

לשכת רואי חשבון בישראל

התקשרויות לסקירה של מידע כספי

תקן סקירה 1 (*)

ב ד ב ר

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של

היישות

תוכן העניינים

סעיפים

3-1	מבוא
6-4	עקרונות כלליים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
9-7	מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
11-10	הסכמה על תנאי ההתקשרות
29-12	נהלים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

(*) תקן סקירה זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת בהתאם להחלטתה מיום 4.11.2008 ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטתה מיום 27.10.2008 ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 6.11.2008.

תוכן העניינים - המשך

סעיפים

33-30	הערכת הצגות מוטעות
35-34	הצהרת מנהלים
37-36	אחריותו של רואה החשבון המבקר למידע נלווה
42-38	תקשורת
63-43	דיווח על האופי, ההיקף ותוצאות הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
64	תיעוד
א64	שינויים בתקני ביקורת אחרים
65	תאריך תחילה

- נספח 1: דוגמה למכתב התקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
- נספח 2: נהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
- נספח 3: דוגמה להצהרת מנהלים
- נספח 4: דוגמאות לדוחות סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים
- נספח 5: דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל סטייה ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית
- נספח 6: דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל הגבלה על היקף הסקירה שלא הוטלה על ידי הדירקטוריון או ההנהלה
- נספח 7: דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה שלילית בשל סטייה ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית

1. תקן סקירה זה מבוסס על תקן סקירה בינלאומי בדבר התקשרויות לסקירה של מידע כספי (ISRE) 2410:

"Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity"

מטרת תקן סקירה זה היא לקבוע כללים והנחיות באשר לחובותיו המקצועיות של רואה החשבון המבקר בעת שהוא נוטל על עצמו התקשרות לסקירת מידע כספי לתקופות ביניים של לקוח ביקורת ובאשר לצורת הדוח שלו ולתוכנו. השימוש במונח "רואה חשבון מבקר" בתקן זה נעשה לא משום שהוא עורך פעולת ביקורת¹, אלא מאחר ותחולתו של תקן זה מוגבלת לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות.

2. למטרות תקן סקירה זה, מידע כספי לתקופות ביניים הוא מידע כספי הנערך ומוצג בהתאם למסגרת דיווח כספי רלבנטית¹ ומכיל מערכת מלאה או תמציתית של דוחות כספיים לתקופה הקצרה משנת הכספים של הישות.

3. **על רואה החשבון המבקר המתקשר לצורך עריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים לערוך את הסקירה בהתאם לתקן סקירה זה.** באמצעות עריכת ביקורת הדוחות הכספיים השנתיים, רואה החשