 לתקן ביקורת זה. (ר' סעיף א56)

חובות דיווח אחרות<sup>15</sup> [חלק זה אינו בשימוש]

43. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

44. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

45. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

#### פיסקת קישור

1-45 בביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים למטרות כלליות של ישויות שעליהן חל תקן ביקורת (ישראל) 910 או תקן ביקורת (ישראל) 911, על רואה החשבון המבקר להוסיף פיסקת קישור בסוף דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים כאמור בהוראות סעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 או סעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911, בהתאם לתחולת התקן המתאים.

#### שם שותף ההתקשרות

46. שמו של שותף ההתקשרות ייכלל בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישויות רשומות. (ר' סעיף א61)

#### חתימה של רואה החשבון המבקר

47. דוח רואה החשבון המבקר יחתם. (ר' סעיפים א64 – א65)

1-48. בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של תאגידי בנקאיים או סולקים, יתווסף גילוי לשנה שבה החלה פירמת רואי החשבון המבקרים להיות רואה החשבון המבקר של התאגיד הבנקאי או הסולק. כאשר מבוצעת ביקורת משותפת בתאגיד בנקאי או סולק, כל אחת מפירמת רואי החשבון המבקרים תציינה את השנה שממנה היא החלה להיות רואה החשבון המבקר של התאגיד הבנקאי או הסולק.

#### כתובת רואה החשבון המבקר

48. על דוח רואה החשבון המבקר לציין את שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות.

#### תאריך דוח רואה החשבון המבקר

49. דוח רואה החשבון המבקר יתוארך לא לפני התאריך בו השיג רואה החשבון המבקר ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת עליהן ניתן לבסס את חוות דעת

---

<sup>15</sup> סעיפים אלו אינם בשימוש בשל היעדר חובות דיווח אחרות בישראל בדוח רואה החשבון המבקר.



רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, לרבות ראיות כי: (ר' סעיפים א66-א69)

- (א) כל המצגים והגילויים המרכיבים את הדוחות הכספיים הוכנו; וכן  
(ב) הגורמים שהוסמכו לחתום על הדוחות הכספיים אישרו כי הם לוקחים את האחריות על דוחות כספיים אלה.

נוסח דוח רואה החשבון המבקר שנקבע בהוראות חוק או רגולציה [חלק זה אינו בשימוש]

50. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

דוח רואה החשבון המבקר לביקורות שנערכו גם בהתאם לתקני הביקורת המקובלים בישראל וגם בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אחרים

51. רואה חשבון מבקר עשוי להידרש לערוך ביקורת גם בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אחרים בנוסף לתקני הביקורת המקובלים בישראל. במקרה כגון זה, דוח רואה החשבון המבקר עשוי להתייחס לתקני הביקורת המקובלים האחרים בנוסף לתקני הביקורת המקובלים בישראל, רק אם: (ר' סעיפים א76-א77)

(א) אין סתירה בין ההוראות בתקני הביקורת המקובלים בישראל לבין הוראות תקני הביקורת המקובלים האחרים אשר יגרמו לרואה החשבון המבקר (i) לגבש חוות דעת אחרת, או (ii) לא לכלול פיסקת הדגש עניין או פיסקת עניין אחר בהתאם לנסיבות הנדרשות בתקן ביקורת (ישראל) 706; וכן

(ב) דוח רואה החשבון המבקר כולל, לכל הפחות, כל אחד מהרכיבים המפורטים בתקן זה.

52. כאשר דוח רואה החשבון המבקר מתייחס הן לתקני הביקורת המקובלים בישראל והן לתקני הביקורת המקובלים האחרים, בדוח רואה החשבון המבקר יזוהו תקני הביקורת המקובלים האחרים.

#### מידע נוסף המוצג יחד עם הדוחות הכספיים (ר' סעיפים א78 – א84)

53. אם מידע נוסף שלא נדרש על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה יוצג עם הדוחות הכספיים המבוקרים, על רואה החשבון המבקר להעריך האם, על פי שיקול דעתו המקצועי, המידע הנוסף הוא בכל זאת חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים בשל טיבו, או בדרך בה הוא מוצג. כאשר המידע הנוסף מהווה חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים, דוח רואה החשבון המבקר חל גם על המידע הנוסף.

54. אם מידע נוסף אשר אינו נדרש על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה אינו נחשב כחלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים המבוקרים, על רואה החשבון המבקר להעריך האם המידע הנוסף כאמור מוצג באופן המבדיל אותו במידה מספקת

וברורה מהדוחות הכספיים המבוקרים. אם לא כך הדבר, על רואה החשבון המבקר לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לשנות את אופן הצגת המידע הנוסף הלא מבוקר. אם הדירקטוריון וההנהלה מסרבים לעשות כן, על רואה החשבון המבקר לזהות את המידע הנוסף הלא מבוקר ולהסביר בדוח רואה החשבון המבקר כי מידע נוסף כאמור לא בוקר.

\* \* \*

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

### היבטים איכותניים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות (ר' סעיף 12)

1א. דירקטוריון והנהלה מפעילים מספר שיקולי דעת בנוגע לסכומים ולגילויים בדוחות הכספיים.

2א. תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) כולל התייחסות להיבטים האיכותניים של פרקטיקות חשבונאיות.<sup>16</sup> בהתחשב בהיבטים האיכותניים של הפרקטיקות החשבונאיות של הישות, עשוי רואה החשבון המבקר להיות ער להטיה אפשרית בשיקול הדעת של הדירקטוריון והנהלה. רואה החשבון המבקר עשוי להגיע למסקנה כי ההשפעה המצטברת של העדר ניטרליות, יחד עם ההשפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו, גורמים לדוחות הכספיים בכללותם להיות מוצגים באופן מטעה מהותית. אינדיקטורים להעדר ניטרליות אשר עשויים להשפיע על הערכת רואה החשבון המבקר האם הדוחות הכספיים בכללותם מוצגים באופן מטעה מהותית כוללים את:

○ התיקון הסלקטיבי של הצגות מוטעות שהובאו לידיעת הדירקטוריון והנהלה במהלך הביקורת (לדוגמה, תיקון הצגות מוטעות המשפיעות על הגדלת רווחים מדווחים, בניגוד לאי תיקון הצגות מוטעות בעלות השפעה של קיטון ברווחים מדווחים).

○ הטיה אפשרית של הדירקטוריון והנהלה בקביעת אומדנים בחשבונאות.

3א. הטיה אפשרית של הדירקטוריון והנהלה יכולה להיות בקביעת אומדנים בחשבונאות. אינדיקטורים להטיה אפשרית של הדירקטוריון והנהלה אינם מהווים הצגות מוטעות לצורך הסקת מסקנות, על סבירות האומדן החשבונאי. אולם, הם עשויים להשפיע על הערכת רואה החשבון המבקר האם הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעות מהותית.

### מדיניות חשבונאית אשר ניתן לה גילוי נאות בדוחות הכספיים (ר' סעיף 13א)

4א. בהערכה האם הדוחות הכספיים כוללים גילוי נאות לעיקרי המדיניות החשבונאית שנבחרה ויושמה, שיקול הדעת של רואה החשבון המבקר יכול עניינים כגון:

○ האם ניתנו כל הגילויים הקשורים לעיקרי המדיניות החשבונאית הנדרשים להיכלל מתוקף מסגרת הדיווח הכספי המתאימה;

---

<sup>16</sup> ר' נספח 2, בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי מתוקן (2021)".

- האם המידע על עיקרי המדיניות החשבונאית שניתן לו גילוי, רלוונטי ולכן משקף איך הקריטריונים של ההכרה, המדידה וההצגה במסגרת הדיווח הכספי המתאימה יושמו על סוגים של עסקאות, יתרות חשבונות וגילויים בדוחות הכספיים בנסיבות הייחודיות של פעילות הישות וסביבתה; וכן
- הבהירות בה הוצגו עיקרי המדיניות החשבונאית.

### **מידע המוצג בדוחות הכספיים הוא רלוונטי, אמין, השוואתי ומוכן (ר' סעיף 13(ד))**

5א. הערכת המובנות של הדוחות הכספיים כוללת התייחסות לשיקולים כגון האם:

- המידע בדוחות הכספיים מוצג באופן ברור ותכליתי.
- המיקום של גילויים משמעותיים נותן להם חשיבות הולמת (לדוגמה, כאשר קיים ערך למידע ספציפי עבור משתמשים), והאם הגילויים מקושרים באופן מתאים כך שלא יעוררו קשיים משמעותיים עבור משתמשים בזיהוי מידע חיוני.

### **גילויים על השפעת עסקאות ואירועים מהותיים על המידע הניתן בדוחות הכספיים (ר' סעיף 13(ה))**

6א. מקובל כי דוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת למטרה כללית מציגים את המצב הפיננסי, התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של הישות. ההערכה האם, לאור מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, הדוחות הכספיים מספקים גילוי נאות על מנת לאפשר למשתמשים המיועדים להבין את ההשפעה של עסקאות ואירועים מהותיים על המצב הכספי, תוצאות פעולותיה ותזרימי המזומנים של הישות, כוללת התייחסות לעניינים כגון:

- ההיקף של המידע בדוחות הכספיים רלוונטי וספציפי לנסיבות של הישות; וכן
- האם הגילויים נאותים על מנת לסייע למשתמשים המיועדים להבין את:
  - האופי וההיקף של הנכסים וההתחייבויות הפוטנציאליים של הישות הנובעים מעסקאות או אירועים שאינם עומדים בקריטריונים להכרה (או בקריטריונים לגריעה) שנקבעו על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה.
  - האופי וההיקף של סיכונים להצגה מוטעית מהותית הנובעים מעסקאות ואירועים.
  - השיטות שיושמו, ההנחות ושיקולי הדעת שבוצעו, ושינויים בהם, המשפיעים על סכומים המוצגים או שניתן גילוי בגינם בדרך אחרת, לרבות ניתוחי רגישות רלוונטיים.

## הערכה האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה (ר' סעיף 14)

7א. מסגרות מסוימות של דיווח כספי מכירות, במפורש או במשתמע, בקונספט של הצגה נאותה. בהמשך לסעיף 7(ב) לתקן ביקורת זה, מסגרת של הצגה נאותה<sup>17</sup> של דיווח כספי מחייבת לא רק עמידה בהוראות המסגרת, אלא גם מכירה, במפורש או במשתמע, כי ייתכן והדירקטוריון וההנהלה יצטרכו לתת גילויים מעבר לאלו הנדרשים במפורש על פי המסגרת.

8א. הערכת רואה החשבון המבקר האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה, הן בהקשר להצגה והן בהקשר לגילוי, היא עניין של שיקול דעת מקצועי. הערכה זו לוקחת בחשבון עניינים כגון העובדות והנסיבות של הישות, לרבות שינויים בהן, בהתבסס על הבנת רואה החשבון המבקר את הישות ואת ראיות הביקורת אשר הושגו במהלך הביקורת. ההערכה כוללת גם התחשבות, לדוגמה, בגילויים הדרושים להשגת הצגה נאותה הנובעת מעניינים היכולים להיות מהותיים. כלומר, ככלל, הצגות מוטעות נחשבות למהותיות אם ניתן לצפות באופן סביר שהן תשפיענה על ההחלטות הכלכליות המתקבלות על בסיס הדוחות הכספיים בכללותם על ידי המשתמשים בדוחות, כמו ההשפעה של עדכונים לדרישות דיווח כספי או שינויים בסביבה הכלכלית.

9א. הערכה האם הדוחות הכספיים משיגים הצגה נאותה עשויה לכלול, לדוגמה, דיונים עם הדירקטוריון, ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לעמדתם בקשר עם הסיבה בגינה יושמה ההצגה שנבחרה, וכן חלופות אחרות שנבחנו. הדיונים עשויים לכלול, לדוגמה:

○ את המידה בה מקבצים או מפרידים סכומים בדוחות הכספיים, והאם הצגת סכומים או גילויים מסתירה (obscures) מידע שימושי, או מביאה למידע מטעה.

○ עקביות עם פרקטיקה מקובלת בענף, או האם סטיות כלשהן רלוונטיות לנסיבות הישות ולכן מוצדקות.

## תיאור של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה (ר' סעיף 15)

10א. כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 200, הכנת הדוחות הכספיים על ידי הדירקטוריון וההנהלה, מחייבת הכללת תיאור הולם של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה בדוחות הכספיים.<sup>18</sup> תיאור זה מיידע את המשתמשים בדוחות הכספיים על המסגרת עליה הם מבוססים.

<sup>17</sup> ר' סעיף 13(ט), בתקן ביקורת (ישראל) 200.

<sup>18</sup> ר' סעיפים א-4, 5א, בתקן ביקורת (ישראל) 200.

- 11א. תיאור לפיו הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה הינו נאות, רק אם, הדוחות הכספיים מקיימים את כל ההוראות של אותה מסגרת תקפה לתקופה אליה מתייחסים הדוחות הכספיים.
- 12א. תיאור של מסגרת הדיווח הכספי המתאימה הכולל לשון מסייגת או מגבילה (לדוגמה, "הדוחות הכספיים במהותם מקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS)") אינו תיאור נאות של אותה מסגרת, שכן הוא עלול להטעות את המשתמשים בדוחות הכספיים.

#### התייחסות ליותר ממסגרת דיווח כספי אחת

- 13א. במקרים מסוימים, הדוחות הכספיים עשויים ליצור מצג כי הם מוכנים בהתאם לשתי מסגרות דיווח כספי (לדוגמה, כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) ותקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)). ייתכן שהסיבה לכך היא שהדירקטוריון וההנהלה נדרשים, או בוחרים, להכין את הדוחות הכספיים בהתאם לשתי המסגרות, כאשר שתיהן הן מסגרות דיווח כספי מתאימות. תיאור זה מתאים רק אם הדוחות הכספיים מקיימים את כל אחת מהמסגרות בפני עצמן. כדי שהדוחות הכספיים יחשבו כמוכנים בהתאם לשתי המסגרות, הדוחות הכספיים צריכים לקיים את שתי המסגרות בו-זמנית וללא כל צורך בביצוע התאמות. מצב כאמור אינו שכיח.
- 14א. דוחות כספיים אשר הוכנו בהתאם למסגרת דיווח כספי אחת ומכילים ביאור או מידע נוסף המציג התאמה של התוצאות לאלו אשר היו מוצגים בהתאם למסגרת אחרת, אינם מוכנים בהתאם למסגרת האחרת. הסיבה לכך היא שהדוחות הכספיים אינם כוללים את כל המידע באופן הנדרש על פי המסגרת האחרת.
- 15א. עם זאת, הדוחות הכספיים עשויים להיערך בהתאם למסגרת דיווח כספי מתאימה אחת, ובנוסף, לתאר בביאורים לדוחות הכספיים את המידה בה הדוחות הכספיים מקיימים מסגרת אחרת (לדוגמה, דוחות כספיים אשר הוכנו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) הכוללים גם תיאור של המידה בה הם מקיימים תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)). תיאור כגון זה עשוי להוות מידע נוסף כפי שנדון בסעיף 54 וחוות דעת רואה החשבון המבקר תחול עליו אם לא ניתן להפרידו בבירור מהדוחות הכספיים.

#### גיבוש חוות דעת

- 16א. ייתכנו מקרים בהם הדוחות הכספיים, על אף שהוכנו בהתאם להוראות של מסגרת של הצגה נאותה, אינם משיגים הצגה נאותה. כאשר זה המצב, יתכן ויתאפשר לדירקטוריון ולהנהלה לכלול בדוחות הכספיים גילויים נוספים מעבר לאלו הנדרשים במפורש על פי המסגרת או, בנסיבות נדירות ביותר, לחרוג מהוראה קיימת במסגרת על מנת להשיג הצגה נאותה של הדוחות הכספיים. (ר' סעיף 18)

- 17א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

## דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 20)

18א. דוח כתוב יינתן בעותק מודפס או במדיה אלקטרונית.

19א. תקן ביקורת זה קובע הן הוראות בקשר לסדר של מרכיבי דוח רואה החשבון המבקר והן הוראות בקשר לכותרות ספציפיות. קביעות אלו, נועדו לסייע בהפיכת דוחות רואה חשבון מבקר המתייחסים לביקורות, אשר נערכו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, למובנים.

הנספח לתקן ביקורת זה מכיל הדגמות של דוחות רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים, בשילוב המרכיבים המפורטים בסעיפים 21 – 49.

*דוח רואה החשבון המבקר עבור ביקורות הנערכות בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל  
כותרת (ר' סעיף 21)*

20א. כותרת המציינת את הדוח כדוח של רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, "דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", מבדילה את דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי מדוחות שניתנו על ידי אחרים.

נמען (ר' סעיף 22)

21א. הוראות חוק, רגולציה או תנאי ההתקשרות עשויים לציין עבור מי יש למען את דוח רואה החשבון המבקר. דוח רואה החשבון המבקר ממוען בדרך כלל לאלו עבורם הוכן הדוח, לרוב לבעלי המניות.

חוות דעת רואה החשבון המבקר (ר' סעיפים 24-26)

התייחסות לדוחות הכספיים אשר בוקרו

22א. דוח רואה החשבון המבקר מציין, לדוגמה, כי רואה החשבון המבקר ביקר את הדוחות הכספיים של הישות, הכוללים את [יש לציין את השם של כל דוח כספי הנכלל במערכת שלמה של דוחות כספיים על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, תוך ציון התאריך או תקופת כל דוח כספי] וביאורים לדוחות הכספיים, לרבות ביאור עיקרי המדיניות החשבונאית.

23א. כאשר ידוע לרואה החשבון המבקר כי הדוחות הכספיים המבוקרים ייכללו במסמך המכיל מידע אחר, כגון דוח תקופתי, עשוי רואה החשבון המבקר לשקול, האם מבנה ההצגה מאפשר, לזהות את מספרי העמודים של הדוחות הכספיים המבוקרים. התייחסות זו עוזרת למשתמשים לזהות את הדוחות הכספיים אליהם מתייחס דוח רואה החשבון המבקר.

"מציגים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות"

א24. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א25. כאשר רואה החשבון המבקר נותן חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד, אין זה נאות להשתמש בביטויים כגון "בהמשך להסבר דלעיל" או "בכפוף ל" ביחס לחוות הדעת, שכן אלו מרמזים על חוות דעת מותנית או על החלשה או הכללת שינויים בחוות הדעת מהנוסח האחיד.

תיאור הדוחות הכספיים והעניינים אותם הם מציגים

א26. חוות דעת רואה החשבון המבקר מתייחסת למערכת שלמה של דוחות כספיים כפי שהוגדרה על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. לדוגמה, במקרה של מסגרת למטרה כללית, הדוחות הכספיים עשויים לכלול: דוח על המצב הכספי, דוח על רווח כולל, דוח על שינויים בהון, דוח על תזרימי מזומנים וביאורים קשורים, הכוללים בדרך כלל את עיקרי המדיניות החשבונאית ומידע מסביר אחר.

א27. במקרה של דוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה, חוות דעת רואה החשבון המבקר מציינת כי הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות את המצגים אשר הדוחות הכספיים נועדו להציג. לדוגמה, במקרה של דוחות כספיים הערוכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מציגים אלה הם המצב הכספי של החברה לסוף התקופה והתוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של הישות לתקופה שהסתיימה באותו תאריך. כתוצאה מכך, ה- [...] בסעיף 25 ובמקומות אחרים בתקן ביקורת זה מיועד להחלפה במילים הנטויות במשפט הקודם.

תיאור מסגרת הדיווח הכספי המתאימה וכיצד היא עשויה להשפיע על חוות דעת רואה החשבון המבקר

א28. זיהוי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה בחוות דעת רואה החשבון המבקר נועד ליידע את המשתמשים בדוח רואה החשבון המבקר על ההקשר בו ניתנת חוות דעתו; אין כוונה להגביל את ההערכה הנדרשת בסעיף 14. מסגרת הדיווח הכספי המתאימה מזוהה במונחים כגון:

"... בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" או "..." בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)" או "..." בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בארה"ב (US GAAP)".

א29. כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה כוללת תקני דיווח כספי והוראות חוק או רגולציה, המסגרת מזוהה במונחים כגון "..." בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), תש"ע-2010".



30א. כפי שצוין בסעיף 13א, הדוחות הכספיים עשויים להיות מוכנים בהתאם לשתי מסגרות דיווח כספי, ולפיכך שתיהן הן מסגרות דיווח כספי מתאימות. בהתאם לכך, כל מסגרת נבחנת בפני עצמה בעת גיבוש חוות דעת רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, וחוות דעת רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיפים 25-27 מתייחסת לשתי המסגרות כלהלן:

(א) אם הדוחות הכספיים מקיימים את כל אחת מהמסגרות בפני עצמן, אזי ניתנות שתי חוות דעת נפרדות. חוות דעת אלו עשויות להינתן או בנפרד, כלומר שתי פסקאות חוות דעת, או בפיסקת חוות דעת אחת שתתייחס לשתי המסגרות.

(ב) אם הדוחות הכספיים מקיימים את אחת המסגרות אך אינם מקיימים את המסגרת האחרת, ניתן לחוות דעה ללא שינוי מהנוסח האחיד כי הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם למסגרת האחת וכן לחוות דעה הכוללת שינוי מהנוסח האחיד (modified) בנוגע למסגרת האחרת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705.

31א. כפי שצוין בסעיף 15א, הדוחות הכספיים עשויים לשקף קיום מסגרת הדיווח הכספי המתאימה, ובנוסף, לתת גילוי על מידת הקיום למסגרת דיווח כספי אחרת. על מידע נוסף כגון זה חוות דעת רואה החשבון המבקר חלה אם לא ניתן להבדילו בבירור מהדוחות הכספיים (ר' סעיפים 53-54 וסעיפים 78א - 84א) בהתאם לכך:

(א) אם הגילוי בדבר קיום המסגרת האחרת מטעה, תינתן חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד (modified) בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705.

(ב) אם הגילוי אינו מטעה, אך לפי שיקול דעת רואה החשבון המבקר, לגילוי זה חשיבות מהותית להבנת המשתמשים את הדוחות הכספיים, תתווסף פיסקת הדגש עניין בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 706, המפנה את תשומת הלב לגילוי.

בסיס לחוות הדעת (ר' סעיף 28)

32א. פיסקת הבסיס לחוות הדעת מספקת מידע חשוב בנוגע לחוות דעת רואה החשבון המבקר. בהתאם לכך, תקן ביקורת זה מחייב כי פיסקת הבסיס לחוות דעת תבוא מיד לאחר פיסקת חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר.

33א. ההתייחסות לתקנים בהם נעשה שימוש מיידעת את המשתמשים בדוח רואה החשבון המבקר כי הביקורת נערכה בהתאם לתקנים אלו.

דרישות אתיקה רלוונטיות (ר' סעיף 28(ג))

34א. זיהוי המקור של דרישות אתיקה רלוונטיות מגביר את השקיפות בנוגע לדרישות אלו הנוגעות להתקשרות לביקורת מסוימת. תקן ביקורת (ישראל) 200 ותקן ביקורת (ישראל) 220 מגדירים מהן דרישות אתיקה רלוונטיות.

א35. בישראל, דרישות אתיקה רלוונטיות נכללות במספר חוקים, תקנות והוראות, הכוללים את חוק החברות התשנ"ט-1999, חוק רואי חשבון התשט"ו-1955 לרבות תקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973, תקנות רואי חשבון (התנהגות שאינה הולמת את כבוד המקצוע) התשכ"ה-1965, תקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי-תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008 והוראות של רגולטורים מסוימים כדוגמת רשות ניירות ערך והמפקח על הבנקים אשר פרסמו הוראות ייעודיות בנושא.

א36. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א37. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

שיקולים ספציפיים לביקורות החברה וחברות המאוחדות שלה [חלק זה אינו בשימוש]

א38. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א39. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

ענייני מפתח בביקורת (ר' סעיף 31) [חלק זה אינו בשימוש]

א40. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א41. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א42. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי [חלק זה אינו בשימוש]

א43. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

חובות בקשר עם הדוחות הכספיים (ר' סעיפים 33 - 34)

א44. תקן ביקורת (ישראל) 200 קובע את הנחת היסוד, באשר לחובות הדירקטוריון וההנהלה המהווה בסיס לביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת.<sup>19</sup> הדירקטוריון וההנהלה, נוטלים אחריות על ההכנה של הדוחות הכספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, לרבות, כאשר רלוונטי, ההצגה הנאותה שלהם. הדירקטוריון וההנהלה גם נוטלים אחריות על בקרה פנימית כפי שהם קבעו שנדרשת, על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות. תיאור חובות הדירקטוריון וההנהלה בדוח

---

<sup>19</sup> ר' סעיף 13(ד), בתקן ביקורת (ישראל) 200.

רואה החשבון המבקר כולל התייחסות לשתי החובות שכן הוא עוזר להסביר למשתמשים את הנחת היסוד על פיה נערכת הביקורת.

45א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

46א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

47א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

48א. הנספח לתקן ביקורת זה מספק הדגמות כיצד הדרישה בסעיף 34(ב) תיושם כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS).

פיקוח על תהליך הדיווח הכספי (ר' סעיף 35)

49א. כאשר חלק, אך לא כל, האנשים המעורבים בפיקוח על תהליך הדיווח הכספי מעורבים גם בהכנת הדוחות הכספיים, ייתכן ויהיה צורך לכלול שינויים בתיאור הנדרש בהתאם לסעיף 35 לתקן ביקורת זה על מנת לשקף באופן נאות יותר את הנסיבות המיוחדות של הישות. כאשר אנשים האחראים לפיקוח על תהליך הדיווח הכספי הם אותם אלו האחראים על הכנת הדוחות הכספיים, אין צורך בהתייחסות לחובות הפיקוח.

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים (ר' סעיפים 37-40)

50א. תיאור חובות רואה החשבון המבקר כנדרש בסעיפים 37-40 לתקן ביקורת זה, יותאמו על מנת לשקף את המאפיין הספציפי של הישות, לדוגמה, כאשר דוח רואה החשבון המבקר מתייחס לדוחות כספיים מאוחדים. הדגמה מס' 2 בנספח לתקן ביקורת זה ממחישה כיצד יש ליישם זאת.

מטרות רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 38(א))

51א. דוח רואה החשבון המבקר קובע כי המטרות של רואה החשבון המבקר הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, וכן לתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתו של רואה החשבון המבקר. מטרות אלו שונות מחובות הדירקטוריון וההנהלה להכנת הדוחות הכספיים.

תיאור של מהותיות (ר' סעיף 38(ג))

52א. ההדגמות בנספח לתקן ביקורת זה כוללות את אופן יישום הדרישה בסעיף 38(ג), לתת תיאור של מהותיות, כאשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה היא כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) או תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS). אם נעשה שימוש במסגרת דיווח כספי מתאימה אחרת, ייתכן ויהיה צורך להתאים את ההדגמה בנספח לתקן ביקורת זה למסגרת הדיווח הכספי האחרת.

חובותיו של רואה החשבון המבקר ביחס לתקן ביקורת (ישראל) 701 (ר' סעיף 40(ג))  
[חלק זה אינו בשימוש]

א53. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

מיקום התיאור של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים (ר'  
סעיף 41)

א54. הכללת המידע הנדרש על פי סעיפים 39-40 לתקן ביקורת זה בדרך של הפניה לאתר אינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל עשויה להיות דרך שימושית לפשט (streamlining) את תוכן דוח רואה החשבון המבקר. עם זאת, מכיוון שתיאור חובותיו של רואה החשבון המבקר מכיל מידע הנחוץ על מנת לתת מענה לציפיות המשתמשים מביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, נדרש לכלול הפניה בדוח רואה החשבון המבקר המציינת היכן מידע זה נגיש.

מיקום בנספח [חלק זה אינו בשימוש]

א55. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

הפנייה לאתר אינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל (ר' סעיפים 41(ב), 42)

א56. סעיף 41 (ב) קובע כי רואה החשבון המבקר רשאי להפנות לתיאור החובות של רואה החשבון המבקר שיופיע באתר אינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל. המידע באתר האינטרנט אליו מפנה ספציפית דוח רואה החשבון המבקר, עשוי לתאר את עבודתו של רואה החשבון המבקר, או את הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל באופן רחב יותר, אך חייב להיות עקבי לתיאור הנדרש בסעיפים 39 - 40 לתקן ביקורת זה.

א57. להלן הדגמה כיצד ניתן לבצע הפניה כזו לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בדוח רואה החשבון המבקר:

#### **חובות רואה חשבון מבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על החלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

תיאור נוסף של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת: [להשלים את הכתובת]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

חובות דיווח אחרות<sup>20</sup> [חלק זה אינו בשימוש]

א58. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א59. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א60. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

שם שותף ההתקשרות (ר' סעיף 46)

א61. תקן בקרת איכות (ישראל)<sup>21</sup> מחייב כי הפירמה תקבע מדיניות ונהלים על מנת לספק רמה סבירה של ביטחון כי ההתקשרויות מבוצעות בהתאם לתקנים המקצועיים ולהוראות החוק והרגולציה המתאימות. בנוסף להוראות תקן בקרת איכות (ישראל) 1, ציון שם שותף ההתקשרות בדוח רואה החשבון המבקר נועד לספק שקיפות נוספת למשתמשים בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות רשומה.

א62. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

א63. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

חתימה של רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 47)

א64. חתימתו של רואה החשבון המבקר תהיה בשם פירמת רואי החשבון המבקרים.

א65. הוראות חוק או רגולציה מתירים שימוש בחתימות אלקטרוניות בדוח רואה החשבון המבקר.

תאריך דוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 49)

א66. התאריך של דוח רואה החשבון המבקר מידע את המשתמש בדוח זה כי רואה החשבון המבקר שקל את ההשפעה של אירועים ועסקאות אשר רואה החשבון המבקר התוודע אליהם ואשר התרחשו עד לתאריך זה. אחריות רואה החשבון

---

<sup>20</sup> סעיפים אלו אינם בשימוש בשל היעדר חובות דיווח אחרות בישראל בדוח רואה החשבון המבקר מעבר לנדרש בתקני ביקורת מקובלים בישראל.

<sup>21</sup> ר' סעיף 22, בתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים".

המבקר לאירועים ולעסקאות לאחר מועד דוח רואה החשבון המבקר מטופלת בתקן ביקורת (ישראל) 560.<sup>22</sup>

67א. מאחר וחוות הדעת של רואה החשבון המבקר ניתנת על הדוחות הכספיים, והדוחות הכספיים הם באחריות הדירקטוריון וההנהלה, רואה החשבון המבקר אינו נמצא בעמדה בה הוא יכול להגיע למסקנה כי הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת עד להשגת ראיה לכך שכל המצגים והגילויים המרכיבים את הדוחות הכספיים הוכנו והדירקטוריון וההנהלה קיבלו עליהם אחריות.

68א. הוראות חוק או רגולציה, בישויות מסוימות, מזהים את האנשים או הגופים (לדוגמה, הדירקטוריון וההנהלה) אשר אחראים להגיע למסקנה שכל המצגים והגילויים המרכיבים את הדוחות הכספיים הוכנו, ומציינים את תהליך האישור הנדרש. במקרים כגון אלו, מתקבלת ראיה מאותו אישור לפני תיארוך דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.

לגבי הישויות להן לא נקבעו הוראות חוק או רגולציה בעניינים אלה, הנהלים אותם הישות מקיימת בהתאם למאפיינים השונים, בהכנת והשלמת דוחותיה הכספיים לאור מבנה הדירקטוריון, ההנהלה<sup>23,24</sup> והממשל תאגידי שלה יבחנו על מנת לזהות את האנשים או הגוף בעל הסמכות בישות על מנת להגיע למסקנה כי כל המצגים המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים הקשורים, הוכנו.

69א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

דוח רואה החשבון המבקר הקבוע בהוראות חוק או רגולציה (ר' סעיף 50) [חלק זה אינו בשימוש]

70א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

71א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

מידע נדרש על פי תקן ביקורת (ישראל) 701 [חלק זה אינו בשימוש]

72א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

---

<sup>22</sup> ר' סעיפים 10-17, בתקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS)".

<sup>23</sup> כאשר הישות אינה חברה – במקום "הדירקטוריון וההנהלה" יבואו שמות הגופים שתפקידיהם בממשל התאגידי ובדרך הפעולה של אותה ישות מקבילים לאלה של דירקטוריון והנהלה בחברה רגילה.

<sup>24</sup> ר' סעיפים א-1, 3א, בתקן ביקורת (ישראל) 260.

73א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

74א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש].

שיקולים ספציפיים לישויות במגזר הציבורי [חלק זה אינו בשימוש]

75א. [מספר סעיף זה אינו בשימוש]

דוח רואה החשבון המבקר לביקורת שנערכו גם בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל וגם בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אחרים (ר' סעיף 51)

76א. רואה החשבון המבקר רשאי להתייחס בדוח רואה החשבון המבקר לכך שהביקורת נערכה הן בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל והן בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אחרים, כאשר בנוסף לעמידה בתקני הביקורת המקובלים בישראל, רואה החשבון המבקר עומד בכל אחד מתקני הביקורת המקובלים האחרים הרלוונטיים לביקורת זו.<sup>25</sup>

77א. התייחסות הן לתקני ביקורת מקובלים בישראל והן לתקני ביקורת מקובלים אחרים אינה נאותה אם קיימת סתירה בין ההוראות בתקני הביקורת המקובלים בישראלי לבין אלו אשר בתקני הביקורת המקובלים האחרים, אשר תוביל את רואה החשבון המבקר לגבש חוות דעת שונה או לא לכלול פסקת הדגש עניין או פסקת עניין אחר אשר בנסיבות הספציפיות, היא נדרשת על פי תקני ביקורת מקובלים בישראל. במקרה כגון זה, דוח רואה החשבון המבקר מתייחס רק לתקני הביקורת (או תקני ביקורת מקובלים בישראל או תקני ביקורת מקובלים אחרים) אשר על פיהם הוכן דוח רואה החשבון המבקר.

#### מידע נוסף המוצג עם הדוחות הכספיים (ר' סעיפים 53-54)

78א. בנסיבות מסוימות, הישות עשויה להידרש על פי הוראות חוק, רגולציה או עשויה לבחור לעשות כך, להציג עם הדוחות הכספיים מידע נוסף אשר אינו נדרש על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. לדוגמה, מידע נוסף עשוי להיות מוצג על מנת לשפר את הבנת המשתמש את מסגרת הדיווח הכספי המתאימה או לתת הסבר נוסף על פריטי דוחות כספיים ספציפיים. מידע כגון זה מוצג בדרך כלל כנספח לדוחות הכספיים.

79א. סעיף 53 לתקן ביקורת זה קובע כי חוות דעתו של רואה החשבון המבקר תחול גם על מידע נוסף כאשר הוא מהווה חלק בלתי נפרד מהדוחות הכספיים בשל אופיו או בשל אופן הצגתו. הערכה זו היא עניין של שיקול דעת מקצועי. להדגמה:

○ כאשר הביאורים לדוחות הכספיים כוללים הסבר או התאמה של המידה בה הדוחות הכספיים מקיימים מסגרת דיווח כספי אחרת, עשוי רואה החשבון

<sup>25</sup> ר' סעיף 56א, בתקן ביקורת (ישראל) 200.

המבקר לראות בכך מידע נוסף שלא ניתן להבדילו בבירור מהדוחות הכספיים. חוות הדעת של רואה החשבון המבקר תחול גם על המידע הנוסף.

○ כאשר ניתן גילוי נוסף על רווח והפסד כתוצאה מפריט מסוים כנספח לדוחות הכספיים עשוי רואה החשבון המבקר לראות בכך מידע נוסף שניתן להבדילו בבירור מהדוחות הכספיים.

80א. כאשר חוות הדעת של רואה החשבון המבקר חלה על המידע הנוסף, אין צורך להתייחס ספציפית בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר למידע הנוסף אם זיהוי המצגים המרכיבים את הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר הינו נאות.

81א. הוראות חוק או רגולציה עשויות שלא לחייב לבקר את המידע הנוסף והדירקטוריון וההנהלה רשאים להחליט לבקש מרואה החשבון המבקר שלא לכלול את המידע הנוסף בהיקף הביקורת של הדוחות הכספיים.

82א. הערכת רואה החשבון המבקר האם מידע נוסף שלא בוקר מוצג באופן שעשוי להתפרש ככזה שחוות דעת רואה החשבון המבקר חלה עליו, כוללת, לדוגמה מיקום הצגת המידע הנוסף ביחס לדוחות הכספיים וכל מידע נוסף מבוקר, והאם הוא מסומן באופן ברור כ"לא מבוקר".

83א. הדירקטוריון וההנהלה יכולים לשנות את הצגתו של מידע נוסף לא מבוקר באופן שעלול להתפרש כמידע שחוות דעת רואה החשבון המבקר חלה עליו, לדוגמה, על ידי:

○ הסרת הפניות כלשהן מהדוחות הכספיים למידע נוסף לא מבוקר, כך שהפרדה בין המידע המבוקר והלא מבוקר תהיה ברורה במידה מספקת.

○ מיקום המידע הנוסף הבלתי מבוקר יחד עם מידע לא מבוקר אחר, מידע בלתי מבוקר המוצג יחד עם מידע מבוקר עלולים להתפרש באופן שגוי כמבוקרים.

84א. למרות שהמידע הנוסף מוצג עם הדוחות הכספיים, הוא אינו מהווה מידע אחר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 720.



### הדגמות של דוחות רואה חשבון מבקר בלתי תלוי על דוחות כספיים

- הדגמות לדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה:
  - הדגמה 1: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
  - הדגמה 2: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מאוחדים של ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
  - הדגמה 3: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות שאינה ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה כאשר ישנה הפניה לתיאור חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל
  - הדגמה 4: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה. בנוסף, הישות כוללת דוחות כספיים של הישות עצמה (דוחות "סולוי")
  - הדגמה 5: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של תאגידים בנקאיים וסולקים. (ההדגמה הסופית תגובש בתיאום עם המפקח על הבנקים).
  - הדגמה 6: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של חברות ביטוח שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
  - הדגמה 7: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של חברות החזקה של מבטחים וחברות כרטיסי אשראי שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
  - הדגמה 8: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של משרדי ממשלה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
  - הדגמה 9: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מאוחדים של משרדי ממשלה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה
- דוגמאות לדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת של קיום הוראות:
  - הדגמה 10: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים שהוכנו בהתאם למסגרת כללית של קיום הוראות.
  - הדגמה 11: דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של רשות מקומית שהוכנו בהתאם למסגרת כללית של קיום הוראות. (ההדגמה הסופית תגובש בתיאום עם מנהל אגף בכיר לביקורת ברשויות המקומיות והממונה על החשבונות במשרד הפנים).

**הדגמה 1 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- ענייני מפתח בביקורת תוקשרו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המוצגים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1 ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>26</sup> ולהוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

<sup>26</sup> 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<sup>27</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים הן להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי והן ליישום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>28</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

בביקורת המבוצעת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, אנו מפעילים שיקול דעת מקצועי ושומרים על ספקנות מקצועית לאורך כל הביקורת. בנוסף אנו:

- מזהים ומעריכים את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, בין שמקורה בתרמית או בטעות, מתכננים ומבצעים נוהלי ביקורת במענה לאותם סיכונים, ומשיגים ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שיהוו בסיס לחוות דעתנו. הסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מתרמית גבוה יותר מהסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מטעות, שכן תרמית עשויה להיות

---

<sup>27</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים

<sup>28</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

כרוכה בקנוניה, זיוף, השמטות מכוונות, מצג שווא בזדון או עקיפה של בקרה פנימית.

○ משיגים הבנה של הבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת על מנת לתכנן נוהלי ביקורת מתאימים בנסיבות העניין, אך לא לצורך מתן חוות דעת על אפקטיביות הבקרה הפנימית של החברה.

○ מעריכים את נאותות המדיניות החשבונאית בה נעשה שימוש ואת סבירותם של האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה.

○ מגיעים למסקנה על נאותות קביעת הדירקטוריון וההנהלה בדבר קיומה של הנחת העסק החי, וכן, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר השגנו, האם קיימת אי ודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים ביכולתה של החברה להמשיך כעסק חי. אם הגענו למסקנה כי קיימת אי ודאות מהותית, נדרש מאיתנו להפנות את תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר שלנו לגילויים הקשורים בדוחות הכספיים או, אם גילויים אלו אינם מספקים, לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעתנו. מסקנותינו מבוססות על ראיות ביקורת אשר הושגו עד למועד דוח רואה החשבון המבקר שלנו. יחד עם זאת, אירועים או מצבים עתידיים עלולים לגרום לחברה שלא להמשיך לפעול כעסק חי.

○ מעריכים את ההצגה בכללותה, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים, לרבות הגילויים, והאם הדוחות הכספיים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן המשיג הצגה נאותה.

אנו מתקשרים עם הדירקטוריון וההנהלה<sup>29</sup>, בין היתר, את ההיקף ועיתוי הביקורת המתוכננים וממצאי ביקורת משמעותיים, לרבות ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר מזהה במהלך הביקורת.

כמו כן, אנו מספקים לדירקטוריון ולהנהלה<sup>29</sup> הצהרה כי קיימנו את דרישות האתיקה הרלוונטיות בנוגע לאי תלותנו, וכן מתקשרים איתם את כל הקשרים ועניינים אחרים שעשויים להיחשב, באופן סביר, כמשפיעים על אי תלותנו, וכאשר רלוונטי, אמצעי הגנה שיושמו על מנת לבטל איומים מזוהים על אי תלותנו.

מתוך העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, עם הדירקטוריון וההנהלה<sup>29</sup> קבענו את העניינים המשמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ולכן הם ענייני המפתח בביקורת. אנו מתארים עניינים אלו בדוח רואה החשבון המבקר שלנו, אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין.

שותף ההתקשרות של הביקורת נשוא דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הוא [ש].  
[חתימה בשם הפירמה]

<sup>29</sup> ר' הנחה מספר 6 לעניין נוסח הדגמה זו.

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

הדגמה 2 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מאוחדים של ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים.
- הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- ענייני מפתח בביקורת תוקשרו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- תקן ביקורת (ישראל) 910 או 911 חל.
- דוחות כספיים של חברות בנות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות המאוחדים על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 ואת הביאורים לדוחות הכספיים המאוחדים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכוללים בדוחות המאוחדים על המצב הכספי מהווים כ-\_\_\_\_% ו-\_\_\_\_% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, בהתאמה, והכנסותיהן הכוללות בדוחות המאוחדים על הרווח הכולל מהוות כ-\_\_\_\_%, \_\_\_\_\_% ו-\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 20x2, 20x1 ו-20x0, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון מבקרים אחרים, הדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי המאוחד לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1 ואת התוצאות הכספיות המאוחדות ותזרימי המזומנים המאוחדים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>30</sup> ולהוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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 לרבות דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו.

---

<sup>30</sup> 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.



## ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים המאוחדים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים המאוחדים<sup>31</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים מאוחדים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים המאוחדים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי, תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי תוך יישום הנחת העסק החי, אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה, או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>32</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה

---

<sup>31</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפיסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

<sup>32</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים מאוחדים אלו.

בביקורת המבוצעת, לרבות הסתמכות על רואי חשבון מבקרים אחרים, בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, אנו מפעילים שיקול דעת מקצועי ושומרים על ספקנות מקצועית לאורך כל הביקורת. בנוסף אנו:

- מזהים ומעריכים את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים, בין שמקורה בתרמית או בטעות, מתכננים ומבצעים נוהלי ביקורת במענה לאותם סיכונים, ומשיגים ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שיהוו בסיס לחוות דעתנו. הסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מתרמית גבוה יותר מהסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מטעות, שכן תרמית עשויה להיות כרוכה בקנוניה, זיוף, השמטות מכוונות, מצג שווא בזדון או עקיפה של בקרה פנימית.

- משיגים הבנה של הבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת על מנת לתכנן נוהלי ביקורת מתאימים בנסיבות העניין.

- מעריכים את נאותות המדיניות החשבונאית בה נעשה שימוש ואת סבירותם של האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה.

- מגיעים למסקנה על נאותות קביעת הדירקטוריון וההנהלה בדבר קיומה של הנחת העסק החי, וכן, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר השגנו, האם קיימת אי ודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים ביכולתה של החברה להמשיך כעסק חי. אם הגענו למסקנה כי קיימת אי ודאות מהותית, נדרש מאיתנו להפנות את תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר שלנו לגילויים הקשורים בדוחות הכספיים המאוחדים או, אם גילויים אלו אינם מספקים, לכלול שינוי מהנוסח האחד בחוות דעתנו. מסקנותינו מבוססות על ראיות ביקורת אשר הושגו עד למועד דוח רואה החשבון המבקר שלנו. יחד עם זאת, אירועים או מצבים עתידיים עלולים לגרום לחברה שלא להמשיך לפעול כעסק חי.

- מעריכים את ההצגה בכללותה, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים המאוחדים, לרבות הגילויים, והאם הדוחות הכספיים המאוחדים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן המשיג הצגה נאותה.

- משיגים ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בדבר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים לרבות בדיקה כי כללי החשבונאות שיושמו בדוחות הכספיים שבוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים תואמים לכללים אותם נוקטת החברה, כללי הדיווח לפיהם נערכו הדוחות שבוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים

אחרים תואמים לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה וכן שכלל הנתונים הנדרשים לצורך האיחוד קבלו ביטוי נאות בדוחות הכספיים המאוחדים.

אנו מתקשרים עם הדירקטוריון ולהנהלה<sup>33</sup>, בין היתר, את ההיקף ועיתוי הביקורת המתוכננים וממצאי ביקורת משמעותיים, לרבות ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר מזהה במהלך הביקורת.

כמו כן, אנו מספקים לדירקטוריון ולהנהלה<sup>33</sup> הצהרה כי קיימנו את דרישות האתיקה הרלוונטיות בנוגע לאי תלותנו, וכן מתקשרים איתם את כל הקשרים ועניינים אחרים שעשויים להיחשב, באופן סביר, כמשפיעים על אי תלותנו, וכאשר רלוונטי, אמצעי הגנה שיושמו על מנת לבטל איומים מזוהים על אי תלותנו.

מתוך העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, עם לדירקטוריון ולהנהלה<sup>33</sup>, קבענו את העניינים המשמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ולכן הם ענייני המפתח בביקורת. אנו מתארים עניינים אלו בדוח רואה החשבון המבקר שלנו, אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין.

### פיסקת קישור

*[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל]<sup>34</sup>*

ביקרנו גם, בהתאם לתקני ה-PCAOB בארה"ב בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי, כפי שאומצו על ידי לשכת רואי חשבון בישראל, את הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20x2, בהתבסס על קריטריונים שנקבעו במסגרת המשולבת של בקרה פנימית שפורסמה על ידי COSO והדוח שלנו מיום \_\_\_\_\_ ב-20x3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

*[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" חל]*

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי

<sup>33</sup> ר' הנחה מספר 8 לעניין נוסח הדגמה זו.

<sup>34</sup> בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).

של החברה ליום 31 בדצמבר 20x2, והדוח שלנו מיום \_\_ ב \_\_\_\_ 20x3 כלל חוות דעת בלתי מסויגת על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

שותף ההתקשרות של הביקורת נשוא דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הוא [שם].  
[חתימה בשם הפירמה]  
[שם העיר בה פועלת פירמת רואי החשבון המבקרים של שותף ההתקשרות]

[תאריך]

**הדגמה 3 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות שאינה ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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).
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>35</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>36</sup> ועל תזרימי המזומנים לשנה<sup>37</sup> 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 לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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.

---

<sup>35</sup> 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).

<sup>36</sup> 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.

<sup>37</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>38</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים הן להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי והן ליישום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>39</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

תיאור נוסף של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת [יש להפנות לחלק היעודי באתר לשכת רואי חשבון בישראל]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

---

<sup>38</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפיסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

<sup>39</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

**הדגמה 4 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה  
ישות רשומה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים. בנוסף, הישות כוללת דוחות כספיים של הישות עצמה (דוחות "סולו").
- דוחות כספיים של חברות בנות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים.
- הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-8א בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>40</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>41</sup> ועל תזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה<sup>42</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים בדוחות המאוחדים על המצב הכספי מהווים כ-\_\_\_\_% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 31 בדצמבר 20x2 והכנסותיהן הכלולות בדוחות המאוחדים על הרווח הכולל מהוות כ-\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנה שהסתיימה באותו תאריך. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון מבקרים אחרים, הדוחות הכספיים המוצגים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והמאוחד ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של החברה והמאוחד לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

---

<sup>40</sup> 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).

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

## בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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 לרבות דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו.

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים של החברה ובמיוחד<sup>43</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים - של החברה ובמיוחד - בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים - של החברה ובמיוחד - ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים - של החברה ובמיוחד - הדירקטוריון וההנהלה אחראים להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי, תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי תוך יישום הנחת העסק החי, אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה, או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>44</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים של החברה ובמיוחד

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים - של החברה ובמיוחד - בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר

---

<sup>43</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפיסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

<sup>44</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

תיאור נוסף של *חובות רואה* החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת: [יש להפנות לחלק היעודי באתר לשכת רואי חשבון בישראל]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

*[תאריך]*

**הדגמה 6 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של חברות ביטוח שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של חברת ביטוח מיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לדרישות שנקבעו על ידי הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון בהתאם לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981, המהווים מסגרת של הצגה נאותה. רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- ענייני מפתח בביקורת תוקשרו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- תקן ביקורת (ישראל) 910 חל.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1 ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 בהתאם לדרישות שנקבעו על ידי הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון בהתאם לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח) התשמ"א-1981, כמתואר בביאור 1.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביו היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>45</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לדרישות שנקבעו על ידי הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון בהתאם לחוק הפיקוח על שירותים פיננסיים (ביטוח), התשמ"א-1981, ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים הן להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי והן ליישום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>46</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

בביקורת המבוצעת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, אנו מפעילים שיקול דעת מקצועי ושומרים על ספקנות מקצועית לאורך כל הביקורת. בנוסף אנו:

- מזהים ומעריכים את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, בין שמקורה בתרמית או בטעות, מתכננים ומבצעים נוהלי ביקורת במענה לאותם סיכונים, ומשיגים ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שיהוו בסיס לחוות דעתנו. הסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מתרמית גבוה יותר מהסיכון

---

<sup>45</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1 א-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפיסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

<sup>46</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1 א-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מטעות, שכן תרמית עשויה להיות כרוכה בקנוניה, זיוף, השמטות מכוונות, מצג שווא בזדון או עקיפה של בקרה פנימית.

○ משיגים הבנה של הבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת על מנת לתכנן נוהלי ביקורת מתאימים בנסיבות העניין.

○ מעריכים את נאותות המדיניות החשבונאית בה נעשה שימוש ואת סבירותם של האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה.

○ מגיעים למסקנה על נאותות קביעת הדירקטוריון וההנהלה בדבר קיומה של הנחת העסק החי, וכן, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר השגנו, האם קיימת אי ודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים ביכולתה של החברה להמשיך כעסק חי. אם הגענו למסקנה כי קיימת אי ודאות מהותית, נדרש מאיתנו להפנות את תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר שלנו לגילויים הקשורים בדוחות הכספיים או, אם גילויים אלו אינם מספקים, לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעתנו. מסקנותינו מבוססות על ראיות ביקורת אשר הושגו עד למועד דוח רואה החשבון המבקר שלנו. יחד עם זאת, אירועים או מצבים עתידיים עלולים לגרום לחברה שלא להמשיך לפעול כעסק חי.

○ מעריכים את ההצגה בכללותה, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים, לרבות הגילויים, והאם הדוחות הכספיים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן המשיג הצגה נאותה.

אנו מתקשרים עם הדירקטוריון וההנהלה<sup>47</sup>, בין היתר, את ההיקף ועיתוי הביקורת המתוכננים וממצאי ביקורת משמעותיים, לרבות ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר מזהה במהלך הביקורת.

כמו כן, אנו מספקים לדירקטוריון ולהנהלה<sup>47</sup> הצהרה כי קיימנו את דרישות האתיקה הרלוונטיות בנוגע לאי תלותנו, וכן מתקשרים איתם את כל הקשרים ועניינים אחרים שעשויים להיחשב, באופן סביר, כמשפיעים על אי תלותנו, וכאשר רלוונטי, אמצעי הגנה שיושמו על מנת לבטל איומים מזוהים על אי תלותנו.

מתוך העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, עם הדירקטוריון וההנהלה<sup>47</sup>, קבענו את העניינים המשמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ולכן הם ענייני המפתח בביקורת. אנו מתארים עניינים אלו בדוח רואה החשבון המבקר שלנו, אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין.

---

<sup>47</sup> ר' הנחה מספר 6 לעניין נוסח הדגמה זו.

## פיסקת קישור

*[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" חל]<sup>48</sup>*

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 ללא שינוי מהנוסח האחיד על אפקטיביות הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה.

[שותף ההתקשרות של הביקורת נשוא דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הוא  
[שם].

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

[תאריך]

---

<sup>48</sup> בנסיבות מסוימות יש לבצע התאמות בפיסקת הקישור כמפורט בסעיף 24 לתקן ביקורת (ישראל) 910 בדבר "ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים" או בסעיף 23 לתקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי", לפי העניין (למשל, כאשר בדוח רואה החשבון המבקר בדבר ביקורת של [רכיבי] בקרה פנימית על דיווח כספי מדווחת חולשה מהותית).



הדגמה 7 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של חברות החזקה של מבטחים וחברות כרטיסי אשראי שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה

הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של חברת החזקה של מבטחים וחברת כרטיסי אשראי מיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם להוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) התש"ע-2010 המתייחסות לחברות החזקה של מבטחים וחברות כרטיסי אשראי. רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- ענייני מפתח בביקורת תוקשרו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- תקן ביקורת (ישראל) 911 חל.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים המאוחדים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות המאוחדים על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 ואת הביאורים לדוחות הכספיים המאוחדים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו, הדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי המאוחד לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1 ואת התוצאות הכספיות המאוחדות ותזרימי המזומנים המאוחדים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 בהתאם להוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010 המתייחסות לחברות החזקה של מבטחים וחברות כרטיסי אשראי, כמתואר בביאור 1.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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.

## ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים המאוחדים וכן (2) שיקול דעתנו לגביו היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים המאוחדים<sup>49</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים המאוחדים בהתאם להוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים) התש"ע-2010 המתמייחסות לחברות החזקה של מבטחים וחברות כרטיסי אשראי ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים מאוחדים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים המאוחדים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי, תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי תוך יישום הנחת העסק החי, אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות החברה, או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1 א-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפיסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

<sup>50</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1 א-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

## חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים מאוחדים אלו.

בביקורת המבוצעת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, אנו מפעילים שיקול דעת מקצועי ושומרים על ספקנות מקצועית לאורך כל הביקורת. בנוסף אנו:

- מזהים ומעריכים את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים, בין שמקורה בתרמית או בטעות, מתכננים ומבצעים נוהלי ביקורת במענה לאותם סיכונים, ומשיגים ראיות ביקורת נאותות ומספיקות שיהוו בסיס לחוות דעתנו. הסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מתרמית גבוה יותר מהסיכון של אי גילוי הצגה מוטעית מהותית הנובעת מטעות, שכן תרמית עשויה להיות כרוכה בקנוניה, זיוף, השמטות מכוונות, מצג שווא בזדון או עקיפה של בקרה פנימית.
- משיגים הבנה של הבקרה הפנימית הרלוונטית לביקורת על מנת לתכנן נוהלי ביקורת מתאימים בנסיבות העניין.
- מעריכים את נאותות המדיניות החשבונאית בה נעשה שימוש ואת סבירותם של האומדנים החשבונאיים והגילויים הקשורים אשר נעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה.
- מגיעים למסקנה על נאותות קביעת הדירקטוריון וההנהלה בדבר קיומה של הנחת העסק החי, וכן, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר השגנו, האם קיימת אי ודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים ביכולתה של החברה להמשיך כעסק חי. אם הגענו למסקנה כי קיימת אי ודאות מהותית, נדרש מאיתנו להפנות את תשומת הלב בדוח רואה החשבון המבקר שלנו לגילויים הקשורים בדוחות הכספיים המאוחדים או, אם גילויים אלו אינם מספקים, לכלול שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעתנו. מסקנותינו מבוססות על ראיות ביקורת אשר הושגו עד למועד דוח רואה החשבון המבקר שלנו. יחד עם זאת, אירועים או מצבים עתידיים עלולים לגרום לחברה שלא להמשיך לפעול כעסק חי.
- מעריכים את ההצגה בכללותה, המבנה והתוכן של הדוחות הכספיים המאוחדים, לרבות הגילויים, והאם הדוחות הכספיים המאוחדים משקפים את העסקאות והאירועים העומדים בבסיסם באופן המשיג הצגה נאותה.

○ משיגים ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בדבר העריכה של הדוחות הכספיים המאוחדים תואמים לכללים אותם נוקטת החברה, תואמים לחוקים והנחיות מחייבים החלים על החברה וכן שכלל הנתונים הנדרשים לצורך האיחוד קבלו ביטוי נאות בדוחות הכספיים המאוחדים.

אנו מתקשרים עם הדירקטוריון והנהלה<sup>51</sup>, בין היתר, את ההיקף ועיתוי הביקורת המתוכננים וממצאי ביקורת משמעותיים, לרבות ליקויים משמעותיים בבקרה פנימית שרואה החשבון המבקר מזהה במהלך הביקורת.

כמו כן, אנו מספקים לדירקטוריון ולהנהלה<sup>51</sup> הצהרה כי קיימנו את דרישות האתיקה הרלוונטיות בנוגע לאי תלותנו, וכן מתקשרים איתם את כל הקשרים ועניינים אחרים שעשויים להיחשב, באופן סביר, כמשפיעים על אי תלותנו, וכאשר רלוונטי, אמצעי הגנה שיושמו על מנת לבטל איומים מזוהים על אי תלותנו.

מתוך העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, עם לדירקטוריון ולהנהלה<sup>51</sup>, קבענו את העניינים המשמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת ולכן הם ענייני המפתח בביקורת. אנו מתארים עניינים אלו בדוח רואה החשבון המבקר שלנו, אלא אם הוראות חוק או רגולציה מונעות גילוי לצדדים חיצוניים לגבי אותו עניין.

### פיסקת קישור

*[כאשר תקן ביקורת (ישראל) 911 בדבר "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" חל]*

ביקרנו גם, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 911 של לשכת רואי חשבון בישראל "ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי" את רכיבי הבקרה הפנימית על דיווח כספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20x2, והדוח שלנו מיום \_\_ ב 20x3 כלל חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד על קיומם של אותם רכיבים באופן אפקטיבי.

שותף ההתקשרות של הביקורת נשוא דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הוא [שם].  
*[חתימה בשם הפירמה]*

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

[תאריך]

---

<sup>51</sup> ר' הנחה מספר 7 לעניין נוסח הדגמה זו.

**הדגמה 8 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של משרדי ממשלה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של משרד ממשלתי המיישם מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיו הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי המנהל הכללי וראש אגף הכספים של המשרד בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא מתאימה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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 קיומו של המשרד הממשלתי כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).

## דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

לחשב הכללי של ממשלת ישראל

### חוות הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [שם המשרד הממשלתי] (להלן: "המשרד") הכוללים את הדוחות על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הביצוע הכספי, הדוחות על השינויים בנכסים נטו והדוחות על תזרימי המזומנים לשנה 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 המשרד לימים 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הביצוע הכספי, הדוחות על השינויים בנכסים נטו והדוחות על תזרימי המזומנים שלו לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואי החשבון המבקר לביקורת של דוחות כספיים בדוח זה. אנו בלתי תלויים במשרד 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 רואה חשבון, תשט"ו-1955, ותקנות מכוחו. אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות מספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו.

### חובות של המנכ"ל וראש אגף הכספים של המשרד לדוחות הכספיים

המנכ"ל וראש אגף הכספים של המשרד אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית, ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת המנכ"ל וראש אגף הכספים על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, המנכ"ל וראש אגף הכספים אחראים הן להעריך את יכולת המשרד להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי תוך יישום הנחת העסק החי.

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

מטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת

מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

תיאור נוסף של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת: [יש להפנות לחלק הייעודי באתר לשכת רואי חשבון בישראל]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

*[תאריך]*



**הדגמה 9 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של משרדי ממשלה שהוכנו בהתאם למסגרת של הצגה נאותה**

הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של משרד ממשלתי המיישם מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיו הכספיים המאוחדים. בנוסף, המשרד כולל דוחות כספיים של המשרד עצמו (דוחות "סולו").
- דוחות כספיים של יחידות משנה/יחידות סמך בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים.
- הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי המנהל הכללי וראש אגף הכספים של המשרד בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא מתאימה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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 קיומו של המשרד הממשלתי כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).

## דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי לחשב הכללי של ממשלת ישראל

### חוות הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [שם המשרד הממשלתי] (להלן: "המשרד") הכוללים את הדוח על המצב הכספי – של המשרד ובמיוחד – ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הביצוע הכספי, על השינויים בנכסים נטו ועל תזרימי המזומנים – של החברה ובמיוחד – לשנה שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של יחידות משנה/יחידות סמך שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים בדוחות המאוחדים על המצב הכספי מהווים כ-\_\_\_\_% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 31 בדצמבר 20x2 והכנסותיהן הכלולות בדוחות המאוחדים מהוות כ-\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנה שהסתיימה באותו תאריך. הדוחות הכספיים של אותן יחידות בוקרו על ידי רואי חשבון מבקרים אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן יחידות, מבוססת על דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים.

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון מבקרים אחרים, הדוחות הכספיים המוצגים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, – של המשרד ובמיוחד – ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הביצוע הכספי, על השינויים בנכסים נטו ועל תזרימי המזומנים – של המשרד ובמיוחד – לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואי החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים במשרד וביחידות משנה/ יחידות סמך שאוחדו, 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 רואה חשבון, תשט"ו-1955, ותקנות מכוחו. אנו סבורים שראיות הביקורת אשר הושגו לרבות דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו.

### חובות של המנכ"ל וראש אגף הכספים של המשרד לדוחות הכספיים של המשרד ובמיוחד

המנכ"ל וראש אגף הכספים של המשרד אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים – של המשרד ובמיוחד – בהתאם לתקני חשבונאות ממשלתיים של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות ממשלתית, ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת המנכ"ל וראש אגף הכספים על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים – של המשרד ובמיוחד – ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים -של החברה ובמאוחד-, המנכ"ל וראש אגף הכספים אחראים הן להעריך את יכולת המשרד להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי תוך יישום הנחת העסק החי.

#### **חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים של המשרד ובמאוחד**

מטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים -של החברה ובמאוחד- בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על החלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים מאוחדים אלו.

תיאור נוסף של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת: [יש להפנות לחלק היעודי באתר לשכת רואי חשבון בישראל]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

*[תאריך]*

**הדגמה 10 - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים של ישות שהוכנו בהתאם למסגרת כללית של קיום הוראות**

הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות המיישמת מסגרת כללית של קיום הוראות בהתאם להוראות חוק או רגולציה, שאינם מאוחדות.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלה בהתאם ל-[יש להשלים את הוראות החוק או הרגולציה הרלוונטיות]. מסגרת זו אינה מהווה מסגרת של הצגה נאותה.
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא מתאימה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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 הרשות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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

[נמען מתאים]

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [ישות אבג] (להלן: "הישות") הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>52</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>53</sup> ועל תזרימי המזומנים לשנה<sup>54</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים מוכנים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם להוראות חוק או רגולציה [יש לפרט את הוראות החוק הרלוונטיות].

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בישות 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.

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>55</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה של הדוחות הכספיים להוראות חוק או רגולציה [יש לפרט את הוראות החוק הרלוונטיות], ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם

---

<sup>52</sup> כאשר דוח רווח והפסד אינו מוצג בנפרד מהדוח על הרווח הכולל, המלים "דוח רווח והפסד" תימחקה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

<sup>53</sup> 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.

<sup>54</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

<sup>55</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו- [שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים.

לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים הן להעריך את יכולת הישות להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי, ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי והן ליישום הנחת העסק החי בדוחות הכספיים אלא אם הדירקטוריון וההנהלה מתכוונים לפרק או להפסיק את פעילות הישות או שאין להם חלופה מציאותית אחרת מלבד זאת.

56

### **חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

המטרות שלנו הן להשיג מידה סבירה של ביטחון כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות, ולתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל את חוות דעתנו. מידה סבירה של ביטחון היא רמה גבוהה של ביטחון, אך היא אינה מהווה ערובה לכך שביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל תגלה תמיד הצגה מוטעית מהותית כאשר היא קיימת. הצגות מוטעות יכולות לנבוע מתרמית או מטעות והן נחשבות מהותיות אם, בנפרד או במצטבר, ניתן לצפות באופן סביר שהן ישפיעו על ההחלטות הכלכליות של משתמשים אשר התקבלו על בסיס דוחות כספיים אלו.

תיאור נוסף של חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים נמצא באתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בכתובת [יש להפנות לחלק היעודי באתר לשכת רואי חשבון בישראל]. תיאור זה מהווה חלק בלתי נפרד מדוח רואה החשבון המבקר שלנו.

*[חתימה בשם הישות]*

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

*[תאריך]*

\* \* \*

---

<sup>56</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת זה, יש להוסיף גם את הפיסקה להלן:

[שם הגוף האחראי על הפיקוח] אחראי על פיקוח התהליך של הכנת הדוחות הכספיים.

## נספח ב'

# לשכת רואי חשבון בישראל

הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 705 (מתוקן 2023)

### ב ד ב ר

## שינויים מהנוסח האחיד בחוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

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

1-2-1 סוגי חוות דעת הכוללות שינוי מהנוסח האחיד

1-3-3 כניסה לתוקף

4 מטרה

5 הגדרות

30-6 הוראות התקן

#### הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

1א סוגי חוות דעת הכוללות שינוי מהנוסח האחיד

12א-2א	נסיבות בהן נדרש שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעת רואה החשבון המבקר
16א-13א	קביעת סוג השינוי מהנוסח האחיד בחוות דעת רואה החשבון המבקר
27א-17א	צורתו ותוכנו של דוח רואה החשבון המבקר כאשר חוות הדעת כוללת שינוי מהנוסח האחיד

## נספחים

נספח - הדגמות של דוחות רואה חשבון מבקר בלתי תלוי הכוללים שינויים מהנוסח האחיד בחוות הדעת

הדגמה 1: דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת מסוייגת בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

הדגמה 2: דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת שלילית בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים.

הדגמה 3: דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת מסוייגת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לישות זרה כלולה.

הדגמה 4: דוח רואה החשבון המבקר הכולל הימנעות ממתן חוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיב יחיד של הדוחות הכספיים המאוחדים.

הדגמה 5: דוח רואה החשבון המבקר הכולל הימנעות ממתן חוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיבים רבים בדוחות הכספיים.

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר שינויים מהנוסח האחיד בחוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, 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 נקבע בעדכון ביקורת 2023-3.

1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 705 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

### MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

תקן ביקורת זה עוסק באחריותו של רואה החשבון המבקר לתת דוח רואה החשבון המבקר מתאים בנסיבות בהן, רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה בעת גיבוש חוות דעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 57700, כי נדרש שינוי מהנוסח האחיד (modification) בחוות דעתו על הדוחות הכספיים. בנוסף, תקן ביקורת זה עוסק באופן בו מושפעים הצורה והתוכן של דוח רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר נותן **חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד (modified)**<sup>58</sup>. דרישות הדיווח בתקן ביקורת (ישראל) 700 חלות בכל המקרים ולפיכך אינן מוזכרות שוב בתקן זה, אלא אם תקן זה מתייחס או מתקן אותם באופן מפורש.

### סוגי חוות דעת הכוללות שינוי מהנוסח האחיד

2. תקן ביקורת זה קובע שלושה סוגים של **חוות דעת הכוללות שינוי מהנוסח האחיד**, קרי, חוות דעת מסויגת, חוות דעת שלילית והימנעות ממתן חוות דעת. ההחלטה מהו השינוי המתאים בחוות הדעת תלויה ב:

(א) אופי העניין הגורם לשינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת, כלומר, האם הדוחות הכספיים כוללים הצגה מוטעית מהותית או, במקרה של היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, הדוחות הכספיים עשויים לכלול הצגה מוטעית מהותית; וכן

(ב) שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר באשר להשפעות **הנרחבות** הקיימות או להשפעות **הנרחבות**<sup>59</sup> האפשריות של העניין על הדוחות הכספיים. (ר' סעיף 1א)

---

<sup>57</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

<sup>58</sup> ר' הגדרה בסעיף 5(א).

<sup>59</sup> ר' הגדרה בסעיף 5(ב).

1-2. קיימים תקני ביקורת ישראלים כדוגמת תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר "פיסקת הדגש עניין ופיסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר", תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי" ותקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי"<sup>60</sup> המתייחסים לתקשורות נוספות בדבר הצורך האפשרי בשינוי מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר אך אינן מהוות שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר בתקן זה.

## כניסה לתוקף

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

1-3. תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", אשר חל בעבר, בטל לגבי כל התקשרות ביקורת עם כניסתו לתוקף של תקן ביקורת זה עבור אותה התקשרות ביקורת.

## מטרה

4. מטרת רואה החשבון המבקר היא להביע באופן ברור חוות דעת מתאימה על הדוחות הכספיים הכוללת שינוי מהנוסח האחיד הנדרשת כאשר:

(א) רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה, בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, כי הדוחות הכספיים בכללותם כוללים הצגה מוטעית מהותית; או

(ב) אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת להגיע למסקנה כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית.

## הגדרות

5. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

(א) **חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד (modified)** - חוות דעת מהסוגים להלן - חוות דעת מסויגת, חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

(ב) **נרחבת (pervasive)** - מונח המשמש, בהקשר של הצגות מוטעות, לתיאור השפעות של הצגות מוטעות על הדוחות הכספיים או השפעות אפשריות של הצגות מוטעות על הדוחות הכספיים, אם בכלל, אשר אינן מתגלות בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. השפעות נרחבות

---

<sup>60</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "עסק חי", סעיף 16.

על הדוחות הכספיים הן אלו אשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר:

- (i) אינן מוגבלות לרכיבים, לסעיפים או לפריטים ספציפיים של הדוחות הכספיים;
- (ii) במידה והן מוגבלות לרכיבים, לסעיפים או לפריטים ספציפיים של הדוחות הכספיים, הן מייצגות או עשויות לייצג חלק ניכר של הדוחות הכספיים; או
- (iii) בהתייחס לגילויים, הן מהוות יסוד (fundamental) להבנתם של המשתמשים את הדוחות הכספיים.

## הוראות תקן

### נסיבות בהן נדרש שינוי מהנוסח האחיד בחוות דעת רואה החשבון המבקר

6. על רואה החשבון המבקר לשנות (modify) את חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר, כאשר:

(א) רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה, בהתבסס על ראיות הביקורת שהושגו, כי הדוחות הכספיים בכללותם כוללים הצגה מוטעית מהותית; או (ר' סעיפים 2א-7א)

(ב) אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כדי לגבש מסקנה כי הדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית. (ר' סעיפים 8א-12א)

### קביעת סוג השינוי מהנוסח האחיד בחוות דעת רואה החשבון המבקר

#### חוות דעת מסויגת

7. על רואה החשבון לתת חוות דעת מסויגת כאשר:

(א) רואה החשבון המבקר, לאחר שהשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, מגיע למסקנה כי הצגות מוטעות, בנפרד או במצטבר, הינן מהותיות, אך אינן בעלות השפעה נרחבת, על הדוחות הכספיים; או

(ב) רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לביסוס חוות הדעת, אך רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של הצגות מוטעות שלא נתגלו, אם בכלל, עלולות להיות מהותיות אך לא בעלות השפעה נרחבת.

#### חוות דעת שלילית

8. על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת שלילית כאשר רואה החשבון המבקר, לאחר שהשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, מגיע למסקנה כי הצגות מוטעות, בנפרד או במצטבר, הן מהותיות וגם בעלות השפעה נרחבת על הדוחות הכספיים.

#### *הימנעות ממתן חוות דעת*

9. על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת כאשר רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לשם ביסוס חוות הדעת, ומגיע למסקנה כי ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של הצגות מוטעות אשר לא נתגלו, אם בכלל, עלולות להיות גם מהותיות וגם בעלות השפעה נרחבת.

10. על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת כאשר, בנסיבות נדירות ביותר הכרוכות באי ודאויות רבות, רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי על אף השגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לכל אחת מאי הודאויות, לא ניתן לגבש חוות דעת על הדוחות הכספיים בשל ההשפעה המשולבת האפשרית של אי הודאויות ובשל ההשפעה המצטברת האפשרית שלהן על הדוחות הכספיים.

*ההשלכה של היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בשל הגבלה אשר הוטלה על ידי ההנהלה לאחר שרואה החשבון המבקר קיבל את ההתקשרות*

11. אם, לאחר קבלת ההתקשרות, נודע לרואה החשבון המבקר כי ההנהלה הטילה הגבלה על היקף הביקורת, אשר לדעת רואה החשבון המבקר סביר להניח כי הגבלה זו תביא לידי מתן חוות דעת מסויגת או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לבקש מההנהלה להסיר את ההגבלה.

12. אם ההנהלה מסרבת להסיר את ההגבלה האמורה בסעיף 11 לתקן ביקורת זה, על רואה החשבון המבקר לתקשר את העניין עם המופקדים על הממשל התאגידי, אלא אם כן המופקדים על הממשל התאגידי מעורבים בניהול הישות<sup>61</sup>. במקרה זה, ישקול רואה החשבון המבקר, ואם ראוי, לקבוע אם ניתן לבצע נוהלי ביקורת חלופיים על מנת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

13. אם אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, על רואה החשבון המבקר לקבוע מהן ההשלכות כדלקמן:

(א) אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של הצגות מוטעות שלא זוהו, אם בכלל, עלולות להיות מהותיות אך

---

<sup>61</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי", סעיף 13.

אינן בעלות השפעה נרחבת, על רואה החשבון המבקר להסתייג בחוות הדעת;  
או

(ב) אם רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של הצגות מוטעות שלא זוהו, אם בכלל, עלולות להיות הן מהותיות והן בעלות השפעה נרחבת, כך שהסתייגות בחוות הדעת תהיה לא הולמת על מנת לתקשר את חומרת המצב, על רואה החשבון המבקר:

(i) לסגת מהתקשרות הביקורת, כאשר הדבר מעשי ואפשרי על פי הוראות חוק או רגולציה החלים; או (ר' סעיף 13א)

(ii) להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, אם הנסיגה מהתקשרות הביקורת לפני מתן דוח רואה החשבון המבקר אינה מעשית או אפשרית. (ר' סעיף 14א)

14. אם רואה החשבון המבקר נסוג מההתקשרות כמתואר בסעיף 13(ב)(i), לפני הנסיגה מההתקשרות על רואה החשבון המבקר לתקשר עם המופקדים על הממשל התאגידי כל עניין הנוגע להצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת, אשר היו גורמות שינוי מהנוסח האחד בחוות הדעת. (ר' סעיף 15א)

*שיקולים אחרים המתייחסים לחוות דעת שלילית או להימנעות ממתן חוות דעת*

15. כאשר רואה החשבון המבקר החליט כי נחוץ לתת חוות דעת שלילית או להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם, רואה החשבון המבקר לא ייתן, בהתייחס לאותה מסגרת דיווח כספי, חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחד (unmodified) על אחד מהדוחות הכספיים, על רכיב, סעיף או פריט אחד או יותר בדוחות הכספיים (חוות דעת ספציפית על פריטים מסוימים) (piecemeal opinion). הכללת חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחד, כאמור, באותו דוח, בנסיבות אלו תעמוד בסתירה לחוות הדעת השלילית או להימנעות ממתן חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים בכללותם. (ר' סעיף 16א).

**צורתו ותוכנו של דוח רואה החשבון המבקר כאשר חוות הדעת כוללת שינוי מהנוסח האחד**

*חוות דעת רואה חשבון מבקר*

16. כאשר רואה החשבון המבקר כולל שינוי מהנוסח האחד בחוות דעתו, עליו לעשות שימוש בכותרת "חוות דעת מסויגת", "חוות דעת שלילית" או "הימנעות ממתן חוות דעת", לפי העניין, בפיסקת חוות הדעת. (ר' סעיף 17א - 19א)

*חוות דעת מסויגת*

17. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת מסויגת בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים, עליו לציין כי לדעתו, פרט להשפעות העניין(ים) המתואר(ים) בפיסקת הבסיס לחוות דעת מסויגת:

(א) במקרים בהם מדווחים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה - הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה]; או

(ב) במקרים בהם מדווחים בהתאם למסגרת של קיום הוראות - הדוחות הכספיים המצורפים הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה].

כאשר השינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת נובע מהיעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, על רואה החשבון המבקר לעשות שימוש בביטוי להלן "פרט להשפעות האפשריות של העניין(ים)..." לחוות הדעת השונה. (ר' סעיף 20א)

#### *חוות דעת שלילית*

18. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת שלילית, עליו לציין כי, לדעתו, בשל המשמעותיות של העניין(ים) המתואר(ים) בפיסקת הבסיס לחוות הדעת השלילית:

(א) מקרים בהם מדווחים בהתאם למסגרת של הצגה נאותה - הדוחות הכספיים המצורפים אינם משקפים באופן נאות בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה]; או

(ב) במקרים בהם מדווחים בהתאם למסגרת של קיום הוראות - הדוחות הכספיים המצורפים לא הוכנו, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם ל [מסגרת הדיווח הכספי המתאימה].

#### *הימנעות ממתן חוות דעת*

19. כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, על רואה החשבון המבקר:

(א) לציין כי הוא אינו מחווה דעה על הדוחות הכספיים המצורפים;

(ב) לציין כי בשל משמעותיות העניין(ים) המתואר(ים) בפיסקת הבסיס להימנעות ממתן חוות דעת, רואה החשבון המבקר לא השיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת לבסס חוות דעת על הדוחות הכספיים; וכן

(ג) לתקן את המצג הנדרש בהתאם לסעיף 24(ב) לתקן ביקורת (ישראל) 700, המציין כי הדוחות הכספיים בוקרו, על מנת לציין כי רואה החשבון המבקר התקשר על מנת לבקר את הדוחות הכספיים.

בסיס לחוות דעת

20. כאשר רואה החשבון המבקר כולל שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת על הדוחות הכספיים, בנוסף לרכיבים הספציפיים הנדרשים על פי תקן ביקורת (ישראל) 700, עליו: (ר' סעיף א21)

(א) להתאים את הכותרת "בסיס לחוות דעת" הנדרשת בהתאם לסעיף 28 לתקן ביקורת (ישראל) 700 ל"בסיס לחוות דעת מסוייגת", "בסיס לחוות דעת שלילית" או "בסיס להימנעות ממתן חוות דעת", לפי העניין; וכן

(ב) במסגרת פסקה זו, לכלול תיאור העניין הגורם לשינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת.

21. אם קיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המתייחסת לסכומים ספציפיים (לרבות גילויים כמותיים), על רואה החשבון המבקר לכלול בפסקת הבסיס לחוות דעת תיאור וכימות של ההשפעות הכספיות של ההצגה המוטעית, אלא אם כן, זה לא מעשי. אם זה לא מעשי לכמת את ההשפעות הכספיות, על רואה החשבון המבקר לציין זאת בפסקה זו. (ר' סעיף א22)

22. אם קיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המתייחסת לגילויים איכותניים, על רואה החשבון המבקר לכלול בפסקת הבסיס לחוות הדעת הסבר כיצד הגילויים מוצגים באופן מוטעה.

23. אם קיימת הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים הקשורה להשמטת מידע נדרש לגילוי, על רואה החשבון המבקר:

(א) לדון בהשמטה עם המופקדים על ממשל תאגידי;

(ב) לתאר בפסקת הבסיס לחוות הדעת את האופי של המידע אשר הושמט.

(ג) למעט אם הדבר אסור על פי חוק או רגולציה, לכלול את הגילויים אשר הושמטו, ובלבד שזה מעשי ורואה החשבון המבקר השיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע למידע אשר הושמט. (ר' סעיף א23)

24. אם השינוי מהנוסח האחיד נובע מהיעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, על רואה החשבון המבקר לכלול בפסקת הבסיס לחוות הדעת את הסיבות להיעדר יכולת זו.

25. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת מסוייגת או שלילית, על רואה החשבון המבקר לשנות את המצג בנוגע לשאלה האם ראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת לספק בסיס לחוות דעתו של רואה החשבון המבקר הנדרש בהתאם לסעיף 28(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 700 כך שתכלול את המילה "מסוייג" או "שלילי", לפי העניין.

26. כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, דוח רואה החשבון המבקר לא יכלול את הרכיבים הנדרשים בהתאם לסעיפים 28(ב) ו-28(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 700. רכיבים אלו הם:

(א) הפניה לפיסקה בדוח רואה החשבון המבקר בה מתוארות חובותיו של רואה החשבון המבקר; וכן

(ב) מצג בנוגע לשאלה האם ראיות הביקורת אשר הושגו הן נאותות ומספיקות על מנת לספק בסיס לחוות דעתו של רואה החשבון המבקר.

27. גם אם רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת שלילית או נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לתאר בפיסקת הבסיס לחוות הדעת את הסיבות לכל העניינים האחרים אשר ידועים לרואה החשבון המבקר כי היו דורשים שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת, ואת השפעותיהם. (ר' סעיף 24א)

*תיאור חובותיו של רואה חשבון מבקר לביקורת של הדוחות הכספיים כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים*

28. כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, על רואה החשבון המבקר לשנות את תיאור חובותיו של רואה החשבון המבקר הנדרש בהתאם לסעיפים 39–41 לתקן ביקורת (ישראל) 700 כך שיכלול את הדברים הבאים בלבד: (ר' סעיף 25א)

(א) מצג כי אחריותו של רואה החשבון המבקר היא לערוך ביקורת על הדוחות הכספיים של הישות בהתאם לתקני ביקורת ולתת דוח רואה החשבון המבקר;

(ב) מצג כי, יחד עם זאת, בשל העניין(ים) המתואר(ים) בפיסקת הבסיס להימנעות ממתן חוות דעת, לא הצליח רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת לספק בסיס לחוות דעת של ביקורת על הדוחות הכספיים; וכן

(ג) מצג בדבר אי-תלות רואה החשבון המבקר וחובות אתיקה אחרות הנדרשות בהתאם לסעיף 28(ג) לתקן ביקורת (ישראל) 700.

*שיקולים כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים*



29. כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי לא יכלול פיסקת ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 63701. (ר' סעיף א26).

### **תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי**

30. כאשר רואה החשבון המבקר צופה כי ייתן בדוח רואה החשבון המבקר חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד, עליו לתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי את הנסיבות אשר הובילו לשינוי מהנוסח האחיד הצפוי ואת הנוסח של השינוי מהנוסח האחיד. (ר' סעיף א27)

---

<sup>63</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", סעיפים 11-13

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

סוגי חוות דעת הכוללות שינוי מהנוסח האחד (ר' סעיף 2)

1א. הטבלה להלן מדגימה כיצד שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר בנוגע לאופיו של העניין הגורם לשינוי מהנוסח האחד בחוות הדעת, וההשלכות בעלות השפעה נרחבת או ההשלכות האפשריות בעלות השפעה נרחבת על הדוחות הכספיים, משפיעה על סוג חוות הדעת שתינתן.

שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר לגבי הנרחבות של ההשלכות או הנרחבות של ההשלכות האפשריות על הדוחות הכספיים		אופיו של העניין הגורם לשינוי מהנוסח האחד
מהותי אך לא בעל השפעה נרחבת	מהותי ובעל השפעה נרחבת	הדוחות הכספיים מוצגים באופן מוטעה מהותית
חוות דעת שלילית	חוות דעת מסויגת	
הימנעות ממתן חוות דעת	חוות דעת מסויגת	היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת

### נסיבות בהן נדרש שינוי מהנוסח האחד בחוות דעת רואה החשבון המבקר

אופי של הצגות מוטעות מהותית (ר' סעיף 6(א))

2א. תקן ביקורת (ישראל) 700 דורש כי רואה החשבון המבקר, על מנת לגבש חוות דעת על הדוחות הכספיים, יגיע למסקנה האם הושגה מידה סבירה של ביטחון שהדוחות הכספיים בכללותם אינם כוללים הצגה מוטעית מהותית.<sup>64</sup> מסקנה זו מביאה בחשבון את הערכתו של רואה החשבון המבקר בהתייחס להצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 450.<sup>65</sup>

3א. תקן ביקורת (ישראל) 200 מגדיר הצגה מוטעית<sup>66</sup> כהבדל בין הסכום, הסיווג, ההצגה, או הגילוי המדווחים של פריט בדוחות הכספיים לבין הסכום, הסיווג,

<sup>64</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 700 סעיף 11.

<sup>65</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת", סעיף 11.

<sup>66</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 200, סעיף 13(ה).

ההצגה או הגילוי שנדרש לגבי הפריט בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה. בהתאם לכך, עלולה להיווצר הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים בנוגע ל:

- (א) נאותות המדיניות החשבונאית שנבחרה;
- (ב) יישום המדיניות החשבונאית שנבחרה; או
- (ג) נאותות ההצגה בדוחות הכספיים או נאותות הגילויים בדוחות הכספיים והיותם מספיקים.

*נאותות המדיניות החשבונאית שנבחרה*

4א. בהקשר לנאותות המדיניות החשבונאית אשר הדירקטוריון וההנהלה בחרו, הצגות מוטעות מהותיות של הדוחות הכספיים עלולות להיגרם, לדוגמה כאשר:

- (א) המדיניות החשבונאית אשר נבחרה אינה עקבית עם מסגרת הדיווח הכספי המתאימה;
- (ב) הדוחות הכספיים אינם מתארים באופן נאות מדיניות חשבונאית המתייחסת לפריט משמעותי בדוח על המצב הכספי, בדוח על הרווח הכולל, בדוח על שינויים בהון או בדוח על תזרימי המזומנים; או
- (ג) הדוחות הכספיים אינם מציגים או מגלים באופן נאות עסקאות ואירועים שבבסיסם של הדוחות הכספיים.

5א. מסגרות דיווח כספי כוללות לעתים קרובות דרישות חשבונאיות וגילוי בגין שינויים במדיניות חשבונאית. כאשר הישות שינתה מדיניות חשבונאית משמעותית שלה ולא עמדה בדרישות אלו, עלולה להיגרם הצגה מוטעית מהותית של הדוחות הכספיים.

*יישום המדיניות החשבונאית שנבחרה*

6א. בעת יישום המדיניות החשבונאית שנבחרה, עלולות להיווצר הצגות מוטעות מהותיות של הדוחות הכספיים:

- (א) כאשר הדירקטוריון וההנהלה לא יישמו את המדיניות החשבונאית אשר נבחרה באופן תואם למסגרת הדיווח הכספי, לרבות כאשר הדירקטוריון וההנהלה לא יישמו את המדיניות החשבונאית אשר נבחרה באופן עקבי בין תקופות או על עסקאות ואירועים דומים (עקביות ביישום); או
- (ב) בשל אופן היישום של המדיניות החשבונאית אשר נבחרה (כגון טעות לא מכוונת ביישום).

נאותות הגילויים בדוחות הכספיים והיותם מספיקים.

7א. בהקשר לנאותות הגילויים בדוחות הכספיים והיותם מספיקים, הצגות מוטעות מהותיות של הדוחות הכספיים עלולות להיווצר כאשר :

(א) הדוחות הכספיים אינם כוללים את כל הגילויים הנדרשים על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה ;

(ב) הגילויים בדוחות הכספיים אינם מוצגים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה ; או

(ג) הדוחות הכספיים אינם מספקים את הגילויים הנוספים הנדרשים על מנת להשיג הצגה נאותה, מעבר לגילויים הנדרשים במפורש בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.  
סעיף א17 לתקן ביקורת (ישראל) 450 מספק דוגמאות נוספות להצגות מוטעות מהותיות בגילויים איכותניים העשויות להיווצר.

מאפיינים להיעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת (ר' סעיף 6(ב))

8א. היעדר היכולת של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת (המכונה גם הגבלה בהיקף הביקורת) עלול לנבוע מ :

(א) נסיבות שאינן בשליטת הישות ;

(ב) נסיבות הנוגעות לאופי או לעיתוי עבודתו של רואה החשבון המבקר ; או

(ג) הגבלות אשר הוטלו על ידי ההנהלה.

9א. היעדר יכולת לבצע נוהל ספציפי אינו גורם להגבלה בהיקף הביקורת אם רואה החשבון המבקר יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על ידי ביצוע נהלים חלופיים. אם הדבר אינו אפשרי, הדרישות בסעיפים 7(ב) ו-10-9 חלות בהתאמה. מגבלות המוטלות על ידי ההנהלה יכולות להיות בעלות השפעות אחרות על הביקורת, כגון על הערכת רואה החשבון המבקר את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית עקב תרמית ועל שיקול המשך ההתקשרות.

10א. דוגמאות לנסיבות שאינן בשליטת הישות כוללות, מצבים בהם :

- הרישומים החשבונאיים של הישות הושמדו.
- הרישומים החשבונאיים של רכיב משמעותי נלקחו ללא הגבלת זמן על ידי רשויות ממשלתיות.

11א. דוגמאות לנסיבות הקשורות לאופי או לעיתוי עבודתו של רואה החשבון המבקר כוללות, מצבים בהם :

- הישות נדרשת להשתמש בשיטת השווי המאזני עבור ישות כלולה, ורואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע למידע הפיננסי של הישות האמורה על מנת להעריך האם שיטת השווי המאזני יושמה באופן נאות.
- עיתוי מינויו של רואה החשבון המבקר אינו מאפשר לו להיות נוכח בספירת המלאי, ורואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת באמצעות נהלים נאותים אחרים, כגון ביצוע שיחזור לאחור של המלאי.
- רואה החשבון המבקר קובע כי ביצוע נוהלי ביקורת מבססים לכשעצמם אינם מספקים, אולם בקרות הישות אינן אפקטיביות.

12א. דוגמאות להיעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת הנובעות מהגבלה בהיקף הביקורת שהוטלה על ידי ההנהלה כוללות מצבים בהם:

- ההנהלה מונעת מרואה החשבון המבקר להיות נוכח בספירת המלאי.
- ההנהלה מונעת מרואה החשבון המבקר לבקש אישור חיצוני על יתרות מאזוניות ספציפיות.

השלכה של היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בשל הגבלה אשר הוטלה על ידי ההנהלה לאחר שרואה החשבון המבקר קיבל את ההתקשרות (ר' סעיף 13(ב)(א)-14)

13א. המעשיות של הנסיגה מהתקשרות הביקורת עשויה להיות תלויה בשלב השלמת ההתקשרות נכון למועד בו ההנהלה מטילה הגבלת היקף. אם רואה החשבון המבקר השלים חלק ניכר של הביקורת, עשוי רואה החשבון המבקר להחליט להשלים את הביקורת למידה האפשרית, להימנע ממתן חוות הדעת ולהסביר את הגבלת ההיקף במסגרת פסקת הבסיס להימנעות ממתן חוות דעת לפני נסיגה מההתקשרות.

14א. בנסיבות מסוימות, ייתכן שלא תתאפשר נסיגה מהתקשרות הביקורת אם רואה החשבון המבקר נדרש על פי הוראות חוק או רגולציה להמשיך בהתקשרות לביקורת. רואה החשבון המבקר עשוי גם לשקול כי נדרש לכלול פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר.<sup>67</sup>

15א. כאשר רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה כי נסיגה מהתקשרות הביקורת נדרשת בשל הגבלה בהיקף, ככל וקיימת דרישה מקצועית, חוקית או רגולטורית

---

<sup>67</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר "פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר", סעיף 10א

לפיה על רואה החשבון המבקר לתקשר עניינים הקשורים לנסיגה מההתקשרות הרגולטורים או לבעלי הישות, עליו לפעול בהתאם לדרישה זו.

*שיקולים אחרים המתייחסים לחוות דעת שלילית או להימנעות ממתן חוות דעת (ר' סעיף 15)*

16א. להלן דוגמאות לנסיבות דיווח שאינן סותרות את חוות הדעת השלילית או הימנעות ממתן חוות דעת של רואה החשבון המבקר:

- במקרים נדירים בהם ניתנה חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת בנוגע לתוצאות הפעילות ותזרימי המזומנים, כאשר רלוונטי, ומתן חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחד על הדוח על מצב הכספי (בנסיבות האמורות בסעיף 13 לתקן ביקורת (ישראל) 510 בהתייחס להימנעות ממתן חוות דעת). במקרה זה, רואה החשבון המבקר עשוי שלא לשנות את חוות דעתו מהנוסח האחד על הדוחות הכספיים בכללותם.
- כאשר הדוחות הכספיים מוכנים בהתאם לשתי מסגרות דיווח שונות, חוות דעת על מסגרת דיווח כספי אחת לא כוללת שינוי מהנוסח האחד, בעוד חוות הדעת על מסגרת הדיווח הכספי השנייה הינה חוות דעת שלילית.<sup>68</sup>

**צורתו ותוכנו של דוח רואה החשבון המבקר כאשר חוות הדעת כוללת שינוי מהנוסח האחד**

*הדגמת דוחות רואה חשבון מבקר (ר' סעיף 16)*

17א. הדגמות 1 ו-2 בנספח מציגות דוחות רואה חשבון מבקר הכוללים חוות דעת מסויגת וחוות דעת שלילית, בהתאמה, מאחר והדוחות הכספיים מוצגים באופן מוטעה מהותית.

18א. הדגמה 3 בנספח מציגה דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת מסויגת בשל חוסר יכולת של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. הדגמה 4 מציגה הימנעות ממתן חוות דעת בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיב בודד בדוחות הכספיים. הדגמה 5 מציגה הימנעות ממתן חוות דעת בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיבים רבים של הדוחות הכספיים. בשני המקרים האחרונים, ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של היעדר היכולת הן גם מהותיות וגם בעלות השפעה נרחבת.

---

<sup>68</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 700, סעיף א' 31 לתיאור נסיבות אלו.

חוות דעת רואה חשבון מבקר (ר' סעיף 16)

19א. שימוש בכותרת מבהיר למשתמש כי חוות הדעת של רואה החשבון המבקר כוללת שינוי מהנוסח האחיד תוך ציון סוג השינוי.

חוות דעת מסויגת (ר' סעיף 17)

20א. כאשר רואה החשבון המבקר מביע חוות דעת מסויגת, אין זה ראוי להשתמש בביטויים כלליים כגון "פרט לאמור לעיל", "עם ההסבר דלעיל" או "בכפוף ל" בפיסקת חוות הדעת, שכן אלו אינם ברורים דיים או חד משמעיים.

בסיס לחוות דעת (ר' סעיפים: 20, 21, 23, 27)

21א. עקביות בדוח רואה החשבון המבקר עוזרת לקדם את הבנת המשתמשים ולזהות נסיבות חריגות כאשר הן מתרחשות. לפיכך, על אף שלא תתאפשר אחידות בנוסח חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד ובתיאור הסיבות לשינוי מהנוסח האחיד, עקביות, הן בצורתן והן בתוכנו של דוח רואה החשבון המבקר, רצויה.

22א. דוגמה להשפעות הכספיות של הצגות מוטעות מהותיות, אשר רואה החשבון המבקר עשוי לתאר במסגרת פסקת הבסיס לחוות דעת בדוח רואה החשבון המבקר, כאשר מלאי מוערך יתר על המידה, היא כימות השפעות המיסים, רווח לפני מיסים, רווח נקי וההון.

23א. גילוי בפיסקת הבסיס לחוות דעת של המידע המושמט לא יהיה מעשי אם:

(א) הגילויים לא הוכנו על ידי ההנהלה או אם הגילויים אינם נגישים בקלות עבור רואה החשבון המבקר; או

(ב) לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הגילויים יהיו נרחבים מדי ביחס לדוח רואה החשבון המבקר.

24א. חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת המתייחסות לעניין ספציפי המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת אינן מצדיקות השמטת תיאור של עניינים מזהים אחרים שהם כשלעצמם היו דורשים שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת של רואה החשבון המבקר. במקרים כגון אלו, הגילוי של אותם עניינים אחרים אליהם מודע רואה החשבון המבקר עשוי להיות רלוונטי למשתמשים בדוחות הכספיים.

תיאור חובותיו של רואה חשבון מבקר לביקורת של הדוחות הכספיים כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים (ר' סעיף 28)

25א. כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, ההצהרות הבאות ימוקמו במסגרת פסקת חובותיו של רואה החשבון המבקר

לביקורת של הדוחות הכספיים בדוח רואה החשבון המבקר, כפי שמוצג בהדגמות 4 - 5 בנספח לתקן ביקורת זה:

- המצג הנדרש בהתאם לסעיף 28(א) לתקן ביקורת (ישראל) 700, אשר שונה על מנת לציין כי אחריותו של רואה החשבון המבקר היא לבקר את הדוחות הכספיים של הישות בהתאם לתקני ביקורת; וכן
- המצג הנדרש בהתאם לסעיף 28(ג) לתקן ביקורת (ישראל) 700 בנוגע לאי תלות וחובות אתיקה אחרות.

*שיקולים כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים (ר' סעיף 29)*

26א. גילוי הסיבות להיעדר יכולתו של רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בפיסקת הבסיס להימנעות ממתן חוות דעת בדוח רואה החשבון המבקר, מספק מידע שימושי למשתמשים בהבנת הסיבה מדוע רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים ועשוי ולמנוע הסתמכות עתידית בלתי הולמת עליהם. עם זאת, תקשור של כל עניין מפתח בביקורת מלבד העניין(ים) הגורם(ים) להימנעות ממתן חוות דעת עשוי להצביע על כך כי הדוחות הכספיים בכללותם אמינים יותר ביחס לאותם עניינים ממה שהיה ראוי בנסיבות העניין, ולא יעלה בקנה אחד עם הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בכללותם. לפיכך, סעיף 29 לתקן ביקורת זה אוסר על הכללת פיסקת ענייני מפתח בביקורת כאשר רואה החשבון המבקר נמנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, אלא אם רואה החשבון המבקר נדרש אחרת על פי הוראות חוק או רגולציה לתקשר ענייני מפתח בביקורת.

### **תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיף 30)**

27א. תקשור עם המופקדים על ממשל תאגידי של הנסיבות המובילות לשינוי מהנוסח האחיד הצפוי בחוות דעת רואה החשבון המבקר ונוסח השינוי מהנוסח האחיד מאפשר:

- (א) לרואה החשבון המבקר ליידע את המופקדים על ממשל תאגידי על השינוי(ים) מהנוסח האחיד שבכוונתו לכלול ועל הסיבות (או הנסיבות) לשינוי(ים);
- (ב) לרואה החשבון המבקר להגיע להסכמה עם המופקדים על ממשל תאגידי בנוגע לעובדות העניין(ים) הגורם(ים) לשינוי(ים) מהנוסח האחיד הצפוי(ים), או לאשר עניין(ים) של אי הסכמה עם ההנהלה; וכן
- (ג) למופקדים על ממשל תאגידי, כאשר מתאים, לתת הזדמנות לספק לרואה החשבון המבקר מידע והסברים נוספים ביחס לעניין(ים) המביא(ים) לשינוי(ים) מהנוסח האחיד הצפוי(ים).





**נספח** (ראה סעיפים א17-18א, א25)

## **הדגמות של דוחות רואה חשבון מבקר בלתי תלוי הכוללים שינוי מהנוסח האחיד בחוות הדעת**

הדגמה 1 : דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת מסויגת בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים.

הדגמה 2 : דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת שלילית בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים.

הדגמה 3 : דוח רואה החשבון המבקר הכולל חוות דעת מסויגת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לישות זרה כלולה.

הדגמה 4 : דוח רואה החשבון המבקר הכולל הימנעות ממתן חוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיב יחיד של הדוחות הכספיים המאוחדים.

הדגמה 5 : דוח רואה החשבון המבקר הכולל הימנעות ממתן חוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיבים רבים בדוחות הכספיים.

**הדגמה 1 – חוות דעת מסויגת בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות כספיים**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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 דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- המלאי מוצג באופן מוטעה. ההצגה המוטעית נחשבת מהותית אך לא בעלת השפעה נרחבת ביחס לדוחות הכספיים (כלומר, חוות דעת מסויגת היא נאותה).
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- 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, אך החליט לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701. ההסתייגות איננה עניין מפתח בביקורת.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 מסויגת

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 מסויגת 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 לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>69</sup>.

### בסיס לחוות דעת מסויגת

מלאי החברה מוצג בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2 בסך של xxx ש"ח. ההנהלה לא הציגה את המלאי לפי הנמוך מבין עלות או שווי מימוש נטו אלא הציגה אותו לפי עלות בלבד, המהווה חריגה מכללי הדיווח הכספי הבינלאומי (IFRS). מרישומי החברה עולה כי אילו ההנהלה הייתה מציגה את המלאי לפי הנמוך מבין עלות או שווי מימוש נטו, היה נדרש להפחית את המלאי בסך של xxx ש"ח לערך המימוש נטו שלו. בהתאם, עלות המכירות הייתה גדלה בסך של xxx ש"ח, ומיסים על הכנסה, רווח נקי וההון היו קטנים בסך של xxx ש"ח ו-xxx ש"ח, בהתאמה.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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 המסויגת.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות

---

<sup>69</sup> 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.

הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביו היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת הוא בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

**חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>70</sup>**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]

**חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

---

<sup>70</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-שם הגוף האחראי על הפיקוח לדוחות הכספיים

**הדגמה 2: חוות דעת שלילית בשל הצגה מוטעית מהותית בדוחות הכספיים המאוחדים.**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים. בנוסף, הישות כוללת דוחות כספיים של הישות עצמה (דוחות "סולו").
- הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
- הדוחות הכספיים המאוחדים מוצגים באופן מוטעה מהותית בשל אי איחוד חברה מאוחדת. ההצגה המוטעית מהותית נחשבת כבעלת השפעה נרחבת ביחס לדוחות הכספיים המאוחדים. לא נקבעו השפעות ההצגה המוטעית על הדוחות הכספיים המאוחדים מכיוון שזה לא מעשי לעשות זאת (כלומר, חוות דעת שלילית היא נאותה).
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- 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, אך החליט לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701; יחד עם זאת, אין ענייני מפתח בביקורת פרט לעניין המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת שלילית.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) הינם הדירקטוריון והנהלה. ככל ובישות המופקדים על הממשל התאגידי הינם אנשים או אורגנים נוספים /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 שלילית

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>71</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>72</sup> ועל תזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה<sup>73</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, עקב משמעותיות העניין הנדון בפיסקת הבסיס לחוות דעת שלילית בדוח שלנו, הדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים אינם משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והמיוחד ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של החברה והמיוחד לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

### בסיס לחוות דעת שלילית

כפי שפורט בביאור X, בדוחות הכספיים המאוחדים לא נכללה באיחוד חברה מאוחדת, חברת XYZ, אשר נרכשה במהלך 20x2 מכיוון שטרם הצליחה לקבוע את השווי ההוגן של חלק מהנכסים וההתחייבויות המהותיים של החברה המאוחדת במועד הרכישה. לכן השקעה זו מוצגת לפי בסיס עלות. לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP), החברה הייתה צריכה לאחד את חברת XYZ על בסיס השווי ההוגן של הנכסים וההתחייבויות שנרכשו. אילו חברת XYZ הייתה מאוחדת, רכיבים רבים בדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים היו מושפעים באופן מהותי. ההשפעות של אי האיחוד על הדוחות הכספיים המאוחדים לא נקבעו.

---

<sup>71</sup> 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).

<sup>72</sup> 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.

<sup>73</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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 לרבות דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו השלילית.

### **ענייני מפתח בביקורת**

פרט לעניין המתואר בפיסקת הבסיס לחוות דעת שלילית, קבענו כי אין ענייני מפתח בביקורת אחרים לתקשר בדוח שלנו.

### **חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים של החברה ובמאחד<sup>74</sup>**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

### **חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים של החברה ובמאחד**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

*[תאריך]*

---

<sup>74</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-שם הגוף האחראי על הפיקוח לדוחות הכספיים



**הדגמה 3 - חוות דעת מסויגת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לישות זרה כלולה.**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים בנוסף, הישות כוללת דוחות כספיים של הישות עצמה (דוחות "סולו"). הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
- נבצר מרואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע להשקעה בישות זרה כלולה. ההשפעות האפשריות של אי היכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת נחשבות מהותיות אך לא בעלות השפעה נרחבת ביחס לדוחות הכספיים המאוחדים (כלומר, חוות דעת מסויגת היא נאותה).
- רואה החשבון המבקר בוחר להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל בקשר לתיאור אחריותו של רואה החשבון המבקר (כמתאפשר בסעיף 41(ב)).
- 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, אך החליט לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701. ההסתייגות איננה עניין מפתח בביקורת.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 מסויגת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>75</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>76</sup> ועל תזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה<sup>77</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

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

### בסיס לחוות דעת מסויגת

ההשקעה בחברת XYZ, ישות זרה כלולה אשר נרכשה במהלך השנה ומטופלת לפי שיטת השווי המאזני, מוצגת בסך של xxx ש"ח בדוח המיוחד על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר, 20x2, וחלקה של החברה ברווח הנקי של XYZ בסך xxx ש"ח נכלל ברווח של החברה לשנה שהסתיימה באותו תאריך. נבצר מאיתנו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לערך ההשקעה של החברה ב- XYZ ליום 31 בדצמבר, 20x2, וחלקה של החברה ברווח הנקי של XYZ לשנה שהסתיימה באותו תאריך מכיוון שנמנעה מאיתנו, מהדירקטוריון וההנהלה ומרואי החשבון המבקרים של XYZ גישה למידע הכספי שלה. כתוצאה מכך, לא היה ביכולתנו לקבוע האם נדרש לבצע התאמות

---

<sup>75</sup> 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).

<sup>76</sup> 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.

<sup>77</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

כלשהן לסכומים שנכללו בדוחות הכספיים של החברה בקשר להשקעה ולרווח בחברת XYZ.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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 לרבות דוחות רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו המסויגת.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים המאוחדים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים המאוחדים וכן (2) שיקול דעתנו לגביו היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים המאוחדים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת הוא בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

**חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים של החברה ובמאוחד<sup>78</sup>**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

**חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים של החברה ובמאוחד**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

---

<sup>78</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

**הדגמה 4 - הימנעות מחוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיב יחיד של הדוחות הכספיים המאוחדים.**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים המאוחדים.
- הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).
- נבצר מרואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיב יחיד של הדוחות הכספיים המאוחדים. כלומר, נבצר מרואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת בנוגע למידע הכספי של השקעה במיזם משותף המייצגת מעל 90% מהנכסים נטו של הישות. ההשפעות האפשריות של אי יכולת זו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת נחשבות הן מהותיות והן נרחבות ביחס לדוחות הכספיים המאוחדים (כלומר, הימנעות מחוות דעת היא נאותה).
- הואיל ורואה החשבון נמנע ממתן חוות דעת, תיאור חובות רואה החשבון המבקר יפורטו בחוות הדעת (לא ניתן להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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]

### הימנעות מחוות דעת

התקשרנו על מנת לבקר את הדוחות הכספיים המאוחדים של [חברת אבג] (להלן: "החברה"), הכוללים את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות המאוחדים על הרווח הכולל<sup>79</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>80</sup> ועל תזרימי המזומנים לשנה<sup>81</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים המאוחדים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

אין אנו מחוויים דעה על הדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים של החברה. בשל משמעותיות העניין המתואר בפיסקת הבסיס להימנעות מחוות דעת בדוח שלנו, לא יכולנו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שיהוו בסיס לחוות דעת של ביקורת על דוחות כספיים מאוחדים אלו.

### בסיס להימנעות מחוות דעת

ההשקעה של הקבוצה במיזם המשותף שלה, חברת XYZ, מוצגת בסך של xxx ש"ח בדוח המאוחד על המצב הכספי של החברה, המייצגת מעל 90% מהנכסים נטו של החברה ליום 31 בדצמבר, 20x2. לא קיבלנו את המידע לצורך איחוד XYZ עם הדוחות הכספיים של חברת XYZ, לרבות גישה לתיעוד הביקורת של רואי החשבון המבקרים של חברת XYZ. בשל כך, החברה לא איחדה את חברת XYZ בדוחותיה הכספיים המאוחדים.

---

<sup>79</sup> 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).

<sup>80</sup> 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.

<sup>81</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

**חובות של הדיירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים המאוחדים<sup>82</sup>**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

**חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים**

אחריותנו היא לערוך ביקורת על הדוחות הכספיים המאוחדים של החברה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולתת דוח רואה החשבון המבקר. אולם, בשל העניין המתואר בפיסקת הבסיס להימנעות מחוות דעת בדוח שלנו, לא יכולנו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שיהוו בסיס לחוות דעת של ביקורת על דוחות כספיים מאוחדים אלו.

אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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.

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

---

<sup>82</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדיירקטוריון, ההנהלה ו-שם הגוף האחראי על הפיקוח לדוחות הכספיים

**הדגמה 5 - הימנעות מחוות דעת בשל אי יכולת רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיבים רבים בדוחות הכספיים**

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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).
- נבצר מרואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לרכיבים רבים בדוחות הכספיים, כלומר, נבצר מרואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת בנוגע למלאי ולקוחות החברה. ההשפעות האפשריות של אי יכולת זו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת נחשבות הן מהותיות והן נרחבות ביחס לדוחות הכספיים (כלומר, הימנעות מחוות דעת היא נאותה).
- הואיל ורואה החשבון נמנע ממתן חוות דעת, תיאור חובות רואה החשבון המבקר יפורטו בחוות הדעת (לא ניתן להפנות לאתר האינטרנט של לשכת רואי חשבון בישראל).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א-1א, 8א בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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]

### הימנעות מחוות דעת

התקשרנו על מנת לבקר את הדוחות הכספיים של חברת אבג (להלן "החברה"), הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>83</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>84</sup> ועל תזרימי המזומנים לשנה<sup>85</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

אין אנו מחוויים דעה על הדוחות הכספיים המצורפים של החברה. בשל משמעותיות העניינים המתוארים בפיסקת הבסיס להימנעות מחוות דעת בדוח שלנו, לא יכולנו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שיהוו בסיס לחוות דעת של ביקורת על דוחות כספיים אלו.

### בסיס להימנעות מחוות דעת

מונינו כרואי חשבון מבקרים של החברה לאחר 31 בדצמבר, 20x2 ולכן לא נכחנו במפקד המלאי לתאריך זה. לא יכולנו להניח את דעתנו על ידי ביצוע נהלים חלופיים בנוגע לכמויות המלאי המוחזקות ליום 31 בדצמבר, 20x2, המוצגות בדוח על המצב הכספי בסך xxx ש"ח. כמו כן, הטמעה של מערכת ממוחשבת חדשה לניהול לקוחות בספטמבר 20x2 הביאה לטעויות רבות ביתרות הלקוחות. נכון לתאריך הדוח שלנו, הדירקטוריון והנהלה היו עדיין בתהליך תיקון ליקויי המערכת ותיקון הטעויות. לא יכולנו לאשר או לאמת באמצעות נהלים חלופיים את יתרת הלקוחות אשר נכללו בדוח על המצב הכספי בסך כולל של xxx ש"ח ליום 31 בדצמבר, 20x2.

---

<sup>83</sup> 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).

<sup>84</sup> 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.

<sup>85</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

כתוצאה מעניינים אלו, לא יכולנו לקבוע האם ייתכן ויהיה צורך בהתאמות כלשהן ביחס ליתרות המלאי שנכללו או שלא נכללו, ליתרות לקוחות, ורכיבים המרכיבים את הדוח על הרווח הכולל, דוח על השינויים בהון העצמי ודוח על תזרימי המזומנים.

#### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>86</sup>

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

#### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

אחריותנו היא לערוך ביקורת על הדוחות הכספיים של החברה בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולתת דוח רואה החשבון המבקר. אולם, בשל העניינים המתוארים בפיסקת הבסיס להימנעות מחוות דעת בדוח שלנו, לא יכולנו להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שיהוו בסיס לחוות דעת של ביקורת על דוחות כספיים אלו.

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.

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

\* \* \*

---

<sup>86</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים

## נספח ג'

# לשכת רואי חשבון בישראל

הצעה לתקן ביקורת (ישראל) 706

ב ד ב ר

## פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר

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

תוכן עניינים

סעיפים

	מבוא
4-1	תחולת תקן ביקורת זה
5	כניסה לתוקף
6	מטרות
7	הגדרות
12-8	הוראות התקן
18א - 1א	הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 706, בדבר פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר תאגידי, 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 נקבע בעדכון ביקורת 2023-3.
- 1-1. תקן ביקורת זה מבוסס על תקן ביקורת בינלאומי (ISA) 706 של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC), כפי שבתוקף למועד אישור תקן ביקורת זה, תוך התאמה לישראל:

#### EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTER PARAGRAPHS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

תקן ביקורת זה עוסק בתקשורת נוספת בדוח רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר סבור כי זה נחוץ:

- (א) להפנות את תשומת ליבם של משתמשים לעניין או לעניינים המוצגים בדוחות הכספיים או שניתן להם גילוי בדוחות אלה שיש להם חשיבות כזו שהיא יסודית (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים (פסקת הדגש עניין); או
- (ב) להפנות את תשומת ליבם של משתמשים לכל עניין או עניינים הרלוונטיים להבנה של המשתמשים את הביקורת של רואה החשבון המבקר, את חובותיו או את דוח רואה החשבון המבקר, שלא נדרש לתת להם ביטוי (הצגה או גילוי) בדוחות הכספיים. (פסקת עניין אחר)

2. תקן ביקורת (ישראל) 87701 קובע דרישות ומספק הנחיות לרואה החשבון המבקר לקביעת ענייני מפתח בביקורת ולתקשור שלהם בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. תקן ביקורת זה מטפל בקשר בין ענייני מפתח בביקורת, כאשר רואה החשבון המבקר כולל פסקת ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו, לבין תקשורת נוספת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי בהתאם לתקן ביקורת זה. (ר' סעיפים א 1א - 3א)

3. תקן ביקורת (ישראל) 88570 קובע דרישות ומספק הנחיות בנוגע לתקשורת בדוח רואה החשבון המבקר בהקשר להנחת עסק חי.

4. נספחים 1 ו-2 כוללים תקני ביקורת בהם דרישות ספציפיות לרואה החשבון המבקר להכללת פסקת הדגש עניין או פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר. בנסיבות אלו, חלות הדרישות בתקן ביקורת זה בנוגע למבנה פסקאות כאמור. (ר' סעיף א 4)

---

<sup>83</sup> תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

<sup>88</sup> תקן ביקורת (ישראל) 570 בדבר "העסק החי".

## כניסה לתוקף

5. הכניסה לתוקף של תקן ביקורת זה היא על ביקורת של דוחות כספיים לתקופות המסתיימות ביום 31 בדצמבר 2024 או לאחר מכן.

## מטרות

6. המטרה של רואה החשבון המבקר, לאחר שגיבש חוות דעת על הדוחות הכספיים, היא להפנות את תשומת ליבם של המשתמשים כאשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר יהיה זה נחוץ לעשות כן, באמצעות תקשורת נוספת ברורה בדוח רואה החשבון המבקר, ל:

- (א) עניין, אשר על אף שהוצג באופן נאות או שניתן בגינו גילוי נאות בדוחות הכספיים, הוא בעל חשיבות כזו שהיא יסודית (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים; או
- (ב) לפי העניין, כל עניין אחר אשר רלוונטי להבנה של המשתמשים את הביקורת, חובות רואה החשבון המבקר או דוח רואה החשבון המבקר.

## הגדרות

7. בתקני הביקורת תהיינה למונחים הבאים המשמעויות המצוינות לצידם:

- (א) **פסקת הדגש עניין** (Emphasis of Matter paragraph) – פסקה הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר, המתייחסת לעניין שהוצג באופן נאות, או שניתן בגינו גילוי נאות בדוחות הכספיים, אשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא בעל חשיבות כזו שהיא יסודית (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים.
- (ב) **פסקת עניין אחר** (Other Matter paragraph) – פסקה הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר המתייחסת לעניין אשר לא נדרש לתת לו ביטוי (הצגה או גילוי) בדוחות הכספיים, ואשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא רלוונטי להבנה של המשתמשים את הביקורת של רואה החשבון המבקר, את חובותיו או את דוח רואה החשבון המבקר.

## הוראות התקן

### פסקאות הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר

8. אם רואה החשבון המבקר סובר כי זה נחוץ להפנות את תשומת לב המשתמשים לעניין שהוצג באופן נאות או שניתן בגינו גילוי נאות בדוחות הכספיים אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא בעל חשיבות כזו שהיא יסודית (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים, רואה

החשבון המבקר יכלול פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר ובלבד ש:  
(ר' סעיפים 5א – 6א)

(א) כתוצאה מהעניין, רואה החשבון המבקר לא נדרש לשנות את חוות הדעת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705<sup>89</sup>; וכן

(ב) כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, העניין לא נקבע כעניין מפתח בביקורת אותו יש לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. (ר' סעיפים 1א – 3א) בכפוף לאמור בסעיף 1-8 להלן.

1-8. על אף האמור בסעיף 8(ב):

(א) כאשר רואה החשבון המבקר כולל פסקת הדגש עניין על פי סעיף 18 לתקן ביקורת (ישראל) 570<sup>90</sup>, יפעל לפי סעיף 15 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

(ב) כאשר רואה החשבון המבקר כולל פסקת הדגש עניין המתייחסת למצבה הפיננסי של הישות, אשר אינו עולה לכדי ספקות משמעותיים בדבר העסק החי, וקבע שהעניין הוא גם עניין מפתח בביקורת, אז יפעל לפי סעיף 1-8 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

9. כאשר רואה החשבון המבקר כולל פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר, על רואה החשבון המבקר:

(א) לכלול את הפסקה בחלק נפרד בדוח רואה החשבון המבקר עם כותרת מתאימה הכוללת את המונח "הדגש עניין";

(ב) לכלול בפסקה התייחסות ברורה לעניין נשוא ההדגש, והפניות לביאורים בדוחות הכספיים בהם ניתן למצוא גילויים רלוונטיים המתארים את העניין באופן מלא. על הפסקה להתייחס רק למידע שהוצג או שניתן בגינו גילוי בדוחות הכספיים; וכן

(ג) לציין כי חוות דעת רואה החשבון המבקר אינה כוללת שינוי מהנוסח האחד ביחס לעניין נשוא ההדגש. (ר' סעיפים 7א – 8א, 16א – 17א)

### **פסקאות עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר**

10. אם רואה החשבון המבקר סבור כי זה נחוץ לתקשר עניין אשר לא נדרש לתת לו ביטוי (הצגה או גילוי) בדוחות הכספיים, ואשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא רלוונטי להבנה של המשתמשים את הביקורת של רואה

---

<sup>89</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד".

<sup>90</sup> תקן ביקורת (ישראל) 570.

החשבון המבקר, את חובותיו או את דוח רואה החשבון המבקר, רואה החשבון המבקר יכלול פסקת עניין אחר בדוח שלו, ובלבד ש:

(א) אין זה אסור על פי חוק או רגולציה; וכן

(ב) כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, העניין לא נקבע כעניין מפתח בביקורת אותו יש לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. (ר' סעיפים א9 – א14)

11. כאשר רואה החשבון המבקר כולל פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר, יכלול רואה החשבון המבקר בפסקה נפרדת כותרת "עניין אחר", או כותרת מתאימה אחרת. (ר' סעיפים א15 – א17)

### **תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי**

12. אם בכוונת רואה החשבון המבקר לכלול פסקת הדגש עניין או פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר, רואה החשבון המבקר יתקשר עם המופקדים על ממשל תאגידי את כוונתו ואת הנוסח של פסקה זו. (ר' סעיף א18)

## הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים

### הקשר בין פסקאות הדגש עניין לבין פסקאות ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 2, 8 (ב))

1א. ענייני מפתח בביקורת מוגדרים בתקן ביקורת (ישראל) 701 כעניינים אשר, תוקשרו או נדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי ואשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. ענייני מפתח בביקורת נקבעים מבין העניינים שתוקשרו או שנדרש היה לתקשרם למופקדים על ממשל תאגידי, ואשר דרשו תשומת לב משמעותית שלו במהלך ביצוע הביקורת.<sup>91</sup> תקשור ענייני מפתח בביקורת מספק מידע נוסף למשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים על מנת לסייע להם בהבנת אותם עניינים אשר, לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, היו עניינים משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת וגם עשויים לסייע להם בהבנה של הישות ושל נושאים בדוחות הכספיים המבוקרים הכרוכים בשיקול דעת משמעותי של ההנהלה והדירקטוריון. כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, השימוש בפסקת הדגש עניין אינו מהווה תחליף לתיאור פרטני של ענייני מפתח בביקורת.

2א. עניינים הנקבעים כענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 עשויים להיות גם, על פי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, יסודיים (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים. במקרים כגון אלו, בתקשור העניין כעניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701, עשוי רואה החשבון המבקר לרצות להדגיש או להפנות תשומת לב נוספת לחשיבותו היחסית. רואה החשבון המבקר עשוי לעשות זאת על ידי הצגת העניין בצורה בולטת יותר מאשר עניינים אחרים בפסקת ענייני מפתח בביקורת (לדוגמה, הצגת עניין המפתח כעניין ראשון) או על ידי הכללת מידע נוסף בתיאור עניין מפתח בביקורת על מנת להצביע על חשיבות העניין להבנת הדוחות הכספיים על ידי המשתמשים.

3א. יתכן כי עניין (לדוגמה, אירוע לאחר תאריך המאזן) לא נקבע כעניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 (לדוגמה, משום שלא דרש תשומת לב משמעותית של רואה החשבון המבקר), אך לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, הוא יסודי להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים. אם רואה החשבון המבקר סבור כי זה נחוץ להפנות את תשומת לב המשתמשים לעניין שכזה, העניין יכלל בפסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי בהתאם לתקן ביקורת זה.

---

<sup>91</sup> ר' סעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן) בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".



### נסיבות בהן פסקת הדגש עניין עשויה להיות נחוצה (ר' סעיפים 4, 8)

4א. נספח 1 כולל רשימה של תקני ביקורת עם דרישות ספציפיות לרואה החשבון המבקר בקשר להכללת פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר בנסיבות מסוימות. נסיבות אלה כוללות:

- כאשר מסגרת דיווח כספי נקבעה בהוראות חוק או רגולציה ואיננה מסגרת חשבונאית מקובלת, כי נקבעה רק בהוראות חוק או רגולציה.
- להדגיש למשתמשים כי הדוחות הכספיים הוכנו בהתאם למסגרת הנחיות מיוחדת (special purpose framework).
- כאשר, לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר, נודעו לרואה החשבון המבקר עובדות ורואה החשבון המבקר נותן דוח רואה החשבון המבקר חדש או מתוקן (כגון, אירועים לאחר תאריך המאזן)<sup>92</sup>.

4א-1. פסקת הדגש עניין תתייחס רק לעניינים המוצגים באופן נאות או שניתן להם גילוי נאות בדוחות הכספיים. פסקת הדגש עניין לגבי עניין שאינו מוצג או שלא ניתן לו גילוי נאות בדוחות הכספיים, עשוי לעורר חשש לגבי נאותות ההצגה או נאותות הגילוי לגביהם בדוחות הכספיים.

5א. דוגמאות לנסיבות בהן רואה החשבון המבקר עשוי לסבור כי נחוץ לכלול פסקת הדגש עניין הן:

- אי-ודאות המתייחסת לתוצאה עתידית של הליך משפטי בעלת חשיבות יוצאת דופן או פעולה רגולטורית.
- אירוע משמעותי המתרחש בין תאריך הדוח על המצב הכספי לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר<sup>93</sup>.
- יישום מוקדם (אם מותר) של תקן חשבונאי חדש אשר יש לו השפעה מהותית על הדוחות הכספיים.
- אסון בקנה מידה גדול שהשפיע, או ממשיד להשפיע, באופן משמעותי על מצבה הכספי ותוצאות פעולותיה של הישות.
- עסקאות משמעותיות לרבות עסקאות משמעותיות עם צדדים קשורים.

---

<sup>92</sup> ר' סעיפים 12(ב) ו-16 בתקן ביקורת (ישראל) 560 בדבר "אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר".

<sup>93</sup> ר' סעיף 6 בתקן ביקורת (ישראל) 560.

א6. עם זאת, שימוש שכיח בפסקת הדגש עניין עשוי לצמצם את אפקטיביות התקשורת של רואה החשבון המבקר בעניינים מסוג זה.

### הכללת פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיף 9)

א7. הכללה של פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר אינה משפיעה על חוות דעת רואה החשבון המבקר. פסקת הדגש עניין אינה מהווה תחליף ל:

(א) חוות דעת השונה מהנוסח האחיד בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 כאשר הדבר נדרש בהתאם לנסיבות של התקשרות ספציפית לביקורת;

(ב) גילויים בדוחות הכספיים שמשגרת הדיווח הכספי המתאימה מחייבת את הדירקטוריון וההנהלה לכלול, או הנחוצים על מנת להשיג הצגה נאותה; או

(ג) דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570<sup>94</sup> כאשר קיימת אי וודאות מהותית הקשורה לאירועים או מצבים העלולים להטיל ספקות משמעותיים בדבר קיומה של הישות כעסק חי.

א8. פסקאות א16-17 מספקות הנחיות נוספות לגבי מיקום פסקת הדגש עניין בנסיבות מסוימות.

### פסקאות עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר (ר' סעיפים 10-11)

*נסיבות בהן פסקת עניין אחר עשויה להיות נחוצה*

רלוונטי להבנה של המשתמשים את הביקורת

א9. תקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) דורש מרואה החשבון המבקר לתקשר למופקדים על ממשל תאגידי סקירה כללית של ההיקף והעיתוי המתוכננים של הביקורת, הכוללת תקשור אודות הסיכונים המשמעותיים שזוהו על ידי רואה החשבון המבקר<sup>95</sup>. על אף שעניינים הקשורים לסיכונים משמעותיים עשויים להיקבע כענייני מפתח בביקורת, עניינים אחרים הקשורים להיקף ולעיתוי המתוכננים (למשל היקף הביקורת המתוכנן, או היישום של מהותיות בהקשר של הביקורת) אינם עשויים להיות ענייני מפתח בביקורת בשל האופן בו הוגדרו ענייני מפתח בביקורת בתקן ביקורת (ישראל) 701. עם זאת, הוראות חוק או רגולציה עשויות לדרוש מרואה החשבון המבקר לתקשר ענייני תכנון ותיחום הביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, או שרואה החשבון המבקר עשוי לחשוב כי זה נחוץ לתקשר עניינים מסוג זה בפסקת עניין אחר.

<sup>94</sup> ר' סעיפים 16-18 בתקן ביקורת (ישראל) 570.

<sup>95</sup> ר' סעיף 15 בתקן ביקורת (ישראל) 260.

10א. במקרים בהם רואה החשבון המבקר מנוע מלפרוש מההתקשרות על אף שהשפעה האפשרית של העדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות ומספיקות עקב מגבלה בהיקף הביקורת שנכפתה על ידי ההנהלה היא בעלת השפעה נרחבת (pervasive),<sup>96</sup> רואה החשבון המבקר עשוי לסבור כי היא זה נחוץ לכלול פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר שתסביר מדוע מנוע רואה החשבון המבקר לפרוש מההתקשרות.

רלוונטי להבנה של המשתמשים את חובות רואה החשבון המבקר או את דוח רואה החשבון המבקר

11א. הוראות חוק, רגולציה או פרקטיקה מקובלת עשויים לדרוש או לאפשר לרואה החשבון המבקר להרחיב בנוגע לעניינים המספקים הסבר נוסף בדבר חובות רואה החשבון המבקר בביקורת הדוחות הכספיים או ביחס לדוח רואה החשבון המבקר עליהם. כאשר פסקת עניין אחר כוללת יותר מעניין אחד ולפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, יהיה זה מועיל לעשות שימוש בכותרת משנה נפרדת לכל עניין, לצורך הבנה של המשתמשים את הביקורת של רואה החשבון המבקר, את חובותיו או את דוח רואה החשבון המבקר.

12א. פסקת עניין אחר אינה עוסקת בנסיבות בהן על רואה החשבון המבקר מוטלות חובות דיווח אחרות אשר באות בנוסף לחובות רואה החשבון המבקר במסגרת תקני הביקורת (ראה פסקת חובות דיווח אחרות בתקן ביקורת (ישראל) 700<sup>97</sup>), או כאשר רואה החשבון המבקר התבקש לבצע ולדווח על נהלים נוספים ספציפיים, או לתת חוות דעת על עניינים ספציפיים.

דיווח על יותר ממערכת אחת של דוחות כספיים

13א. ישות רשאית לערוך מערכת אחת של דוחות כספיים בהתאם למסגרת כללית מסוימת לדיווח כספי (למשל, כללי חשבונאות מקובלים בישראל) ומערכת נוספת של דוחות כספיים בהתאם למסגרת כללית אחרת לדיווח כספי (למשל, תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)), ולהתקשר עם רואה החשבון המבקר לצורך מתן דיווח על שתי המערכות של הדוחות הכספיים. אם רואה החשבון המבקר קבע כי שתי המסגרות הן מקובלות בנסיבות הקיימות, עשוי רואה החשבון המבקר לכלול פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר, המתייחסת לעובדה שמערכת נוספת של דוחות כספיים הוכנה על ידי אותה ישות בהתאם למסגרת כללית אחרת לדיווח כספי, וכי רואה החשבון המבקר נתן דוח על דוחות כספיים אלו.

הגבלה על הפצה או שימוש בדוח רואה החשבון המבקר

---

<sup>96</sup> ר' סעיף 13(ב)(2) לתקן ביקורת (ישראל) 705 בקשר למקרים אלה.

<sup>97</sup> ר' סעיפים 43-44 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

14א. דוחות כספיים שנערכו למטרה מסוימת עשויים להיות ערוכים בהתאם למסגרת כללית לדיווח כספי מאחר שהמשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים קבעו כי דוחות כספיים אלו עונים על צורכי המידע הכספי שלהם. מכיוון שדוח רואה החשבון המבקר מיועד למשתמשים ספציפיים, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור, בהתאם לנסיבות, כי זה נחוץ לכלול פסקת עניין אחר, המציינת כי דוח רואה החשבון המבקר מיועד רק למשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים ואין להפיצו לגורמים אחרים או לעשות בו שימוש על ידי גורמים אחרים.

#### *הכללת פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר*

15א. התוכן של פסקת עניין אחר משקף בבירור כי אין צורך להציג ואין צורך שינתן ביטוי (הצגה או גילוי) בדוחות הכספיים בנוגע לאותו עניין אחר. פסקת עניין אחר אינה כוללת מידע שאסור לרואה החשבון המבקר למסור על פי הוראות חוק, רגולציה או תקנים מקצועיים אחרים, לדוגמה, כללי אתיקה הנוגעים לסודיות המידע. פסקת עניין אחר גם אינה כוללת מידע שההנהלה נדרשת למסור בעצמה.

#### **מיקום פסקאות הדגש עניין ופסקאות עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר (ר') סעיפים 9,11**

16א. מיקום פסקת הדגש עניין או פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר תלוי באופי המידע שיש לתקשר, ובשיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר באשר לחשיבות היחסית של מידע זה למשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים בהשוואה לאלמנטים אחרים שיש לדווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700. הדוגמאות להלן ממחישות את שיקולי הדעת ביחס למיקום פסקאות הדגש עניין ועניין אחר:

#### *פסקאות הדגש עניין*

- כאשר פסקת הדגש עניין מתייחסת למסגרת הדיווח הכספי המתאימה, לרבות נסיבות בהן רואה החשבון המבקר קובע כי מסגרת הדיווח הכספי הקבועה איננה מקובלת אילולא נקבע בהוראות חוק או רגולציה, רואה החשבון המבקר עשוי לשקול כי יהא זה נחוץ למקם את הפסקה מיד לאחר פסקת הבסיס לחוות הדעת על מנת לקשר אותה לדוח רואה החשבון המבקר.
- כאשר מוצגת פסקת עניין מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ניתן להציג את פסקת הדגש עניין לפני או לאחר פסקת עניין מפתח בביקורת, בהתאם לשיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר באשר לחשיבותו היחסית של המידע הכלול בפסקת הדגש עניין. רואה החשבון המבקר עשוי גם להוסיף מלל נוסף לכותרת "הדגש עניין", כגון "הדגש עניין - אירוע לאחר תאריך המאזן", על מנת להפריד את פסקת הדגש עניין מהעניינים הספציפיים המתוארים בפסקת עניין מפתח בביקורת.

פסקאות עניין אחר

- כאשר מוצגת פסקת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר ופסקת עניין אחר גם נחשבת כנחוצה, רואה החשבון המבקר עשוי להוסיף מלל נוסף לכותרת "עניין אחר", כגון "עניין אחר - היקף הביקורת", על מנת להפריד את פסקת העניין האחר מהעניינים הספציפיים המתוארים בפסקת ענייני מפתח בביקורת.

- [דוגמה זו אינה בשימוש].

- [דוגמה זו אינה בשימוש].

א17. נספח 3 כולל הדגמה לקשר בין פסקת ענייני מפתח בביקורת, פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר כאשר כולם מוצגים בדוח רואה החשבון המבקר. הדגמה לדוח בנספח 4 כוללת פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר בישויות שאינן רשומות וכוללת חוות דעת מסויגת וכן לא תוקשרו ענייני מפתח בביקורת.

**תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי (ר' סעיף 12)**

א18. התקשורת הנדרשת בסעיף 12 בקשר לכוונת רואה החשבון המבקר להדגיש עניינים ספציפיים בדוח רואה החשבון המבקר, מאפשרת ליידע את המופקדים על ממשל תאגידי על האופי של כל העניינים הספציפיים אשר בכוונתו להדגיש, ולאפשר להם לקבל הבהרה נוספת מרואה החשבון המבקר כאשר הדבר נחוץ. כאשר הכללת פסקת עניין אחר בעניין מסוים בדוח רואה החשבון המבקר חוזרת בהתקשרות עוקבת, עשוי רואה החשבון המבקר לקבוע כי אין צורך לתקשר שוב את פסקת העניין האחר בכל התקשרות, אלא אם התקשורת נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה.

**נספח 1: תקן ביקורת הכולל דרישה לפסקת הדגש עניין (ר' סעיפים 4, א4)**

נספח זה כולל פסקה בתקן ביקורת אחר הדורשת מרואה החשבון המבקר, בנסיבות מסוימות, לכלול פסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר. פסקה זו אינה מהווה תחליף לבחינת דרישות, הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים בתקני הביקורת.

- תקן ביקורת (ישראל) 560, אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר – סעיפים 12(ב) ו-16

## **נספח 2: רשימה של תקני ביקורת הכוללים דרישות לפסקאות עניין אחר (ר' סעיף 4)**

נספח זה כולל פסקאות בתקני ביקורת אחרים הדורשות מרואה החשבון המבקר בנסיבות מסוימות לכלול פסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר. הרשימה אינה מהווה תחליף לבחינת דרישות, הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים בתקני הביקורת.

- תקן ביקורת (ישראל) 560, *אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר* – סעיף 12(ב) ו-16
- תקן ביקורת (ישראל) 710, *התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים* – סעיף 12

נספח 3: הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר הכולל פיסקת ענייני מפתח בביקורת, פיסקת הדגש עניין ופיסקת עניין אחר (ר' סעיף 17א)

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים של ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה בדוחותיה הכספיים, שאינם מאוחדים.
- הדוחות הכספיים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד היא נאותה על סמך ראיות הביקורת שהושגו.
- 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.
- בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר, פרצה שריפה במפעל של הישות, אשר ניתן בגינה גילוי על ידי הישות כאירוע לאחר תאריך הדוחות הכספיים. לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, העניין הוא בעל חשיבות כזו שהוא בבסיס הבנת הדוחות הכספיים על ידי המשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים. העניין איננו עניין מפתח בביקורת לתקופה השוטפת
- ענייני מפתח בביקורת תוקשרו בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- מוצגים מספרי השוואה, והדוחות הכספיים לתקופה הקודמת בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר אחר.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-8א בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 הדעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוחות על המצב הכספי לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1, ואת הדוחות על הרווח הכולל, על השינויים בהון ועל תזרימי המזומנים לכל אחת משתי השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20x2 ו-20x1 ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משתי השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20x2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>98</sup> ולהוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.

### בסיס לחוות הדעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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.

### הדגש עניין - השפעות של פריצת שריפה

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור X בדוחות הכספיים, המתאר את ההשפעות של שריפה במתקני הייצור של החברה. חוות דעתנו אינה כוללת שינוי מהנוסח האחד בנוגע לעניין זה.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים

---

<sup>98</sup> 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.

בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

### עניין אחר

הדוחות הכספיים של החברה לשנה שהסתיימה ב 31 בדצמבר 20x0, בוקרו על ידי רואה חשבון מבקר אחר אשר הדוח שלו עליהם מיום 31 במרס 20x1 כלל חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד.

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>99</sup>

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה דוגמה 1 בתקן ביקורת (ישראל) 700]

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה דוגמה 1 בתקן ביקורת (ישראל) 700]

שותף ההתקשרות של הביקורת נשוא דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הוא [שם].

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

---

<sup>99</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-[שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים

נספח 4: הדגמה של דוח רואה החשבון המבקר המכיל חוות דעת מסויגת עקב סטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה וכוללת פסקת הדגש עניין (ר' סעיף א8)

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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).
- סטייה ממסגרת הדיווח הכספי המתאימה הביא את רואה החשבון המבקר למסקנה כי יש לתת חוות דעת מסויגת.
- 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.
- בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר, פרצה שריפה במפעל של הישות, אשר ניתן בגינה גילוי על ידי הישות כאירוע לאחר תאריך הדוחות הכספיים. לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, העניין הוא בעל חשיבות כזו שהוא בבסיס הבנת הדוחות הכספיים על ידי המשתמשים שעבורם מיועדים הדוחות הכספיים.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקן ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, א1-א8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 (מתוקן 2021) 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 מסויגת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>100</sup>, על השינויים בהון העצמי<sup>101</sup> ועל תזרימי המזומנים לשנה<sup>102</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, פרט להשפעות של העניין המתואר בפסקת הבסיס לחוות דעת מסויגת בדוח שלנו, הדוחות הכספיים המוצגים 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 לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

### בסיס לחוות דעת מסויגת

ניירות ערך סחירים לזמן קצר של החברה מוצגים בדוח על המצב הכספי בסך – xxx ש"ח. ההנהלה לא הציגה את ניירות הערך לפי שווי הוגן אלא לפי עלות, כנדרש לפי כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP). מרישומי החברה עולה כי אילו ההנהלה הייתה מציגה את ניירות הערך הסחירים לפי שווי הוגן, החברה הייתה מכירה בהפסד בסכום של xxx ש"ח בדוח על הרווח הכולל לאותה שנה. היתרה של ניירות הערך בדוח על המצב הכספי ליום 31 בדצמבר 20x2 הייתה קטנה באותו סכום, ומיסים על הכנסה, הרווח הנקי וההון העצמי היו קטנים ב- xxx ש"ח xxx ש"ח ו- xxx ש"ח בהתאמה.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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

---

<sup>100</sup> כאשר דוח רווח והפסד אינו מוצג בנפרד מהדוח על הרווח הכולל, המלים "דוח רווח והפסד" תימחנה (ר' סעיף 61 בתקן חשבונאות מספר 34 או סעיף 10A בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1, לפי העניין).

<sup>101</sup> 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.

<sup>102</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

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.

### **הדגש עניין**

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור X בדוחות הכספיים, המתאר את ההשפעות של שריפה במתקני הייצור של החברה. חוות דעתנו אינה כוללת שינוי מהנוסח האחיד בנוגע לעניין זה.

### **חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>103</sup>**

*[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה דוגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]*

### **חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

*[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה דוגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]*

*[חתימה בשם הפירמה]*

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

*[תאריך]*

---

<sup>103</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-49 לתקן ביקורת (ישראל) 700, יש לשנות את שם הפיסקה ל-חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-[שם הגוף האחראי על הפיקוח] לדוחות הכספיים

## נספח ד'

# 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) 700 (מתוקן 2023)

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

### 1. מילון מונחים (Glossary of Terms):

1.1 לאחר הגדרת "דוחות כספיים" בסעיף 3 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

#### 4. דוחות כספיים למטרה כללית

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 700, סעיף 7

דוחות כספיים המוכנים בהתאם למסגרת למטרה כללית.

1.2 לאחר הגדרת "הצהרות בכתב" בסעיף 14 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

#### 16. חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד (modified)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 705, סעיף 5

חוות דעת מהסוגים להלן - חוות דעת מסוייגת, חוות דעת שלילית או הימנעות ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים.

#### 17. חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 700, סעיף 7

חוות דעת הניתנת על ידי רואה החשבון המבקר כאשר רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי הדוחות הכספיים הוכנו, מכל

הבחיינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה.<sup>104</sup>

1.3 לאחר הגדרת "מהותיות לצרכי ביצוע הביקורת" בסעיף 19 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

**23. מידע נוסף**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 700, סעיף 7

מידע המוצג עם הדוחות הכספיים ואינו נדרש על פי מסגרת הדיווח הכספי המתאימה. בדרך כלל מידע נוסף נכלל כנספח לדוחות הכספיים.<sup>105</sup> מידע נוסף הוא אינו מידע אחר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 720.

1.4 לאחר הגדרת "מסגרת דיווח כספי מתאימה" בסעיף 22 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

**27. מסגרת למטרה כללית**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 700, סעיף 7

מסגרת דיווח כספי המיועדת לתת מענה לצורכי המידע הפיננסי הנפוצים של מגוון רחב של משתמשים. מסגרת הדיווח הכספי עשויה להיות מסגרת של הצגה נאותה או מסגרת של קיום הוראות.

המונח "מסגרת של הצגה נאותה" הוגדר בסעיף 13(ט) בתקן ביקורת (ישראל) 200 והמונח "מסגרת של קיום הוראות" הוגדר בסעיף 13(י) לתקן ביקורת (ישראל) 200.

1.5 לאחר הגדרת "ניטור" בסעיף 25 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

**31. נרחבת (pervasive)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 705, סעיף 5

מונח המשמש, בהקשר של הצגות מוטעות, לתיאור השפעות של הצגות מוטעות על הדוחות הכספיים או השפעות אפשריות של הצגות מוטעות על הדוחות הכספיים, אם בכלל, אשר אינן מתגלות בשל היעדר יכולת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. השפעות נרחבות על

---

<sup>104</sup> ר' סעיף 13(ט), בתקן ביקורת (ישראל) 200 בדבר "מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל".

<sup>105</sup> דוגמה למידע נוסף היא נספח לדוחות כספיים הכולל נתונים כספיים נומינליים.

הדוחות הכספיים הן אלו אשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר:

- (iv) אינן מוגבלות לרכיבים, לסעיפים או לפריטים ספציפיים של הדוחות הכספיים;
- (v) במידה והן מוגבלות לרכיבים, לסעיפים או לפריטים ספציפיים של הדוחות הכספיים, הן מייצגות או עשויות לייצג חלק ניכר של הדוחות הכספיים; או
- (vi) בהתייחס לגילויים, הן מהוות יסוד (fundamental) להבנתם של המשתמשים את הדוחות הכספיים.

1.6 בהגדרת "סוקר בקרת איכות של התקשרות" בסעיף 27:

**סוקר בקרת איכות של התקשרות** (Engagement quality control reviewer) **שגיאה! הסימניה אינה מוגדרת.**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 220, סעיף 7; תקן בקרת איכות (ישראל) 1, סעיף 7

שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת<sup>106</sup>, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות נאותים ומספיקים מספיקים-נאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח.

1.7 לאחר הגדרת "פירמה ברשת" בסעיף 37 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

**44. פסקת הדגש עניין (Emphasis of Matter paragraph)**

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 706, סעיף 7

פסקה הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר, המתייחסת לעניין שהוצג באופן נאות, או שניתן בגינו גילוי נאות בדוחות הכספיים, אשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא בעל חשיבות כזו

---

<sup>106</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(יא)



שהיא יסודית (fundamental) להבנה של המשתמשים את הדוחות הכספיים.

1.8 לאחר הגדרת "פירמה ברשת" בסעיף 37 תתווסף ההגדרה בנוסח כלהלן:

45. פסקת עניין אחר (Other Matter paragraph)

מקור: תקן ביקורת (ישראל) 706, סעיף 7

פסקה הכלולה בדוח רואה החשבון המבקר המתייחסת לעניין אשר לא נדרש לתת לו ביטוי (הצגה או גילוי) בדוחות הכספיים, ואשר לפי שיקול דעתו המקצועי של רואה החשבון המבקר, הוא רלוונטי להבנה של המשתמשים את הביקורת של רואה החשבון המבקר, את חובותיו או את דוח רואה החשבון המבקר.

1.9 מספור ההגדרות הקיימות הותאמו בהתאם לשינויים לעיל.

2. **תקן בקרת איכות (ישראל) 1** בדבר בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים:

2.1 בסעיף 7 (יג):

**סוקר בקרת איכות של התקשרות (Engagement quality control reviewer - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי הכשרה הולמת<sup>107</sup>, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות נאותים ומספיקים משפיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח הדוח.**

2.2 בסעיף 14:

על הפירמה לקבוע מדיניות ונהלים כך שכל אדם שימונה (או אנשים שימונו) על ידי השותף המנהל של הפירמה או על ידי ההנהלה הבכירה של הפירמה להיות אחראי (או אחראים) על תפעול מערכת בקרת האיכות, יהיה בעל ניסיון ויכולות נאותים ומספיקים משפיקים

---

<sup>107</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(יא)

דראגייס וכן בעל הסמכויות הנדרשות על מנת שיוכל לבצע את תפקידו כאחראי על תפעול מערכת בקרת האיכות.

2.3 בסעיף 37 (ג):

לדרוש שהאחריות על תהליך הניטור תוטל על שותף או שותפים או אנשים אחרים בעלי ניסיון וסמכות נאותים ומספיקים-מספיקים דראגייס בפירמה כדי לקחת על עצמם אחריות זו.

3. **תקן ביקורת (ישראל) 200** בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל:

3.1 בתוכן עניינים בתת כותרת הוראות:

ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת וסיכון ביקורת

3.2 בתוכן עניינים בתת כותרת הנחיות יישום ודברי הסבר אחרים:

ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת וסיכון ביקורת

3.3 בסעיף 5:

תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר, כבסיס לחוות דעתו, להשיג **מידה סבירה של ביטחון**<sup>108</sup> שאין בדוחות הכספיים בכללותם **הצגה מוטעית**<sup>109</sup> מהותית, בין עקב טעות ובין עקב תרמית. מידה סבירה של ביטחון הינה רמה גבוהה של בטחון. רמה כזו מושגת כאשר רואה החשבון המבקר השיג **ראיות ביקורת**<sup>110</sup> נאותות במידה מספקת כדי להפחית את **סיכון הביקורת**<sup>111</sup> לרמה נמוכה קבילה...

3.4 בסעיף 7 בבולט השני:

ישיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי השאלה אם קיימות הצגות מוטעות מהותית, וזאת באמצעות תכנון ומתן מענה הולם לסיכונים שהוערכו.

3.5 בכותרת לפני סעיף 17:

**ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת וסיכון ביקורת**

3.6 בסעיף 17:

על מנת להשיג מידה סבירה של ביטחון, על רואה החשבון המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת להקטין את

<sup>108</sup> ר' הגדרה בסעיף 13(ו).

<sup>109</sup> ר' הגדרה בסעיף 13(ה).

<sup>110</sup> ר' הגדרה בסעיף 13(ט).

<sup>111</sup> ר' הגדרה בסעיף 13(יב).

סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר להסיק מסקנות סבירות שעליהן תתבסס חוות דעתו. (ר' סעיפים 28א-52)

3.7 בסעיף 21 (ב):  
להעריך אם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. (ר' סעיף 71א)

3.8 בסעיף 24:  
אם מטרה בתקן ביקורת רלוונטי אינה ניתנת להשגה, על רואה החשבון המבקר להעריך האם הדבר מונע ממנו להשיג את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר ולכן נדרש ממנו, בהתאם לתקני הביקורת, לתת חוות דעת בנוסף השונה-הכוללת שינוי מהנוסח האחיד...

3.9 בסעיף 23א בבולט השלישי:  
הערכה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ואם נדרשים נהלים נוספים על מנת להשיג את המטרות של תקני הביקורת, ועל ידי כך את המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר.

3.10 בסעיף 27א:  
יש להפעיל שיקול דעת מקצועי לאורך כל הביקורת. יש גם לתעד את שיקול הדעת המקצועי באופן ראוי. בהקשר זה, רואה החשבון המבקר נדרש להכין תיעוד ביקורת שיהיה נאות במידה מספקת ~~מספיק~~ כדי לאפשר לרואה חשבון מבקר בעל ניסיון, שאין לו קשר קודם לביקורת, להבין את שיקול הדעת המקצועי המשמעותי שהופעל בהסקת מסקנות לגבי עניינים משמעותיים שעלו במהלך הביקורת<sup>112</sup>. אין להשתמש בשיקול דעת מקצועי כהצדקה להחלטות שאינן נתמכות בדרך אחרת על ידי העובדות והנסיבות של ההתקשרות או על ידי ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

3.11 בכותרת לאחר סעיף 27א:  
**ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת וסיכון ביקורת** (ר' סעיפים 5 ו-17)

3.12 בסעיף 31א:  
השאלה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כדי להפחית את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה, ועל ידי כך לאפשר לרואה החשבון המבקר להסיק מסקנות סבירות שעליהן תבוסס

<sup>112</sup> ר' סעיף 8, בתקן ביקורת (ישראל) 230 "תיעוד ביקורת"<sup>7</sup>, סעיף 8-8.

חוות דעתו, הינה עניין של שיקול דעת מקצועי. תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר "ראיות ביקורת" ותקני ביקורת רלוונטיים אחרים קובעים הוראות נוספות ומספקים הנחיות נוספות ליישום לאורך כל הביקורת בהתייחס לשיקולי רואה החשבון המבקר בהשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

3.13 בסעיף א63 :

סיכונים להצגה מוטעית מהותית ברמת המצג מוערכים כדי לקבוע את האופי, העיתוי, וההיקף של נהלי ביקורת הנחוצים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. ראיות ביקורת אלה מאפשרות לרואה החשבון המבקר לתת חוות דעת על הדוחות הכספיים ברמה נמוכה קבילה של סיכון ביקורת. רואי חשבון מבקרים משתמשים בגישות שונות על מנת להשיג את המטרה של הערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית.

3.14 בהערת שוליים מספר 38 לסעיף א64 :

ר' תקן ביקורת (ישראל) 540 בדבר "ביקורת אומדנים בחשבונאות".

ר' תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים", סעיף 12.

3.15 בכותרת לפני סעיף א71 :

שימוש במטרות להערכה אם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת (ר' סעיף 21(ב))

3.16 בסעיף א71 :

רואה החשבון המבקר נדרש להתייחס למטרות על מנת להעריך אם הושגו ראיות ביקורת נאותות ומספיקות בהקשר של המטרות הראשיות של רואה החשבון המבקר. אם כתוצאה מהערכה זו רואה החשבון המבקר מסיק שראיות הביקורת אינן נאותות, הוא יכול לנקוט באחת או יותר מהגישות שלהלן על מנת לקיים את הוראות סעיף 21(ב) :

... כאשר אף אחת מהגישות האמורות לעיל אינה צפויה להיות מעשית או אפשרית בנסיבות העניין, רואה החשבון המבקר לא יהיה מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת והוא נדרש על פי תקני הביקורת לקבוע את השפעת מצב זה על דוח רואה החשבון המבקר.

3.17 בהערת שוליים מספר 41 לסעיף א73 :

ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" סעיפים 18.2, 20, 22.2, 22.4, וכן בנספח המצורף לאותו תקן "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", סעיף 13.

3.18 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת  
2020-2, 2021-1, 2023-1, 2023-3.

4. **תקן ביקורת (ישראל) 210** בדבר מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות  
כספיים :

4.1 בסעיף 6 (יב.1) :

כאשר המבקר מחויב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו :  
העובדה שחובת המבקר לתקשר בדוח שלו ענייני מפתח בביקורת בהתאם  
לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח  
רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי";

כאשר המבקר אינו מחויב לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח שלו: 113  
העובדה כי המבקר עשוי להחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח  
בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה כזה יהיה עליו לעשות זאת  
בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת  
בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי";

4.2 בסעיף 1.8 א.:

בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, חובתנו לתקשר בדוח רואה החשבון  
המבקר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701  
בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר  
הבלתי תלוי".

לחלופין – כאשר המבקר אינו מחוייב לתקשר ענייני מפתח בביקורת  
בדוח שלו :

בנוסף לאמור בסעיף 1.8 לעיל, אנו עשויים להחליט מסיבות שונות  
לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר, ובמקרה  
כזה יהיה עלינו לעשות זאת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר  
"תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר בלתי  
תלוי".

5. **תקן ביקורת (ישראל) 220** בדבר בקרת איכות על ביקורת דוחות כספיים :

5.1 בסעיף 7 (ג) :

**סוקר בקרת איכות של התקשרות של התקשרות (Engagement quality control**  
**reviewer - שותף, אדם אחר בפירמה או אדם חיצוני לפירמה, בעלי**  
**הכשרה הולמת**<sup>114</sup>, או צוות המורכב מאנשים כאלה, שאף אחד מהם  
אינו חלק מצוות ההתקשרות, ואשר הם בעלי ניסיון וסמכות נאותים

<sup>113</sup> במקרים המפורטים בסעיף 5 לתקן ביקורת (ישראל) 701.

<sup>114</sup> ר' הגדרה בסעיף 7(טז).

ומספיקים מספיקים ונאותים על מנת להעריך באופן אובייקטיבי את שיקולי הדעת המשמעותיים שהפעיל צוות ההתקשרות ואת המסקנות שהוא גיבש לגבי ניסוח דוח רואה החשבון המבקר.

5.2 בסעיף 17:

בתאריך דוח רואה החשבון המבקר או לפניו, על שותף ההתקשרות להניח את דעתו, באמצעות סקירה (review) של תיעוד הביקורת ודיונים עם צוות ההתקשרות, שהושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת התומכות במסקנות שגובשו ובדוח רואה החשבון המבקר העומד להינתן. (ר' סעיפים 18א-20)

5.3 בסעיף 17א בבולט השישי:

• הראיות שהושגו הן נאותות ומספיקות על מנת לתמוך בדוח רואה החשבון המבקר; וכן

5.4 בסעיף 23א:

תקני הביקורת דורשים כי דוח רואה החשבון המבקר יתוארך למועד שאינו מוקדם מהמועד שבו רואה החשבון המבקר השיג ראיות נאותות במידה מספקת שעליהן תתבסס חוות דעתו על הדוחות הכספיים<sup>115</sup>. בהתקשרויות המפורטות בסעיף 19, סקירת בקרת איכות של ההתקשרות מסייעת לרואה החשבון המבקר להחליט אם הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

5.5 בסעיף 28א:

כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, המסקנות שגובשו על ידי צוות ההתקשרות בניסוח דוח רואה החשבון המבקר כוללות קביעה של:

- ענייני המפתח בביקורת שיש לכלול בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי;
- ענייני המפתח בביקורת שלא יתוקשרו בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי בהתאם לסעיף 14 בתקן ביקורת (ישראל) 701, אם ישנם כאלה; וכן
- ככל שרלוונטי, בהתאם לעובדות ולנסיבות של הישות ושל הביקורת, שאין ענייני מפתח בביקורת לתקשר בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.

5.6 בסעיף 1:

תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 2-2020 ותוקן על ידי עדכוני ביקורת 1-2021, 1-2022, 3-2023.

6. **תקן ביקורת (ישראל) 230** בדבר תיעוד ביקורת:

<sup>115</sup> ר' סעיף 49, בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

- 6.1 בסעיף 5 (א) :  
עדות נאותה ומספיקה ~~מספקת ונאותה~~ לבסיס דוח רואה החשבון המבקר ; וכן
- 6.2 בסעיף 1א :  
עריכת תיעוד ביקורת נאות ומספיק ~~מספק ונאות~~ במועד מסייעת לשיפור איכות הביקורת ומאפשרת סקירה והערכה אפקטיבית של ראיות הביקורת והמסקנות שהוסקו לפיהן לפני גיבוש דוח רואה החשבון המבקר. תיעוד הנערך לאחר ביצוע עבודת הביקורת סביר שיהיה פחות מדויק מאשר תיעוד הנערך בזמן ביצוע העבודה כאמור.
- 6.3 בסעיף 7א :  
...דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד מעיד על כך שרואה החשבון המבקר עמד בדרישה להביע חוות דעת שלא הכוללת שינוי ~~במהנוסח האחיד~~ בנסיבות המפורטות בתקני הביקורת.
- 6.4 בסעיף 8א :  
...ממצאים היכולים לגרום להכללת ~~לשינוי מהנוסח האחיד~~ של חוות דעת רואה החשבון המבקר שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי או להכללת פיסקת הדגש עניין בדוח רואה החשבון המבקר.
- 6.5 בהערת שוליים מספר 3 לסעיף 10א :  
ר' תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".
- 6.6 בסעיף 19א(ב) :  
• קיימת התניה והתנאי לא מתקיים (לדוגמא, הדרישה לכלול שינוי מהנוסח האחיד של בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי בשל חוסר יכולת לקבל ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ~~מספיקות ונאותות~~, בעוד שלמעשה לא קיים חוסר יכולת כאמור).
- 6.7 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-3.
7. תקן ביקורת (ישראל) 240 בדבר אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים :

- 7.1 בסעיף 89 :
- ... תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת ההשפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת" ותקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", מספקים הנחיות בדבר ההערכה והטיפול בהצגות מוטעות וההשפעה מכך על דוח רואה החשבון המבקר.
- 7.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :
- לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-1, 2023-3.
8. **תקן ביקורת (ישראל) 250** בדבר התייחסות להוראות חוק ורגולציה במסגרת ביקורת של דוחות כספיים :
- 8.1 בסעיף 7 :
- תקן ביקורת זה קובע הוראות נפרדות עבור כל אחת מהקטגוריות האמורות של הוראות חוק ורגולציה. ביחס לקטגוריה א' הנזכרת בסעיף 6(א), אחריותו של רואה החשבון המבקר הינה להשיג ~~מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לסכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים אשר נקבעים מכוח אותן הוראות חוק ורגולציה (ר' סעיף 14)...
- 8.2 בסעיף 11(א) :
- להשיג ~~מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה, שמזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים (קטגוריה א'); ;
- 8.3 בסעיף 14 :
- על רואה החשבון המבקר להשיג ~~מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע לקיום הוראות חוק ורגולציה המזוהות בדרך כלל כבעלות השפעה ישירה על קביעתם של סכומים וגילויים מהותיים בדוחות הכספיים (קטגוריה א' כמשמעותה בסעיף 6(א) לעיל). (ראה: סעיף 12)
- 8.4 בסעיף 21 :
- אם לא ניתן להשיג מידע מספיק לגבי חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה של היעדר ~~מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על חוות דעתו.



8.5 בסעיף 22:

... בבואו להחליט אם פרישה מההתקשרות היא בלתי נמנעת, עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה החשבון המבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת. (ראה: סעיפים 23א - 25)

8.6 בסעיף 26:

אם רואה החשבון המבקר מסיק כי הזיהוי או החשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה הינו בעל השפעה מהותית על הדוחות הכספיים, והדבר לא קיבל ביטוי מספק בדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת מסויגת או שלילית על הדוחות הכספיים, בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי"<sup>116</sup>.

8.7 בסעיף 27:

אם הדירקטוריון או ההנהלה מונעים מרואה החשבון המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת להעריך אם התרחש, או סביר שהתרחש, אי קיום הוראות חוק ורגולציה אשר עשוי להיות מהותי לדוחות הכספיים, על רואה החשבון המבקר לתת חוות דעת מסויגת או להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים בשל הגבלה בהיקף הביקורת, בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי"<sup>117</sup>.

8.8 בסעיף 28:

אם אין ביכולתו של רואה החשבון המבקר לקבוע האם התרחש אי קיום הוראות חוק ורגולציה בשל מגבלות הנובעות מהנסיבות ושלא נגרמו על ידי הדירקטוריון ו/או ההנהלה, על רואה החשבון המבקר להעריך את ההשפעה על חוות דעתו, בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח

<sup>116</sup> ר' סעיפים 7-8, בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד", סעיפים 148.4 ו-149.11. "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

<sup>117</sup> ר' סעיפים 7 ו-9, בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד", סעיפים 18.2 ו-20.12. "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

האחיד" שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר  
הבלתי תלוי".

8.9 בסעיף א5 :

...בנסיבות כאמור, סעיף 8.5 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר  
"הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות  
כספיים" "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים" קובע את  
האופן שבו דרישות כאמור יקבלו ביטוי בדוח רואה החשבון המבקר.

8.10 בהערת שוליים 17 לסעיף א12 :

חובתו של רואה החשבון המבקר להביע דעה על הדוחות הכספיים של  
ישות אין פירושה שמחובתו לקבוע האם הישות עמדה מכל הבחינות  
בהוראות חוק ורגולציה רלוונטיות. לדוגמה, בכל הנוגע לחקיקה  
בתחום המס, רואה החשבון המבקר צריך להשיג ראיות נאותות  
במידה מספקת אשר ישיגו מידה סבירה של בטחון שהסכומים  
הכלולים בדוחות הכספיים ביחס למיסים אינם מוטעים באופן  
מהותי.

8.11 בסעיף א16 :

ההשפעה של הוראות חוק ורגולציה על הדוחות הכספיים עשויה  
להיות שונה בין מקרה אחד למשנהו. לפיכך, הצהרות בכתב מספקות  
ראיות ביקורת נחוצות לגבי ידיעתם של הדירקטוריון וההנהלה על  
זיהוי או חשד לאי קיום הוראות חוק ורגולציה, אשר השלכותיהם  
עשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים. עם זאת,  
הצהרות בכתב אינן מספקות כשלעצמן מידה מספקת של ראיות  
ביקורת נאותות במידה מספקת, ולפיכך, קבלתן אינה משפיעה על  
אופיין והיקפן של ראיות ביקורת אחרות שרואה החשבון המבקר  
נדרש להשיג.

8.12 בסעיף א25 :

... בבואו להחליט אם פרישה מההתקשרות היא בלתי נמנעת, עשוי  
רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. תקן ביקורת (ישראל) 705  
בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" קובע  
כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר  
מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע,  
כאשר הנסיבות מחייבות זאת<sup>118</sup>...

<sup>118</sup> ד' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד", סעיף

8.13 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת  
2020-2, 2021-1, 2023-3.

9. **תקן ביקורת (ישראל) 260** (מתוקן 2021) בדבר תקשורת עם המופקדים על ממשל  
תאגידי :

9.1 בסעיף 22 :

על רואה החשבון המבקר להעריך אם התקשורת הדו-צדדית בינו ובין  
המופקדים על ממשל תאגידי הייתה הולמת למטרת הביקורת. אם  
היא לא הייתה הולמת, על רואה החשבון המבקר להעריך את  
ההשפעה, אם בכלל, על הערכת רואה החשבון המבקר את הסיכונים  
להצגה מוטעית מהותית ועל יכולתו להשיג ראיות ביקורת נאותות  
במידה מספקת, ועליו לנקוט בפעולות מתאימות. (ר' סעיפים א-47, 51א – 53א)

9.2 בסעיף 9א :

• כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 119,701<sup>119</sup> חובות רואה החשבון  
המבקר לקבוע ולתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה  
החשבון המבקר הבלתי תלוי.

9.3 בסעיף 15א :

על אף שתקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי יכולה לסייע  
לרואה החשבון המבקר לתכנן את ההיקף והעיתוי של הביקורת, היא  
אינה משנה את אחריותו הבלעדית של רואה החשבון המבקר לקבוע  
את האסטרטגיה הכוללת של הביקורת ואת תוכנית הביקורת, לרבות  
האופי, העיתוי וההיקף של נהלים הנחוצים להשגת ראיות ביקורת  
נאותות במידה מספקת.

9.4 בסעיף 21א :

• מאמץ ניכר בלתי צפוי שנדרש להשגת ראיות ביקורת נאותות  
במידה מספקת.

---

<sup>119</sup> תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר  
הבלתי תלוי".

... בנסיבות מסוימות, קשיים כאלו עלולים להוות הגבלה בביקורת שתוביל לחוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד. לשינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.<sup>120</sup>

9.5 בסעיף 24א :

- רואה החשבון המבקר צופה כי ייתן חוות דעת הכוללת שינוי מהנוסח האחיד בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705.121
- פסקה בקשר לספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים – העסק החי אמורה להיכלל בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570
- רואה החשבון המבקר רואה כנחוץ לכלול פסקת הדגש עניין או פסקת הפניית תשומת לב עניין אחר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 706705<sup>122</sup> או שהוא נדרש לעשות זאת בהתאם לתקני ביקורת אחרים.

9.6 בסעיף 47א :

האם דיון בעניין ייכלל בדוח רואה החשבון המבקר. לדוגמה, כאשר מתוקשרים ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, רואה החשבון המבקר עשוי לראות כנחוץ לתקשר בכתב לגבי העניינים שנקבעו כענייני מפתח בביקורת.

9.7 בסעיף 49א :

כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, רואה החשבון המבקר עשוי לתקשר דעות מקדמיות בנוגע לענייני מפתח בביקורת בעת הדיון בהיקף ובעיתוי המתוכננים של הביקורת (ר' סעיף 13א); רואה החשבון המבקר עשוי גם לקיים תקשורות תכופות יותר על מנת לדון עוד בעניינים כאלו כאשר הוא מתקשר ממצאים או סוגיות משמעותיים העולים מהביקורת, לרבות העניינים המתוכננים להיכלל כענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.

---

<sup>120</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינויים מהנוסח האחיד".  
"שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

<sup>121</sup> ר' סעיף 24 30 בתקן ביקורת (ישראל) 705.

<sup>122</sup> ר' סעיף 24 12 בתקן ביקורת (ישראל) 706 705, "פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר".

- 9.8 בסעיף 52א :  
... תקשורת דו-צדדית לא הולמת עלולה להצביע על סביבת בקרה בלתי מספקת, שתשפיע על הערכת רואה החשבון המבקר את הסיכונים להצגה מוטעית מהותית. כמו כן, קיים סיכון כי יתכן שרואה החשבון המבקר לא השיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים.
- 9.9 בסעיף 53א :  
• שינוי מהנוסח האחיד של בחוות דעת רואה החשבון המבקר בשל הגבלה בביקורת.
- 9.10 בנספח 1 בבולט 14 :  
תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי - סעיף 17
- 9.11 בנספח 1 לאחר בולט 14 :  
תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי" סעיפים - 12, 14, 23 ו-30.
- 9.12 בנספח 1 לאחר בולט 14 :  
תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר פסקת הדגש ענייני ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר - סעיף 12.
- 9.13 בסעיף 1 :  
תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 1-2021 ועודכנתו על ידי עדכוני ביקורת 1-2023, 3-2023.
10. **תקן ביקורת (ישראל) 315** בדבר הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית :
- 10.1 בסעיף 107 :  
... בנסיבות כאלה, ישקול המבקר את הצורך להסתייג בדוח רואה החשבון המבקר או להימנע ממתן חוות דעת, לפי העניין.<sup>123</sup> ...
- 10.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 1-2021, 1-2023, 3-2023.

---

<sup>123</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

11. **תקן ביקורת (ישראל) 320** בדבר מהותיות בתכנון ובביצוע של ביקורת:

11.1 בסעיף א1:

... רואה החשבון המבקר משיג בטחון סביר על ידי השגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת על מנת להקטין את סיכון הביקורת לרמה נמוכה קבילה. סיכון ביקורת הוא הסיכון שרואה החשבון המבקר ייתן חוות דעת בלתי ראויה אשר אינה נותנת ביטוי לכך שיש בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. סיכון ביקורת הוא פונקציה של הסיכונים להצגה מוטעית מהותית ולאי-זיהוי. מהותיות וסיכון ביקורת מובאים בחשבון לכל אורך הביקורת, ובפרט ...

... (ד) בהערכת השפעה של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים<sup>124</sup> ובגיבוש חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר.<sup>125</sup>

12. **תקן ביקורת (ישראל) 330** בדבר נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו:

12.1 בסעיף 72:

**לא השיג המבקר ראיות ביקורת נאותות ומספיקות באשר למצגים מהותיים בדוחות הכספיים, עליו לנסות להשיג ראיות ביקורת נוספות. אם המבקר לא יוכל להשיג די ראיות ביקורת נאותות ומספיקות, עליו להימנע מלהביע דעה, או להסתייג.** להנחות נוספות ראה תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר ”דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד”. ”שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי”.

12.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון 2023-3, 2020-2.

13. **תקן ביקורת (ישראל) 450** בדבר הערכת השפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת:

13.1 בסעיף א1:

בגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים, תקני הביקורת דורשים מרואה החשבון המבקר להסיק אם הושגה מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים בכללותם הצגה מוטעית מהותית. מסקנתו

<sup>124</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת השפעה של הצגות מוטעות שזוהו במהלך הביקורת".

<sup>125</sup> תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

של רואה החשבון המבקר, כפי שמנוסחת בחוות דעתו<sup>126</sup>, מביאה בחשבון את הערכתו בדבר השפעתן של הצגות מוטעות שלא תוקנו, אם קיימות, על הדוחות הכספיים. כאשר רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה, בהתאם לתקן ביקורת זה,<sup>127</sup> כי הצגות מוטעות שלא תוקנו הן מהותיות, בנפרד או במצטבר, עליו לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד". "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

### 13.2 בסעיף א13 :

... הערכה זו כוללת בחינה של ההיבטים האיכותיים של המדיניות החשבונאית של הישות ויישומה (accounting practices), לרבות סימנים להטיה אפשרית בשיקול הדעת של הדירקטוריון וההנהלה,<sup>128</sup> והיא עשויה להיות מושפעת מהבנתו של רואה החשבון המבקר את סיבותיהם של הדירקטוריון וההנהלה להימנעות מביצוע התיקונים.

### 13.3 בפסקה האחרונה בסעיף א18 :

שיקול זה לגבי הצגות מוטעות שזוהו הינו שימושי גם כאשר רואה החשבון המבקר שוקל אם ההצגה בכללותה של הדוחות הכספיים בהתאם לסעיף 13(ד) לתקן ביקורת (ישראל) 700 נפגמה על ידי הכללת מידע שאינו רלוונטי או שמעיב על הבנה ראויה של העניינים שניתן להם גילוי.

### 13.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2023-1, 2023-3.

### 14. תקן ביקורת (ישראל) 500 בדבר ראיות ביקורת :

14.1 בתוכן עניינים :

### מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת

<sup>126</sup> ד' תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים". "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

<sup>127</sup> ר' סעיפים 10-11, בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

<sup>128</sup> ר' סעיף 12, בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

14.2 בסעיף 2 :  
על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת אשר תאפשרנה להסיק מסקנות סבירות, שעליהן תבוסס חוות דעתו.

14.3 בכותרת שלפני סעיף 7 :  
מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת

14.4 בסעיף 12 :  
... למשל, אישוש מידע שהושג ממקור חיצוני לגוף המבוקר יכול להגביר את הביטחון שהמבקר שואב מהצהרה של ההנהלה. ולהיפך, כאשר ראיות ביקורת שהושגו ממקור אחד אינן עולות בקנה אחד עם אלה שהושגו ממקור אחר, יקבע המבקר אילו נהלי ביקורת נוספים יידרשו כדי לפתור את העדר העקביות.<sup>129</sup>

14.5 בסעיף 20 :  
המבקר יישם תמיד נהלי הערכת סיכון כדי לספק בסיס מספיק להערכה של סיכונים ברמות הדוחות הכספיים והמצגים. אולם, נהלי הערכת סיכון כשלעצמם אינם יכולים להוות ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לצורך ביסוס חוות דעת, ויש להשלים אותם על-ידי יישום נהלי ביקורת נוספים בצורת בדיקות בקרה, כשהדבר דרוש, ועל-ידי בדיקות מבססות.

14.6 בסעיף 21 :  
יש צורך בבדיקות בקרה בשני מקרים. כאשר הערכת הסיכונים של המבקר כוללת הערכה של היעילות התפעולית של בקרות, על המבקר לבחון בקרות אלו כדי לתמוך בהערכת הסיכונים. בנוסף, כאשר נהלי הבדיקות המבססות כשלעצמם אינם מהווים מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, המבקר נדרש לבצע בדיקות בקרה כדי להשיג ראיות ביקורת לגבי יעילותן התפעולית.

14.7 בסעיף 22 :  
המבקר מתכנן ומיישם בדיקות מבססות שיתייחסו להערכת הסיכונים להצגה מוטעית מהותית, לרבות הערכתן של תוצאות בדיקות הבקרה אם היו כאלה. אולם, הערכת הסיכונים של המבקר היא תוצאה של שיקול דעת, ועלולה להיות לא מדויקת דיה כדי זיהוי כל הסיכונים להצגה מוטעית מהותית. יתר על כן, קיימות מגבלות מובנות בבקרה הפנימית, לרבות הסיכון של התעלמות (override) ההנהלה מבקרות, האפשרות של טעות אנוש וההשפעה של שינויים

---

<sup>129</sup> ר' סעיף 13, בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".



מערכתיים. לכן, נדרשות, בדרך כלל, בדיקות מבססות לסוגי עסקאות מהותיים, ליתרות חשבון ולמתן גילוי כדי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

14.8 בסעיף 32 :

המבקר מיישם נהלי ביקורת בנוסף לשימוש בבירורים כדי להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. בדרך כלל, אין די בעריכת בירורים בלבד כדי לספק מידה מספקת של ראיות ביקורת לזיהוי הצגה מוטעית מהותית ברמת המצג. יתר על כן, אין די בעריכת בירורים בלבד כדי לבחון את יעילותן התפעולית של בקרות.

14.9 בסעיף 34 :

בנוגע לעניינים מסוימים, מקבל המבקר הצהרות בכתב מאת ההנהלה לאישור תשובות לבירורים שנערכו על-פה. למשל, בדרך כלל מקבל המבקר הצהרות בכתב מן ההנהלה בדבר עניינים מהותיים כאשר לא ניתן לצפות באופן סביר שתימצאנה מידה מספקת של ראיות ביקורת אחרות נאותות במידה מספקת אחרת או כשראיות הביקורת האחרות אשר הושגו הן באיכות נמוכה יותר. לעניין הנחיות נוספות לגבי הצהרות בכתב ראה תקן ביקורת (ישראל) 580 בדבר "הצהרות בכתב לרואה החשבון המבקר".

14.10 בסוף סעיף 1 תתווסף פסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2023-3.

15. **תקן ביקורת (ישראל) 501** בדבר ראיות ביקורת - שיקולים נוספים לגבי פריטים נוספים :

15.1 בסעיף 5 :

כשהמלאי הינו מהותי לדוחות הכספיים, על המבקר להשיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת באשר לקיומו ולמצבו של המלאי על-ידי תצפית על ספירת המלאי, אלא אם הדבר אינו מעשי. תצפית כזאת תאפשר למבקר לבחון את תהליך ספירת המלאי, לוודא שהנהלים לרישום תוצאות הספירה והבקרה עליהן, מופעלים בהתאם לנהלים שנקבעו על-ידי ההנהלה, וכן כדי לספק ראיות באשר למהימנותם של נהלים אלה.

15.2 בסעיף 7 :

**כאשר נוכחותו של המבקר אינה מעשית בשל גורמים כמו האופי והמיקום של המלאי, ישקול המבקר אם יישום נהלים חלופיים אכן יספקו מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לקיום המלאי ומצבו**. לדוגמה, תיעוד של מכירה לאחר ספירת פריטי

מלאי מסוימים שהושגו או נרכשו לפני ספירת המלאי, עשוי לספק ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

15.3 בסעיף 21 :

עם זיהוי התדיינויות משפטיות או תביעות או כאשר המבקר סבור שייתכן שהן קיימות, המבקר יבקש קיום תקשורת ישירה עם היועצים המשפטיים של הגוף מבוקר. תקשורת כזו תסייע למבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לעניין קיום תביעות משפטיות ותביעות ידועות, וכן אם אומדני ההנהלה לגבי השלכותיהן הכספיות, הם נאותים.

15.4 בסעיף 25 :

**סירבה ההנהלה להרשות למבקר לתקשר עם היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר, יחשב הדבר כהגבלה בהיקף הביקורת ועל המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".** כאשר מסרבים היועצים המשפטיים של הגוף המבוקר

להגיב בצורה הולמת לפניית המבקר והמבקר אינו מסוגל להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בדרכים חלופיות, גם בנסיבות אלה יהיה על המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705.

15.5 בסעיף 26 :

כאשר השקעות לזמן ארוך הן מהותיות לדוחות הכספיים, ישיג המבקר ~~מידע מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ביחס לערכן וגילויין.

15.6 בסעיף 30 :

כאשר מידע מגזרי הוא מהותי לדוחות הכספיים, ישיג המבקר ~~מידע מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ביחס לגילויים הנדרשים בדוחות הכספיים בהתאם לכללי דיווח מקובלים החלים על הגוף המבוקר.

15.7 בסוף סעיף 1 תתווסף פסקה שלהלן :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2023-3.

16. **תקן ביקורת (ישראל) 505** בדבר אישורים חיצוניים :

16.1 בסעיף 3 :

המבקר יקבע אם השימוש באישורים חיצוניים נחוץ להשגת ~~מידע מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לצורך תמיכה במצגי הנהלה מסוימים בדוחות כספיים. בבואו לקבוע כך, ישקול

המבקר את סף המהותיות הנדרש, הרמה המוערכת של הסיכון המובנה ושל סיכון הבקרה, וכיצד הראיות המושגות מיישום נוהלי ביקורת מתוכננים אחרים יצמצמו את סיכון הביקורת לרמה נמוכה מקובלת לגבי מצגי הנהלה המתאימים בדוחות הכספיים.

16.2 בסעיף 10 :

סעיף 63 בתקן ביקורת (ישראל) 330 בדבר "נוהלי המבקר במענה לסיכונים שהוערכו" קובע כי "ככל שיגדל הסיכון להצגה מוטעית מהותית, כך יורחב היקף הנהלים המבססים". בהתאם, ככל שהרמה המוערכת של הסיכון להצגה מוטעית מהותית תגדל, המבקר יתכנן בדיקות מבססות להשגת יותר ראיות, או ראיות משכנעות יותר, לגבי מצג הנהלה בדוחות כספיים. במצבים אלה, השימוש בנוהלי אישור חיצוני עשוי להיות יעיל להשגת ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

16.3 בסעיף 26 :

כאשר המבקר מעוניין לקבל אישור חיצוני מסוים והנהלה מבקשת ממנו שלא לעשות כן, ישקול המבקר אם ישנן סיבות נאותות לבקשה זו וישג ראיות התומכות בנאותות בקשת הנהלה. אם המבקר מסכים לבקשת הנהלה כאמור, עליו ליישם נהלים חלופיים כדי להשיג ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי אותו עניין.

16.4 בסעיף 27 :

**אם לדעת המבקר בקשת הנהלה ממנו שלא לפנות לקבלת אישור חיצוני מסוים אינה מוצדקת, והוא מנוע מקבלת אישור היתרה, או שהמבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת רלוונטיות ומהימנות על ידי יישום נוהלי ביקורת חלופיים, עליו לתקשר את העניין עם המופקדים על ממשל תאגידי בהתאם לסעיף 16 בתקן ביקורת (ישראל) 260 בדבר "תקשורת עם המופקדים על ממשל תאגידי".** על המבקר גם לקבוע את ההשלכות של העניין על הביקורת ועל דוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", לרבות אפשרות קיומה של הגבלה בביקורת.

16.5 בסעיף 30 :

... המבקר ישקול את ההשלכה של מידע כזה על תכנון הבקשה לאישור ויעריך את התוצאות, לרבות קביעה אם נחוצים נהלים נוספים. המבקר ישקול גם אם יש בסיס מספיק למסקנה שבקשת האישור נשלחת למשיב שממנו ניתן לצפות לתשובה שתספק ~~מידה מספקת של~~ ראיות נאותות במידה מספקת. לדוגמה, עסקאות משמעותיות בלתי רגילות שיש להן השלכה מהותית על הדוחות הכספיים, המתבצעות בתום השנה עם צד שלישי התלוי כלכלית בגוף

המבוקר. בנסיבות כאלה, ישקול המבקר אם ייתכן שלצד השלישי יהיה מניע לספק תשובה בלתי מדויקת.

16.6 בסעיף 35 :

כאשר המבקר מגיע למסקנה שתהליך האישור והנהלים החלופיים לא סיפקו ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע למצג ההנהלה, עליו לנקוט בנהלים נוספים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

בגבשו את המסקנה, ישקול המבקר את :

(א) מהימנות האישורים והנהלים החלופיים ;

(ב) אופיים של חריגים כלשהם, לרבות המשמעויות הכמותיות וגם האיכותיות של חריגים אלה ; וכן

(ג) ראיות שסופקו על-ידי יישום נהלים אחרים.

בהתבססו על הערכה זו, יקבע המבקר אם נחוצים נוהלי ביקורת נוספים להשגת ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת.

16.7 בסעיף 37 :

המבקר יעריך אם התוצאות של תהליך האישור החיצוני יחד עם תוצאות של נהלים אחרים כלשהם שבוצעו, מספקות ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע למצג הנהלה בדוחות הכספיים של הגוף המבוקר. בגיבוש הערכה זו, יביא המבקר בחשבון את כללי הביקורת בדבר "דגימה בביקורת".

16.8 בסעיף 38 :

בהשתמשו באישור לתאריך קודם לתאריך המאזן לשם תמיכה במצג הנהלה בדוחות כספיים, על המבקר להשיג ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שעסקאות רלוונטיות למצג שנעשו בתקופת הביניים לא הוצגו באופן מוטעה מהותית. מסיבות מעשיות כאשר הרמה של הסיכון המובנה וסיכון הבקרה מוערכת פחות מגבוהה, עשוי המבקר להחליט לאמת את היתרות לתאריך שונה מתום שנה, לדוגמה, כאשר הביקורת צריכה להסתיים תוך זמן קצר לאחר תאריך המאזן. כמו בכל הסוגים של עבודות קדם-תום-שנה, ישקול המבקר את הנחיצות של השגת ראיות ביקורת נוספות בקשר ליתרת התקופה.

16.9 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון 2021-1, 2023-3.

17. **תקן ביקורת (ישראל) 510** בדבר ביקורת יתרות פתיחה בגוף בו עורך המבקר ביקורת לראשונה:

17.1 בסעיף 3:

במסגרת ביקורת לראשונה, על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת המעידות על כך:

17.2 בסעיף 5:

על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי יתרות פתיחה. ראיות ביקורת אלה תלויות בעניינים כגון אלה: ...:

17.3 בסעיף 9:

הנהלים המפורטים בסעיפים 7 ו-8 לעיל מאפשרים, בדרך כלל, למבקר הנוכחי להשיג ~~מידה מספקת~~ של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי יתרות הפתיחה.

17.4 בסעיף 11:

לגבי נכסים והתחייבויות שוטפים ניתן להשיג, בדרך כלל, מידה מסוימת של ראיות ביקורת כחלק מנהלי הביקורת לתקופה השוטפת. לדוגמה - פירעון יתרות פתיחה של חייבים (זכאים) במשך התקופה השוטפת מספק מידה מסוימת של ראיות ביקורת לגבי קיומן של יתרות אלה, זכויותיהן, מחויבויותיהן, שלמותן והערכתן לתחילת התקופה. עם זאת, במקרה של מלאי, קשה יותר למבקר להניח את דעתו באשר למלאי הקיים בפועל לתחילת התקופה. אי-לכך, ידרשו בדרך כלל נהלים נוספים כמו נוכחות במפקד שוטף של המלאי הפיזי והתאמתו לכמויות הפתיחה של המלאי, בדיקת ההערכה של יתרות הפתיחה של פריטי המלאי, ובחינה של רווח גולמי וביצוע בדיקות חתך. שילוב של נהלים אלה עשוי לספק ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת מתאימות ומספיקות.

17.5 בסעיף 13:

**אם לאחר ביצוע נוהלי ביקורת, לרבות אלה שפורטו לעיל, המבקר אינו משיג מידה מספקת של ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת בנוגע ליתרות פתיחה, ישקול אם להסתייג או להימנע ממתן חוות דעת, לפי העניין בשל הגבלה בהיקף הביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".**

17.6 בסעיף 14:

הגיע המבקר למסקנה כי יתרות הפתיחה כוללות יתרות המוצגות באופן מוטעה העשויות להשפיע באופן מהותי על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לבצע נוהלי ביקורת נוספים המתאימים בנסיבות לצורך קביעת ההשפעה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. הגיע המבקר למסקנה כי קיימות הצגות מוטעות כאלה

בדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, עליו לתקשר אותן עם הגורמים הרלוונטיים כמפורט בסעיפים 7 ו-12 בתקן ביקורת (ישראל) 450 בדבר "הערכת השפעה של הצגות מוטעות שזהו במהלך הביקורת".  
**אם ההשפעה של ההצגה המוטעית לא טופלה באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג, או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".**

17.7 בסעיף 15 :

**אם המדיניות החשבונאית לתקופה השוטפת לא יושמה באופן עקיב ביחס ליתרות הפתיחה ואם השינוי במדיניות זו לא טופל באופן נאות (לרבות לעניין מתן גילוי מתאים), על המבקר להסתייג או לתת חוות דעת שלילית, לפי העניין, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".**

17.8 בסעיף 16 :

אם דוח רואה החשבון המבקר המתייחס לתקופה הקודמת כלל שינוי מהנוסח האחיד, יבחן המבקר הנוכחי את ההשפעה האפשרית של עניין זה על הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. לדוגמה - אם הייתה הגבלה בהיקף הביקורת, כמו זו הנובעת מהעדר אפשרות לקבוע את כמויות מלאי הפתיחה, יתכן שהמבקר לא יצטרך להסתייג בחוות דעתו לתקופה השוטפת או להימנע ממתן חוות דעת אם ההשפעה האפשרית האמורה אינה כבר רלבנטית או מהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. **עם זאת, אם ההשפעה האפשרית האמורה ממשיכה להיות רלבנטית ומהותית ביחס לדוחות הכספיים לתקופה השוטפת, על המבקר לשנות בהתאם את נוסח דוח רואה החשבון המבקר לתקופה השוטפת, בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".**

17.9 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון 2023-3, 2021-1.

18. תקן ביקורת (ישראל) 530 בדבר דגימה בביקורת :

18.1 בסעיף 24 :

ההחלטה לגבי איזו גישה לנקוט תלויה בנסיבות העניין, ויישומם של כל אחד מהאמצעים לעיל או תמהיל שלהם עשוי להיות מתאים בנסיבות מסוימות. בעוד שההחלטה לגבי איזה אמצעים, או תמהיל שלהם, לנקוט נעשית בהתחשב בסיכון הביקורת ויעילות הביקורת, הרי שהמבקר צריך להניח את דעתו שהשיטות שנקטו הן

אפקטיביות כדי לספק ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לצורך עמידה ביעדי הבדיקה.

18.2 בסעיף 25 :

המבקר עשוי להחליט שיהיה זה מתאים ביותר לבדוק את מלוא האוכלוסייה של פריטים המרכיבים יתרת חשבון או קבוצה של עסקאות (או רובד בתוך אותה אוכלוסייה). אין זה סביר לנקוט בבדיקה מלאה במקרה של בדיקות בקרה; עם זאת, הדבר יותר מקובל לגבי בדיקות מבססות. לדוגמה - בדיקה מלאה עשויה להיות מתאימה כאשר האוכלוסייה מהווה מספר קטן של פריטים בעלי ערך גבוה, כאשר הן הסיכון המובנה והן סיכון הבקרה הם גבוהים ואמצעים אחרים אינם מספקים ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת, ~~במספיקה~~ או כאשר האופי החוזר ונשנה של חישוב או תהליך אחר המבוצע על-ידי מערכת מידע באמצעות מחשב הופך את הבדיקה לבדיקה מלאה ויעילה מבחינת המבחן של עלות/תועלת.

18.3 בסעיף 29 :

ההחלטה אם לנקוט בגישות דגימה סטטיסטיות או כאלה שאינן סטטיסטיות היא נושא לשיקול דעתו של המבקר באשר לדרך היעילה ביותר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ~~במספיקה~~ -בנסיבות המיוחדות של העניין. לדוגמה - במקרה של בדיקות בקרה ניתוח האופי של הטעויות והגורם להן יהיה לעתים קרובות חשוב יותר מאשר הניתוח הסטטיסטי המתיחס רק לקיום או אי-הקיום (דהיינו - הספירה) של טעויות. במצב כזה, דגימה שאינה סטטיסטית עשויה להיות מתאימה יותר.

18.4 בסעיף 51 :

לעתים, יכול המבקר להיות מסוגל לקבוע שטעות נובעת מאירוע בודד שלא חזר על עצמו אלא בהזדמנויות שניתן לזהותן במיוחד ולכן היא אינה מייצגת לגבי טעויות דומות באוכלוסייה (טעות חריגה). כדי שטעות תיחשב לחריגה, צריכה להיות למבקר דרגה גבוהה של ודאות שטעות כזו אינה מייצגת מבחינת האוכלוסייה. המבקר מגיע לוודאות זו על ידי ביצוע עבודה נוספת. העבודה הנוספת מותנית במצב העניינים, אולם היא מספיקה כדי לספק למבקר ראיות נאותות במידה מספקת ~~במספיקה~~ לכך שהטעות אינה משפיעה על החלק הנותר של האוכלוסייה...

18.5 בנספח 1 בסעיף 5 :

מספר יחידות הדגימה באוכלוסייה. לגבי אוכלוסיות גדולות, להיקף בפועל של האוכלוסייה יש השפעה קטנה, אם בכלל, על היקף המדגם. עם זאת, לגבי אוכלוסיות קטנות, דגימה בביקורת אינה יעילה לעתים קרובות כמו אמצעים חלופיים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ~~במספיקה~~.

18.6 בנספח 2 בסעיף 8 :

מספר יחידות הדגימה באוכלוסייה. לגבי אוכלוסיות גדולות, להיקף בפועל של האוכלוסייה יש השפעה מועטה, אם בכלל, על היקף המדגם. בהתאם לכך, לגבי אוכלוסיות קטנות, דגימה בביקורת אינה יעילה לעתים קרובות כמו אמצעים חלופיים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ~~ונספיקת~~. (עם זאת, כאשר נוקטים בדגימה של יחידה כספית, גידול בערך הכספי של האוכלוסייה מביא לגידול בהיקף המדגם, אלא אם גידול זה מקוזז על ידי גידול יחסי במהותיות).

19. **תקן ביקורת (ישראל) 540** בדבר ביקורת אומדנים בחשבונאות :

19.1 בסעיף 3 :

על המבקר להשיג ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי האומדנים בחשבונאות.

19.2 בסעיף 9 :

על המבקר להשיג ~~מידה מספקת של~~ ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כדי להניח את דעתו אם אומדן בחשבונאות הינו סביר בנסיבות העניין וכן, כאשר הדבר דרוש, ניתן לו גילוי נאות. הראיות הזמינות כדי לתמוך באומדן בחשבונאות תהיינה, לעתים קרובות, יותר קשות להשגה ופחות משכנעות, מאשר הראיות הזמינות כדי לתמוך בפריטים אחרים בדוחות הכספיים.

19.3 בסעיף 29 :

במקרים בהם ההשפעה של האמור בסעיפים 27 ו-28 לעיל היא מהותית, על המבקר לפעול בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 של לשכת רואי-חשבון בישראל בדבר "דוח רואה-חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

19.4 בסעיף 15א :

...עם זאת, אם ההערכה מחדש שמבצע רואה החשבון המבקר לגבי מהותיות שנקבעה בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 320 (ר' סעיף 10 לתקן ביקורת זה) מביאה לסכום נמוך יותר, אזי יש לבחון מחדש את המהותיות לצרכי ביצוע הביקורת (performance materiality) ואת מידת הנאותות של האופי, העיתוי וההיקף של נהלי ביקורת נוספים, וזאת על מנת להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת כבסיס לחוות הדעת.

19.5 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-3.



20. **תקן ביקורת (ישראל) 545** בדבר ביקורת המדידה והגילוי של שווי הוגן :

20.1 בסעיף 9 :

אי-הוודאות הקשורה לפריט או העדרם של נתונים אובייקטיביים עשויים שלא לאפשר אומדן סביר. במקרה כזה, ישקול המבקר לכלול שינוי מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר שלו כדי לעמוד בהוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר ”דוח-רואה-חשבון-מבקר-הכולל-שינוי-מהנוסח-האחיד” ”שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי”.

20.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-3.

21. **תקן ביקורת (ישראל) 550** בדבר נוהלי ביקורת לגבי עסקאות עם צדדים קשורים :

21.1 בסעיף 2 :

תקן-אב 10 לביקורת ולדיווח של לשכת רואי חשבון בישראל קובע: ”רואה החשבון חייב לבצע את הביקורת בצורה, אשר תהווה בסיס מהימן לחוות דעתו. לשם כך עליו לקבל ראיות מספיקות באמצעות נהלי ביקורת מקובלים בישראל ולנהל ולשמור רישומים שיטתיים (”ניירות עבודה”), שימשו עדות לעבודה שבוצעה ובסיס לחוות דעתו”. מטרת תקן ביקורת זה היא להנחות את המבקר בדבר הנהלים, שעליו לשקול את יישומם, כדי לקבל ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת-מספיקת-נאותות העשויות לאמת קיומם של צדדים קשורים ועסקאות עמם.

21.2 בסעיף 4 :

ההנהלה אחראית לזיהוי צדדים קשורים ולגילוי עסקאות עמם. תפקיד המבקר הוא לקבל ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקת, כדי לאפשר לו להסיק מסקנות, הנוגעות לטיפול בגילוי עסקאות עם צדדים קשורים בדוחות הכספיים.

21.3 בסעיף 12 :

בבדיקת עסקאות עם צדדים קשורים ינקוט המבקר אותם נהלי ביקורת הדרושים לדעתו לקבלת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקת באשר למהותן, לאופיין ולהיקפן של עסקאות אלה.

21.4 בסעיף 14 :

לא קיבל המבקר ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקת באשר לצדדים קשורים ועסקאות עמם, או הגיע המבקר למסקנה, שהגילוי בדוחות הכספיים בגין עסקאות עם צדדים קשורים אינו

בהתאם לגילוי דעת 29 למסגרת תקני הדיווח הכספי המתאימה, ינהג בהתאם לאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

21.5 בסעיף 1, בפסקה האחרונה:  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-3.

22. **תקן ביקורת (ישראל) 560** בדבר אירועים לאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (SUBSEQUENT EVENTS):

22.1 בסעיף 2:  
... הלשכה מתעתדת לפרסם<sup>130</sup> תקן ביקורת שיחליף את תקן הביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" שיתבסס על תקן 700 (ISA) של הפדרציה הבינלאומית של רואי החשבון (IFAC).

#### Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

(להלן - דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים)

על פי תקן הביקורת שעתיד להתפרסם<sup>10</sup> בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים", תאריך דוח רואה החשבון המבקר מידע את הקורא כי רואה החשבון המבקר שקל את השפעתם של אירועים ועסקאות להם נעשה מודע ושאיירעו עד לאותו תאריך.

22.2 בסעיף 4 (א):  
לצבור ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקות אם אירועים שאירעו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר, אשר מחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, משתקפים באופן נאות באותם דוחות כספיים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי המתאימה; וכן

22.3 בסעיף 5:  
... (ג) **תאריך דוח רואה החשבון המבקר** - התאריך בו רואה החשבון המבקר מתארך (Dates) את הדוח שלו על הדוחות הכספיים בהתאם

<sup>130</sup> עם פרסומו של תקן הביקורת העתידי להחליף את תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר " הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" יתוקן נוסח פסקה זו ויהלום את העובדה בדבר קיומו של תקן ביקורת כזה.

לתקן הביקורת "דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים"<sup>131</sup>  
בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח  
על דוחות כספיים". (ראה : סעיף א3)

22.4 בסעיף 6 :

רואה החשבון המבקר יבצע נוהלי ביקורת שנועדו להשיג ראיות  
ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקה שכל האירועים שאירעו  
בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר אשר  
מחייבים התאמת הדוחות הכספיים או מתן גילוי בהם, זוהו. עם  
זאת, אין לצפות מרואה החשבון המבקר שיבצע נוהלי ביקורת  
נוספים בקשר לנושאים אשר נוהלי ביקורת שיושמו קודם לכן סיפקו  
לגביהן מסקנות משביעות רצון. (ראה : סעיף א6)

22.5 בהערת שוליים 4 בסעיף 12(ב) :

עד לפרסומו של תקן ישראלי המתבסס על התקן הבינ"ל ראה תקן  
ביקורת בינלאומי (ISA) 706, "פסקאות הדגש עניין ופסקאות עניין  
אחר בדוח רואה החשבון המבקר". תקן ביקורת (ישראל) 706 בדבר  
"פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר".

22.6 בסעיף 13(א) :

אם דוח רואה החשבון המבקר טרם הומצא לגוף המבוקר, רואה  
החשבון המבקר ישנה את חוות דעתו כנדרש בתקן ביקורת (ישראל)  
705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"  
"שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי  
תלוי"<sup>132</sup> וייתן את דוח רואה החשבון המבקר ; או

22.7 בסעיף 16 :

רואה החשבון המבקר יכול, בדוח רואה החשבון המבקר החדש,  
פסקת הפניית תשומת לב הדגש עניין המתייחסת לביאור בדוחות  
הכספיים המתוקנים שדן ביתר הרחבה על סיבת תיקון הדוחות  
הכספיים שפורסמו לפני כן ועל דוח רואה החשבון המבקר הקודם  
שניתן על ידו.

22.8 בסעיף א2 :

הוראות חוק או רגולציה קובעות את הגופים (לדוגמה, המופקדים על  
ממשל תאגידי וההנהלה) אשר אחראים לקבוע שכל הדוחות

<sup>131</sup> תקן ביקורת זה טרם פורסם, ראה סעיף 2 לעיל.

<sup>132</sup> עד לפרסומו של התקן המחליף את תקן ביקורת (ישראל) 705: ראה תקן ביקורת (ישראל) 705  
"דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד". תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר  
"שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו, ומפרטות את תהליך האישור הנדרש. במקרים מסוימים נדרש אישור סופי של הדוחות הכספיים על ידי בעלי המניות<sup>133</sup>. במקרים אלה, אישור סופי של בעלי המניות<sup>133</sup> אינו הכרחי לרואה החשבון המבקר על מנת לקבוע כי הושגו ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שעליהן ניתן לבסס את חוות דעתו על הדוחות הכספיים. תאריך אישור הדוחות הכספיים לצרכי תקני ביקורת הוא תאריך מוקדם יותר בו הגורמים המוסמכים קבעו שכל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והם אישרו שהם נוטלים את האחריות על דוחות כספיים אלה.

#### 22.9 בסעיף א3 :

תאריך דוח רואה החשבון המבקר אינו יכול להיות קודם לתאריך בו רואה החשבון המבקר השיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שעליהן הוא מבסס את חוות דעתו על הדוחות הכספיים הכוללות ראיות שכל הדוחות המרכיבים את הדוחות הכספיים, לרבות הביאורים המתייחסים אליהם, הוכנו והגורמים המוסמכים אישרו שהם נוטלים את האחריות על דוחות כספיים אלה. לכן, תאריך דוח רואה החשבון המבקר אינו יכול להיות קודם לתאריך אישור הדוחות הכספיים כמוגדר בסעיף 5(ב). תקופת זמן עשויה לחלוף עקב נושאים מנהלתיים בין תאריך דוח רואה החשבון המבקר כמוגדר בסעיף 5(ג) ובין התאריך בו הדוח הומצא לישות.

#### 22.10 בסעיף א6 :

בהתאם להערכת הסיכון של רואה החשבון המבקר, נוהלי הביקורת הנדרשים בסעיף 6 לעיל יכולים לכלול נהלים, הנחוצים להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת שעליהן, הכרוכים בסקירה או בחינה של רשומות חשבונאיות או עסקאות שנעשו בין תאריך המאזן לבין תאריך דוח רואה החשבון המבקר. נוהלי הביקורת הנדרשים בסעיפים 6 ו-7 לעיל הם בנוסף לנהלים שרואה החשבון המבקר עשוי לבצע לצרכים אחרים שהם, כשלעצמם יכולים לספק ראיות בקשר לאירועים שלאחר תאריך המאזן או לאחר תאריך דוח רואה החשבון המבקר (לדוגמא, ביצוע נוהלי חתך או נהלים בקשר לתקבולים בגין יתרות חייבים לאחר תאריך המאזן לצרכי השגת ראיות ביקורת בגין יתרות חייבים לתאריך המאזן).

<sup>133</sup> במקרה שהישות אינה חברה - במקום "בעלי המניות" יבוא שם הגוף המקביל.

22.11 בסעיף א 8:

בחינה אם הצהרות בכתב המכסות אירועים מסוימים לאחר תאריך המאזן נחוצות על מנת לתמוך בראיות ביקורת אחרות וכך להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ומספיקה.

22.12 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 2021-1, 2023-3.

23. **תקן ביקורת (ישראל) 570** בדבר העסק החי:

23.1 בסעיף 15:

הגיע המבקר למסקנה כי ההנחה של העסק החי ששימשה בסיס להכנת הדוחות הכספיים היא נאותה בנסיבות המקרה, ייתן עליהם חוות דעת בלתי מסויגת ללא שינוי במהנוסח האחיד.

23.2 בסעיף 17:

... אם לדעת המבקר הגילוי הניתן בדוחות הכספיים הוא נאות, ייתן חוות דעת ללא שינוי מהנוסח האחיד בלתי מסויגת וינהג כאמור בסעיף 18 להלן. הגיע המבקר למסקנה שלא ניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יסייג את חוות דעתו או ייתן חוות דעת שלילית מחמת העדר גילוי כאמור.<sup>134</sup>

23.3 בסעיף 18:

הגיע המבקר למסקנה שקיימים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומו של הגוף המבוקר כעסק חי, אך נחה דעתו שניתן גילוי נאות בדוחות הכספיים, יוסיף פסקה, לאחר פסקת "בסיס לחוות הדעת" בסוף דוח רואה החשבון המבקר, בה הוא יפנה תשומת לב עם הכותרת "ספקות משמעותיים בדבר העסק החי". הפסקה תכלול: א. הפנייה לביאורים בדוחות הכספיים המתארים את העניינים שפורטו בסעיף 17.1 לעיל(\*)ב. כמו כן תכלול הפסקה את האמור בסעיף 17.2 ו- 17.3. ג. התייחסות לכך שחוות דעת רואה החשבון המבקר הינה ללא שינוי מהנוסח האחיד.

להלן הדגמה לפסקה לגבי ספקות משמעותיים בדבר העסק החי:

---

<sup>134</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

### ספקות משמעותיים בדבר העסק החי

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור... בדוחות הכספיים. לחברה נגרמו הפסדים בסך... ש"ח בשנה שנסתיימה ב-31 בדצמבר 20X2 ולה גרעון בהון החוזר לאותו תאריך בסך... ש"ח. גורמים אלה, יחד עם גורמים נוספים המפורטים בביאור הנ"ל, מעוררים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כ"עסק חי". תוכנית ההנהלה בקשר לעניינים אלה מפורטים בביאור...

בדוחות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

חוות דעתנו אינה כוללת שינוי מהנוסח האחד בנוגע לעניין זה.

23.4 בסעיף 19.1:

נערכו הדוחות הכספיים בהתאם לבסיס דיווח של עסק בחיסול, יוסיף המבקר בדוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים, שבהם השתנה לראשונה בסיס הדיווח, פסקת הפנייה-תשומת לב המפנה<sup>135</sup> לביאור בדוחות הכספיים העוסק בשינוי זה ונסיבות השינוי (ר' הדגמה בנספח ב' לתקן ביקורת זה). בתקופות עוקבות ישקול המבקר האם נדרש להוסיף פסקה כאמור בדוח רואה החשבון המבקר.

23.5 בסעיף 20א:

תקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר" עוסק בחובת רואה החשבון המבקר לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. כאשר חל תקן הביקורת האמור, עניינים הקשורים לסוגיית עסק החי עשויים להיקבע כעניין מפתח בביקורת, והתקן מסביר כי ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי הם, מעצם טבעם, עניין מפתח בביקורת.

23.6 למחוק את הכותרת שלפני נספח א':

### נספחים - אינם מהווים חלק מתקן הביקורת

---

<sup>135</sup> תקן ביקורת (ישראל) 706, "פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר".

23.7 בנספח א':

נספח א – דוגמה להפניית תשומת הלב לגבי ספקות ניכרים בדבר המשך קיומו של המבוקר כעסק חי (סעיף 18) בסוף דוח רואה החשבון המבקר יבוא כדלקמן:  
מבלי לסייג את חוות דעתנו הנ"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לביאור... בדוחות הכספיים. לחברה נגרמו הפסדים בסך... ש"ח בשנה שנסתנימה ב-31 בדצמבר 19XX ולה גרעון בהון החוזר לאותו תאריך בסך... ש"ח. גורמים אלה, יחד עם גורמים נוספים המפורטים בביאור הנ"ל, מעוררים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כ"עסק חי". תוכניות ההנהלה בקשר לעניינים אלה מפורטים בביאור....

בדוחות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

#### נספח א - הדגמות לדוח רואה החשבון המבקר בהקשר לעסק החי

הדגמה 1 - דוח רואה החשבון המבקר ללא שינוי מהנוסח האחיד כאשר קיימת אי וודאות מהותית בדבר העסק החי והגילוי שניתן בדוחות הכספיים הוא נאות

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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 דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים לעורר ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570. הגילויים בקשר לאי וודאות מהותית זו הינם נאותים.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, אך החליט 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 וההנהלה, יש להתאים את  
ההתייחסות בהתאם.**

**דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי**

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען מקביל]

**חוות דעת**

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, 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)<sup>136</sup>.

**בסיס לחוות דעת**

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.  
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.

---

<sup>136</sup> 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.



### ספקות משמעותיים בדבר העסק החי

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור... בדוחות הכספיים. לחברה נגרמו הפסדים בסך... ש"ח בשנה שנתיימה ב-31 בדצמבר 20X2 ולה גרעון בהון החוזר לאותו תאריך בסך... ש"ח. גורמים אלה, יחד עם גורמים נוספים המפורטים בביאור הנ"ל, מעוררים ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של החברה כ"עסק חי". תוכניות ההנהלה בקשר לעניינים אלה מפורטים בביאור...

בדוחות הכספיים לא נכללו כל התאמות לגבי ערכי הנכסים וההתחייבויות וסיווגם שייתכן ותהיינה דרושות אם החברה לא תוכל להמשיך ולפעול כ"עסק חי".

חוות דעתנו אינה כוללת שינוי מהנוסח האחד בנוגע לעניין זה.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

בנוסף לעניין שתואר בפסקת ספקות משמעותיים בדבר העסק החי לעיל, קבענו את העניינים הבאים המפורטים להלן כענייני מפתח בביקורת שתוקשרו בדוח שלנו.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל)]  
[701]

**חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]<sup>137</sup>

**חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 1 בתקן ביקורת (ישראל) 700]<sup>137</sup>

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

**הדגמה 2 – חוות דעת מסויגת, כאשר קיימת אי וודאות מהותית בדבר העסק החי והדוחות הכספיים מוצגים באופן מטעה מהותית עקב היעדר גילוי נאות לכך.**

**הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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 דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).**
- **בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים לעורר ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570. בביאור XX לדוחות הכספיים נדונים הסדרי מימון משמעותיים, מועדי**

---

<sup>137</sup> הנוסחים הנדרשים בסעיפים 34 ו-39 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדוח רואה החשבון המבקר של כל הישויות בדבר תיאור החובות של הדירקטוריון וההנהלה ושל רואה החשבון המבקר בהתייחס לעסק החי, נכללים ללא שינוי בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700.

פקיעתם וסך הסכומים הכפופים להסדרים אלה; אולם הדוחות הכספיים אינם דנים בהשפעה או בזמינות של הסדרי מימון חלופיים ללא תיאור מצב זה כאי וודאות מהותית, העשויה להוביל לקיומם של ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי (ראה גם סעיף 16 ו-17.31 בתקן זה).

- הדוחות הכספיים מוצגים באופן מוטעה מהותי עקב היעדר גילוי נאות של אי הוודאות המהותית. רואה החשבון המבקר כולל חוות דעת מסויגת בדבר ההצגה המוטעית הואיל והיא נחשבת מהותית אך לא בעלת השפעה נרחבת ביחס לדוחות הכספיים.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, אך החליט לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, 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 מסויגת

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 בפסקת הבסיס לחוות דעת מסויגת 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)<sup>138</sup>.

### בסיס לחוות דעת מסויגת

כמפורט בביאור xxx לדוחות הכספיים של החברה, הסדרי מימון של החברה פוקעים והסכומים עומדים לפירעון בחודש מרץ 20x3. החברה טרם סיימה את המשא ומתן או השיגה חלופה אחרת לחידוש הסדרי המימון הללו. מצב זה מצביע על כך שקיימת אי וודאות מהותית אשר עשויה להטיל ספק על יכולתה של החברה להמשיך ולפעול כעסק חי. בדוחות הכספיים לא נכלל גילוי נאות לעניין זה.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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 המסויגת.

### ענייני מפתח בביקורת

ענייני מפתח בביקורת המפורטים להלן הם העניינים אשר תוקשרו, או שנדרש היה לתקשרם, לדירקטוריון החברה ואשר, לפי שיקול דעתנו המקצועי, היו משמעותיים ביותר בביקורת הדוחות הכספיים לתקופה השוטפת. עניינים אלה כוללים, בין היתר, כל עניין אשר: (1) מתייחס, או עשוי להתייחס, לסעיפים או לגילויים מהותיים בדוחות הכספיים וכן (2) שיקול דעתנו לגביהם היה מאתגר, סובייקטיבי או מורכב במיוחד. לעניינים אלה ניתן מענה במסגרת ביקורתנו וגיבוש חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם, התקשור של עניינים אלה להלן, אינו משנה את חוות דעתנו על הדוחות הכספיים בכללותם ואין אנו נותנים באמצעותנו חוות דעת

---

<sup>138</sup> 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.

נפרדת על עניינים אלה או על הסעיפים או הגילויים שאליהם הם מתייחסים.

בנוסף לעניין שתואר בפסקת בסיס לחוות דעת מסויגת לעיל, קבענו את העניינים הבאים המפורטים להלן כענייני מפתח בביקורת שתוקשרו בדוח שלנו.

[תיאור כל עניין מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701]

### חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 3 בתקן ביקורת (ישראל) 700]<sup>139</sup>

### חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 – ראה הדגמה 1 בתקן ביקורת (ישראל) 700]<sup>139</sup>

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

הדגמה 3: חוות דעת שלילית כאשר קיימת אי וודאות מהותית בדבר העסק החי ולא ניתן גילוי לכך.

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר זה מבוססת על ההנחות הבאות :

- ביקורת של מערכת שלמה של דוחות כספיים מאוחדים של ישות שאינה ישות רשומה המיישמת מסגרת של הצגה נאותה

---

<sup>139</sup> הנוסחים הנדרשים בסעיפים 34 ו-39 בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדוח רואה החשבון המבקר של כל הישויות בדבר תיאור החובות של הדירקטוריון וההנהלה ושל רואה החשבון המבקר בהתייחס לעסק החי, נכללים ללא שינוי בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700.

בדוחותיה הכספיים המאוחדים. בנוסף, הישות כוללת דוחות כספיים של הישות עצמה (דוחות "סולו").

הדוחות הכספיים המאוחדים הוכנו על ידי הדירקטוריון והנהלת הישות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי קיימת אי וודאות מהותית בקשר לאירועים או תנאים העלולים לעורר ספקות משמעותיים בדבר המשך קיומה של הישות כעסק חי בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570 והחברה שוקלת להתחיל בהליכים להגנה מפני נזיה. בביאור בדוחות הכספיים המאוחדים לא נכלל גילוי בקשר לאי הודאות המהותית. הדוחות הכספיים המאוחדים מוצגים באופן מוטעה עקב היעדר גילוי בקשר לאי וודאות מהותית זו. רואה החשבון המבקר כולל חוות דעת שלילית בדבר ההצגה המוטעית הואיל והיא נחשבת מהותית ונרחבת ביחס לדוחות הכספיים המאוחדים (ראה גם סעיף 17.3 19.2 ו20 בתקן זה).

רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.

המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, 1א-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 שלילית

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על המצב הכספי - של החברה ובמיוחד - ליום 31 בדצמבר 20x2 ואת הדוחות על הרווח הכולל<sup>140</sup>, על השינויים

<sup>140</sup> 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).

בהון העצמי<sup>141</sup> ועל תזרימי המזומנים - של החברה ובמיוחד - לשנה<sup>142</sup> שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, עקב משמעותיות העניין הנדון בפסקת הבסיס לחוות דעת שלילית בדוח שלנו, הדוחות הכספיים המאוחדים המצורפים אינם משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והמאוחד ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת התוצאות הכספיות ותזרימי המזומנים של החברה והמאוחד לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP).

### **בסיס לחוות דעת שלילית**

כמפורט בביאור xxx לדוחות הכספיים של החברה, לחברה הסדרי מימון שפקעו. התחייבויות אלה עמדו לפירעון ליום 31 לדצמבר 20x2. החברה לא הצליחה להגיע להסדר פיננסי חלופי ושוקלת להתחיל בהליכים משפטיים להגנה מפני נושייה. מצב זה מצביע על כך שקיימת אי וודאות מהותית אשר עשויה להביא לקיומו של ספק בדבר יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי. בדוחות הכספיים המאוחדים לא נכלל גילוי בקשר לאי וודאות זו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. חובותינו על פי תקנים אלו מתוארות בפיסקת חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים המאוחדים בדוח זה. אנו בלתי תלויים בחברה ובחברות המאוחדות שלה 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 לרבות דוחות

---

<sup>141</sup> 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.

<sup>142</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

רואי החשבון המבקרים האחרים הן נאותות ומספיקות על מנת להוות בסיס לחוות דעתנו השלילית.

חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים בחברה ובמאחד

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 4 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים בחברה ובמאחד

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 1 בתקן ביקורת (ישראל) 700].

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

23.8 בנספח ב':

**נספח ב' - הדוגמה לנוסח דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי על דוחות כספיים שבהם יושמה לראשונה הנחה של עסק בחיסול וכאשר במספרי השוואה יושמה הנחת העסק החי (סעיף 19.1)<sup>143</sup>**

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 וההנהלה

---

<sup>143</sup> 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 האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה החשבון מבקר על דוחות כספיים גיבוס חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".



של החברה<sup>144</sup>. 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), התש"ל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות 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<sup>2</sup> וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הני"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 הני"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).

### נספח ב' – (המשך)

מבלי לסייג את חוות דעתנו הני"ל, אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בבאיור \_\_\_\_\_ לדוחות הכספיים, שבו מוסבר כי ביום 25 באוקטובר 20X2 אישרה 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]

<sup>144</sup> במידה ומונה לחברה מפרק, ניתן לשנות את המילה "הנהלה" למילה "מפרק" בהתאם לנסיבות.

הדגמה לדוח רואה החשבון המבקר 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). במידה ומונה לחברה מפרק, ניתן לשנות את המילה "הנהלה" למילה "מפרק" בהתאם לנסיבות.
- בהתבסס על ראיות הביקורת אשר הושגו, רואה החשבון המבקר הגיע למסקנה כי המבוקר לא יוכל להמשיך בפעולתו העסקית (בעלי המניות החליטו על הפסקת פעולתו של העסק) וניתן גילוי נאות על כך בדוחות הכספיים.
- רואה החשבון המבקר אינו נדרש, ובנוסף החליט שלא לתקשר ענייני מפתח בביקורת בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 701.
- 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).
- המופקדים על הממשל התאגידי כהגדרתם בסעיפים 10, 1א-א-8 בתקן ביקורת (ישראל) 260 הינם הדירקטוריון והנהלה, ראה גם האמור בהנחה 2 לעיל.

דוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

לבעלי המניות של חברת אבג [או נמען אחר מתאים]

חוות דעת

ביקרנו את הדוחות הכספיים של [חברת אבג] (להלן: "החברה") הכוללים את הדוח על הנכסים נטו בחיסול ליום 31 בדצמבר 20x2, ואת הדוחות על השינויים בנכסים נטו בחיסול לשנה שהסתיימה באותו תאריך ואת הביאורים לדוחות הכספיים, לרבות עיקרי המדיניות החשבונאית.

לדעתנו, הדוחות הכספיים המצורפים 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) של עסק בחיסול.

## בסיס לחוות דעת

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. 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.

## מעבר לדיווח לפי כללים חשבונאיים מקובלים בישראל של עסק בחיסול

אנו מפנים את תשומת הלב לאמור בביאור XX לדוחות הכספיים, לפיו בתאריך 30 בנובמבר 20X1 אישרה אסיפת בעלי המניות של החברה תכנית לחיסול פעילות החברה. חוות דעתנו אינה כוללת שינוי מהנוסח האחיד בנוגע לעניין זה.

כתוצאה מכך, החברה שינתה את בסיס הדיווח שלה החל מתקופת הדיווח הנוכחית מבסיס של עסק חי לבסיס של עסק בחיסול.

## חובות של הדירקטוריון וההנהלה לדוחות הכספיים<sup>145</sup>

הדירקטוריון וההנהלה אחראים להכנה ולהצגה נאותה של הדוחות הכספיים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) של עסק בחיסול, ולבקרה הפנימית הנחוצה בהתאם לקביעת הדירקטוריון וההנהלה על מנת לאפשר הכנת דוחות כספיים ללא הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית או בטעות.

בהכנת הדוחות הכספיים, הדירקטוריון וההנהלה אחראים הן להעריך את יכולת החברה להמשיך ולפעול כעסק חי תוך מתן גילוי,

---

<sup>145</sup> במקרים בהם חל האמור בסעיפים 35 ו-1-49 לתקן ביקורת זה, יש לשנות את שם הפסקה ל- חובות של הדירקטוריון, ההנהלה ו-נשם הגוף האחראי על הפיקוח לדוחות הכספיים.

ככל שנדרש, לעניינים הקשורים לעסק חי והן ליישום הנחת העסק  
החי בדוחות הכספיים.

**חובות רואה החשבון המבקר לביקורת של הדוחות הכספיים**

[דיווח בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 700 - ראה הדגמה 3 בתקן  
ביקורת (ישראל) 700].

[חתימה בשם הפירמה]

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

[תאריך]

23.9 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2021  
1, 3-2023.

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

24.1 בסעיף 4 :

למרות שהצהרות בכתב מספקות ראיות ביקורת נחוצות, הן אינן מספקות  
כשלעצמן ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת לגבי עניין כלשהו  
מהעניינים שבהם הן עוסקות. יתר על כן, העובדה שהתקבלו הצהרות  
מהימנות בכתב אינה משפיעה על אופיין או היקפן של ראיות ביקורת  
אחרות שרואה החשבון המבקר משיג לגבי קיום החובות של הדירקטוריון  
וההנהלה לגבי מצגים ספציפיים. (ר' סעיף א.1)

24.2 בסעיף 18 :

הגיע רואה החשבון המבקר למסקנה שהצהרות בכתב אינן מהימנות,  
עליו לנקוט בפעולות מתאימות, לרבות קביעת ההשפעה האפשרית על  
חוות דעת ~~אז~~ רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל)  
146705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד"  
והדרישות הכלולות בסעיף 20 לתקן זה.

---

<sup>146</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי  
תלוי".

24.3 בסעיף 19(ג):

לנקוט בפעולות מתאימות, לרבות קביעת ההשפעה האפשרית על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לסעיפים 20-17 בלתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי", והדרישות הכלולות בסעיף 20 לתקן זה.

24.4 בסעיף 20:

על רואה החשבון המבקר להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים, בהתאם לסעיף 20 בלתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי" אם: ...

24.5 בסעיף א13:

בנוסף, רואה החשבון המבקר עשוי לסבור שיש צורך לבקש מהדירקטוריון וההנהלה לתת הצהרות בכתב לגבי מצגים ספציפיים בדוחות הכספיים, ובפרט כדי לבסס הבנה שרואה החשבון המבקר השיג מראיות ביקורת אחרות לגבי שיקול הדעת או כוונה של הדירקטוריון וההנהלה בנוגע למצג ספציפי או לשלמותו של מצג כאמור. לדוגמה, אם כוונת הדירקטוריון וההנהלה חשובה לבסיס המדידה של השקעות, יתכן שלא תהיה אפשרות להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת ללא הצהרה בכתב מהדירקטוריון וההנהלה לגבי כוונותיהם. אף על פי שהצהרות בכתב כאלה מספקות ראיות ביקורת נחוצות, הן אינן מספקות כשלעצמן ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת עבור אותו מצג.

24.6 בסעיף א24:

...עשוי רואה החשבון המבקר לבקש ייעוץ משפטי. לתקן ביקורת (ישראל) בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח 705 האחד" קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת של רואה חשבון מבקר אם יתפטר מתפקידו, במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.<sup>147</sup>

24.7 בסעיף א26:

כפי שמוסבר בסעיף א.7, רואה החשבון המבקר אינו מסוגל לשפוט רק על בסיס ראיות ביקורת אחרות אם הדירקטוריון וההנהלה אמנם מילאו את החובות המצוינות בסעיפים 10, 11, 11א ו-11ב. לכן, אם, כפי שמתואר בסעיף 20(א), רואה החשבון המבקר מגיע למסקנה שהצהרות בכתב

<sup>147</sup> ר'תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד", סעיף 25.

ביחס לעניינים אלה אינן מהימנות, או אם הדירקטוריון וההנהלה אינם נותנים את ההצהרות בכתב האמורות, רואה החשבון המבקר אינו יכול להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת. ההשפעות האפשריות על הדוחות הכספיים של אי-יכולת כאמור אינן מוגבלות לרכיבים, חשבונות או פריטים ספציפיים בדוחות הכספיים ולכן הן מהותיות עד כדי כך שבהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר 705 – הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה חשבון המבקר הבלתי תלוי" רואה החשבון המבקר נדרש להימנע ממתן חוות דעת על הדוחות הכספיים<sup>148</sup>... תקן ביקורת (ישראל) 705 קובע כי לא תהיה זו גישה הולמת שלרואה החשבון המבקר, אם יתפטר מתפקידו במקום להסתייג, לתת חוות דעת שלילית או להימנע, כאשר הנסיבות מחייבות זאת.<sup>149</sup>

24.8 בסעיף א. 27:

• הדרישה בסעיף 20 אינה חלה במקרה זה, מאחר שרואה החשבון המבקר הגיע למסקנה שניתנו הצהרות בכתב מהימנות. למרות זאת רואה החשבון המבקר נדרש לשקול את ההשפעה של אי הקיום האמור על חוות הדעת בדוח רואה החשבון המבקר בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

24.9 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה:

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת-2020, 2, 2021-1, 2023-3.

25. תקן ביקורת (ישראל) 600 בדבר הסתמכות המבקר על מבקרים אחרים בדוחות כספיים מאוחדים:

25.1 בהערת שוליים 4 לסעיף 11:

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

26. תקן ביקורת (ישראל) 620 בדבר שימוש בעבודת מומחה:

<sup>148</sup> ר' סעיף 9 בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי". סעיף 20

<sup>149</sup> ר' תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד", סעיף 25

26.1 בסעיף 2 :

כאשר נעשה שימוש בעבודה המבוצעת על ידי מומחה, על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת-ומספיקה שעבודה זו תואמת את מטרות הביקורת.

26.2 בסעיף 10 :

אם יש למבקר ספק לגבי הכישורים או האובייקטיביות של המומחה, המבקר צריך לשקול אם ניתן להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת-ומספיקה מעבודתו של אותו מומחה. יתכן שהמבקר יצטרך להחליט לבצע נוהלי ביקורת נוספים או לבקש ראיות ביקורת ממומחה אחר (לאחר התחשבות בגורמים המצוינים בסעיף 7 לעיל).

26.3 בסעיף 11 :

על המבקר להשיג ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת-ומספיקה לכך שההיקף (scope) של עבודת המומחה תואם את מטרות הביקורת. כאשר המומחה הוא נותן שירותים שנשכר על ידי הגוף המבוקר או עובד של הגוף המבוקר, ראיות ביקורת יכולות להיות מושגות על ידי סקירת ההנחיות מהגוף המבוקר למומחה שנקבעות לעתים קרובות בכתב. הנחיות כאלו למומחה עשויות לכסות עניינים כגון אלה שלהלן :

26.4 בסעיף 15 :

**אם תוצאות עבודת המומחה אינן מספקות ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת-ומספיקה, או אם התוצאות אינן עקביות לראיות ביקורת אחרות, על המבקר לפתור את הבעיה.** הדבר עשוי להצריך דיונים עם הגוף המבוקר ועם המומחה, יישום נוהלי ביקורת נוספים, לרבות האפשרות להתקשר עם מומחה אחר, או לכלול שינוי מהנוסח האחיד (הבלתי-מסויג) של בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.

26.5 בסעיף 16 :

**כאשר ניתן דוח רואה החשבון המבקר ללא שינוי במהנוסח האחיד (בלתי-מסויג), המבקר לא יאזכר בדוח את העבודה של מומחה.** אזכור כזה עלול להתפרש שלא כהלכה כאילו הוא מהווה הסתייגות בחוות דעת רואה החשבון המבקר או חלוקה של אחריות, כאשר אין הכוונה לאף אחת ממשמעויות אלו למרות האמור לעיל, כאשר חל תקן ביקורת (ישראל) 701, ניתן להתייחס לשימוש במומחה מטעם רואה החשבון המבקר במסגרת תיאור כיצד ניתן מענה לעניין מפתח בביקורת, מבלי שהתייחסות כזאת

מפחיתה מאחריותו של רואה החשבון המבקר לחוות דעתו על הדוחות הכספיים.<sup>150</sup>

26.6 בסעיף 17 :

אם, כתוצאה מהעבודה של מומחה, המבקר מחליט לתת דוח רואה החשבון המבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד ~~(הבלתי-מסויג)~~, יתכן שבנסיבות מסוימות יהיה זה הולם - בהסבר מהות הכללת השינוי מהנוסח האחיד - לאזכר או לתאר את עבודת המומחה (לרבות זהות המומחה ומידת מעורבותו). בנסיבות כאלו המבקר יקבל את הסכמת המומחה לפני אזכור כאמור. אם המומחה אינו מסכים לכך והמבקר סבור שהאזכור הוא הכרחי, יתכן שהמבקר יצטרך לבקש ייעוץ משפטי.

26.7 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת-2020, 2, 2021-1, 2023-3.

27. **תקן ביקורת (ישראל) 690** בדבר עקרונות יסוד בעבודת ביקורת משותפת :

27.1 בסעיף 2א :

בנוסח האחיד ~~(בלתי-מסויג)~~ של בדוח רואה החשבון המבקר נאמר, בין היתר: ...

27.2 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת-2020, 2, 2021-1, 2023-3.

28. **תקן ביקורת (ישראל) 701** בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי :

28.1 בכותרת עליונה בתקן :

**תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי**

28.2 בשם התקן :

**תקן ביקורת (ישראל) 701** בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי

28.3 בבולט מתחת לתוכן עניינים :

יש לקרוא את תקן ביקורת (ישראל) 701, בדבר תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי, ביחד עם תקן ביקורת

---

<sup>150</sup> ר' סעיפים 13(ג) ו-49 בתקן ביקורת (ישראל) 701 בדבר "תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".



(ישראל) 200, בדבר מטרות ראשיות של רואה החשבון המבקר ועריכת ביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל.

28.4 בסעיף 3 :

התקשורת של ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי יכול גם לספק בסיס למשתמשים המיועדים לבוא בדברים נוספים עם ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי לגבי עניינים מסוימים הקשורים לישות, לדוחות הכספיים המבוקרים, או לביקורת שנערכה.

28.5 בסעיף 4 :

תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי נערך במסגרת גיבוש חוות הדעת של רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים בכללותם. תקשור ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי אינו מהווה...

28.6 בסעיף 4(ב) :

... תחליף לשינויים מהנוסח האחד של בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי הנדרש בנסיבות הביקורת הספציפית בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705; 151

28.7 בסעיף 5(ד) :

תקן ביקורת זה חל גם על ביקורת דוחות כספיים של ישויות אחרות: (1) בנסיבות בהן רואה החשבון המבקר מחליט מסיבות שונות לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי; וכן (2) כאשר תקשור כזה נדרש על פי תנאי ההתקשרות או על פי הוראות חוק או רגולציה.

28.8 בסעיף 11 :

על רואה החשבון המבקר לתאר כל עניין מפתח בביקורת, לרבות שימוש בכותרת משנה מתאימה, בפסקאות נפרדות שיבואו בסוף לאחר פסקת ה"בסיס לחוות הדעת" בדוח שלו, עם תחם הכותרת "ענייני מפתח בביקורת", וזאת למעט אם חלות הנסיבות שבסעיפים 14 או 15. במבוא של פסקאות אלה בדוח רואה החשבון המבקר יצוין כי...

28.9 בכותרת לפני סעיף 12 :

ענייני מפתח בביקורת כאשר לא ניתנת חוות דעת ללא הכוללת שינויים במהנוסח האחד

<sup>151</sup> תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינויי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

28.10 בסעיף 12 :

כאשר נדרשת הסתייגות בחוות הדעת או חוות דעת שלילית (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705) בגין עניין כלשהו, רואה החשבון המבקר לא יתקשר את אותו עניין במסגרת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי. (ר' סעיפים א-5א-6)

28.11 בסעיף 1-12 :

כאשר נדרשת הימנעות ממתן חוות דעת (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705), רואה החשבון המבקר לא יתקשר כל ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי.

28.12 בסעיף 13 :

על התיאור של כל עניין מפתח בביקורת בפסקאות ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי : (ר' סעיפים א-34א-40) ...  
... בתיאור של ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי אין זה מצופה מרואה החשבון המבקר למסור מידע לגבי הישות אשר לא פורסם לצדדים חיצוניים על ידי הישות, אלא אם מידע כזה נחוץ כדי לתאר מדוע העניין נחשב כעניין מפתח בביקורת או כיצד ניתן לו מענה בביקורת. (ר' סעיפים א-34א-38)

28.13 בסעיף 15 :

עניין הדורש הסתייגות בחוות הדעת או חוות דעת שלילית (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 705) או ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כעסק חי (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570) הם מטבעם ענייני מפתח בביקורת. עם זאת, בנסיבות כאלה, אין לתאר עניינים אלה בפסקאות ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי ולא יחולו ההוראות שבסעיפים 13-14. במקרים כאלה, על רואה החשבון המבקר :

28.14 בסעיף א-3 :

הדרישה מרואי חשבון מבקרים לתקשר ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי עשויה גם לשפר את התקשורת בין רואה החשבון המבקר לבין המופקדים על ממשל תאגידי לגבי אותם עניינים, וכן עשויה להגדיל את תשומת לב ההנהלה והמופקדים על ממשל תאגידי לגילויים בדוחות הכספיים שאליהם נעשית הפניה בדוח רואה החשבון המבקר.

28.15 בסעיף א5 :

תקן ביקורת (ישראל) 700<sup>152</sup> קובע הוראות ומספק הנחיות על גיבוש חוות הדעת את המבנה ואת הנוסח האחיד של דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים.<sup>153</sup> תקשור ענייני מפתח בביקורת אינו מהווה תחליף לגילויים בדוחות הכספיים אשר מסגרת הדיווח הכספי המתאימה דורשת מהנהלה ומהמופקדים על ממשל תאגידי לתת, או הנחוצים מסיבה אחרת להשגת הצגה נאותה. תקן ביקורת (ישראל) 705 מתייחס לנסיבות שבהן מסקנת רואה החשבון המבקר היא שקיימת הצגה מוטעית מהותית בקשר לנאותות או להתאמה של גילויים בדוחות הכספיים (ר' סעיף א7).

28.16 בסעיף א8 :

תקן ביקורת (ישראל) 705-מציין 706 קובע מצבים בהם לרואה החשבון המבקר של דוחות כספיים של כלל הישויות, בהתאם לשיקול דעתו של רואה החשבון המבקר מוצא לנכון, לכלול שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פסקת הפניית תשומת לב לתקשורת נוספת בדוח רואה החשבון המבקר באמצעות השימוש בפסקאות הדגש עניין ובפסקאות עניין אחר. במקרים אלה, פסקאות אלה מוצגות בנפרד מפסקת ענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר. כאשר הדגש עניין או עניין אחר נקבע כעניין מסוים הוא עניין כעניין מפתח בביקורת, לא יעשה לגביו שימוש בפסקת הפניית תשומת לב איננו תחליף לתיאור אותה הדגש עניין או עניין אחר והוא יתואר רק כעניין מפתח בביקורת בהתאם לסעיף 13. אם הוחלט כי עניין מסוים הוא גם עניין מפתח בביקורת, וגם עניין בגינו נדרשת פסקת הפניית תשומת לב, פסקת הפניית תשומת הלב מוצגת בדוח רואה החשבון המבקר בנפרד מפסקאות תקן ביקורת (ישראל) 706 מספק הנחיות נוספות על הקשר שבין ענייני מפתח בביקורת ויש לקשר בין שתי הפסקאות באמצעות הפניה לבין פסקאות הדגש עניין או עניין אחר. האמור בסעיף זה, אינו חל במקרים בהם התווספה של פסקת הפניית תשומת לב בנושא ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך להתקיים כהעסק החי (בהתאם לתקן ביקורת (ישראל) 570), כמפורט בסעיף 15 בתקן ביקורת זה.

---

<sup>152</sup> תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים"

<sup>153</sup> ר' סעיפים 10-15 ו-1א-15א, בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"

28.17 לאחר סעיף א8 יתווסף סעיף א8-1 כלהלן :

על אף האמור בסעיף א8, במקרים בהם נכללת פסקת הדגש עניין המתייחסת למצבה הפיננסי של הישות, שאינו עולה לכדי ספקות משמעותיים בדבר יכולת הישות להמשיך לפעול כעסק חי, ורואה החשבון המבקר קבע כי העניין הוא גם עניין מפתח בביקורת, העניין ייכלל בדוח רואה החשבון המבקר בפסקת הדגש עניין בנפרד מפסקאות ענייני מפתח בביקורת תוך קישור בין שתי הפסקאות באמצעות הפניה.

28.18 בסעיף א12 :

..תכנון וביצוע נוהלי ביקורת כמענה לסיכונים אלה והשגת ראיות ביקורת נאותות ומספיקות כדי לשמש בסיס לחוות דעתו. לגבי יתרת סעיף מסוים, סוג עסקאות מסוים או גילוי מסוים, ככל שהסיכון המוערך להצגה מוטעית מהותית ברמת המצגים (at the assertion level) גבוה יותר, כך לעתים קרובות מופעל שיקול דעת רב יותר בתכנון ובביצוע נוהלי הביקורת ובהערכת תוצאותיהם...

28.19 בסעיף א13 :

לפיכך, עניינים המאתגרים (challenge) את רואה החשבון המבקר להשגת ראיות ביקורת נאותות במידה מספקת או המאתגרים אותו בגיבוש חוות דעת על הדוחות הכספיים, עשויים להיות רלוונטיים במיוחד בקביעת ענייני מפתח בביקורת על ידיו.

28.20 בתת כותרת שלפני סעיף א31 :

פסקאות נפרדות לענייני מפתח בביקורת בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי (ר' סעיף 11)

28.21 בסעיף א58 :

להלן הנוסח (לרבות הכותרת "ענייני מפתח בביקורת") שיש לכלול לאחר פסקת ה"בסיס לחוות הדעת" בסוף בדוח רואה החשבון המבקר במקרה שרואה החשבון המבקר קבע כי אין ענייני מפתח בביקורת לתקשר...

28.22 בסעיף א1 :

תקן ביקורת זה נקבע בעדכון ביקורת 1-2021 ותוקן על ידי עדכון ביקורת 1-2022, 3-2023.

29. **תקן ביקורת (ישראל) 710** בדבר התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים :

29.1 בסעיף 2.2 :

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

29.2 בסעיף 5 :

התייחסות המבקר לדוחות כספיים השוואתיים בדוח רואה החשבון המבקר שלו על הדוחות הכספיים המבוקרים, הן על-פי הנוסח האחד והן כאשר נדרש הכללת שינוי מהנוסח האחד בשנה השוטפת על הדוחות הכספיים ההשוואתיים לעומת נוסח דוח רואה החשבון המבקר שניתן עליהם במקור, מובאת בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים", ובתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

29.3 בסעיף 6(ב) :

... אם אין התאמה לשנים קודמות, על המבקר לנהוג בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד" "שינויים מהנוסח האחד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".

29.4 בסעיף 9(א)(2) :

... סוג דוח רואה החשבון המבקר שניתן על-ידי המבקר הקודם, ואם היה נכלל בו שינוי מהנוסח האחד<sup>154</sup> - את הסיבות לכך ; וכן...

29.5 בהערת שוליים נספחים :

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 האחד (בלתי מסויג) של בדוח רואה החשבון המבקר כפי שמופיע בתקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".

<sup>154</sup> לרבות הפניית תשומת לב פסקת הדגש עניין במקרה שאותה הפנייה פסקה תקפה גם לגבי הדוחות הכספיים של השנה השוטפת.

- 29.6 בסוף סעיף 1 תתווסף פסקה שלהלן:  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכון ביקורת 3-2023.
30. **תקן ביקורת (ישראל) 720** בדבר מידע אחר במסמכים המכילים דוחות כספיים מבוקרים:
- 30.1 בסעיף 8:  
**דרוש תיקון כאמור בדוחות הכספיים המבוקרים והמבוקר מסרב לבצע את התיקון, על המבקר לנהוג כאמור בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד" "שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי".**
- 30.2 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה:  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2021-1, 2023-3.
31. **תקן ביקורת (ישראל) 910** בדבר ביקורת של בקרה פנימית על דיווח כספי המשולבת עם ביקורת של דוחות כספיים:
- 31.1 בסעיף 24:  
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 נספחים), יש להוסיף פסקת עם הכותרת "פיסקת קישור" בסוף דוח רואה החשבון המבקר על הדוחות הכספיים. בהתאם לכך, רואה החשבון המבקר יוסיף פסקת קישור (כמפורט להלן) בסוף הדוח שלו על הדוחות הכספיים, לאחר הנוסח לפי תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחיד (בלתי מסייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים".
- 31.2 בכל מקום בנספחים ב עד ו'2 בסיפא של הפסקה האחרונה:  
...לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 והדוח שלנו, מיום \_\_\_ ב 20X3, כלל חוות דעת בלתי מסייגת ללא שינוי מהנוסח האחיד על אותם דוחות כספיים
- 31.3 בכל מקום בהערות השוליים בנספחים לתקן:  
● פסקת הדגש עניין ו/או עניין אחר (הפניית תשומת לב)  
● " ... וכן הפניית תשומת לב [ו/או עניין אחר] בדבר [תיאור קצר וברור של העניין נשוא פסקת ההדגש עניין ו/או פסקת עניין אחר, כגון: ..."

31.4 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :  
לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת-2020-2, 2023-3.

32. **תקן ביקורת (ישראל) 911** בדבר ביקורת של רכיבי בקרה פנימית על דיווח כספי :

32.1 בסעיף 23 :

רואה החשבון המבקר יוסיף פיסקת קישור (כמפורט להלן) עם הכותרת "פיסקת קישור" בסוף הדוח שלו על הדוחות הכספיים, לאחר הנוסח לפי תקן ביקורת (ישראל) 700 בדבר "הנוסח האחד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים" "גיבוש חוות דעת ודיווח על דוחות כספיים"...

32.2 בכל מקום בנספחים א' ו-ד' בסיפא של הפסקה האחרונה :

... לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ולכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 והדוח שלנו, מיום \_\_\_ ב-20X3, כלל חוות דעת בלתי מסויגת ללא שינוי מהנוסח האחד על אותם דוחות כספיים

32.3 בכל מקום בהערות השוליים בנספחים לתקן :

- פסקת הדגש עניין ו/או עניין אחר (הפניית תשומת לב)
- " ... וכן הפניית תשומת לב [ו/או עניין אחר] בדבר [תיאור קצר וברור של העניין נשוא פיסקת ההדגש עניין ו/או פסקת עניין אחר, כגון: ..."

32.4 בסוף סעיף 1 בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת-2020-1, 2020-2, 2023-1, 2023-3.

33. **תקן ביקורת (ישראל) 920** בדבר הסכמה של רואה החשבון המבקר להכללת דוחות שלו במסמך הצעה :

33.1 בסעיף 21 :

אם בעקבות ביצוע הנהלים המפורטים בסעיף 15 לעיל מתגלה לרואה החשבון המבקר אירוע או עניין המעלים ספקות משמעותיים באשר ליכולתה של הישות להמשיך כ"עסק חי" אשר אילו היה נכלל בדוחות הכספיים/במידע הכספי, רואה החשבון המבקר היה מפנה אליהם את תשומת הלב בהתאם להוראות סעיף 21 בתקן ביקורת (ישראל) 705 בדבר "דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד"

”שינויים מהנוסח האחיד בדוח רואה החשבון המבקר הבלתי תלוי”: ...

33.2 בסעיף 25 :

אירע אירוע או נכללו בדוח האירועים עניינים אשר אילו היו נכללים בדוחות הכספיים/במידע כספי, רואה החשבון המבקר היה מפנה אליהם את תשומת הלב בהתאם להוראות תקן ביקורת (ישראל) 7065<sup>155</sup> בדבר “דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד” ”פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר”...

33.3 בכל מקום בתקן :

פסקת הפניית תשומת לב הדגש עניין

33.4 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-1, 2020-2, 2023-3.

34. תקן סקירה (ישראל) 2410 בדבר סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות :

34.1 בכל מקום בתקן ימחק “(הפניית תשומת לב)”.

34.2 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

לאחר הארגון מחדש, תקן ביקורת זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-2, 2023-3.

35. תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון :

35.1 בסעיף 10(א) :

הדוח המיוחד ייערך, וינוסח במתכונת דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים ויכלול את כל המרכיבים הכלולים בדוח רואה החשבון המבקר בשינויים המחויבים לפי העניין, כאמור בסעיף (ב).

35.2 בסעיף 10(ב) :

בהתאם לכך, הדוח המיוחד יכלול את המרכיבים הבאים : ...

35.3 בסעיף 1, בפסקה האחרונה :

---

<sup>155</sup> ראה תקן ביקורת (ישראל) 7065 בדבר “דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד”, עניינים 40-46 פסקת הדגש עניין ופסקת עניין אחר בדוח רואה החשבון המבקר.



לאחר הארגון מחדש, תקן זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 1-2020,  
2-2020, 3-2023.

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.

\* \* \*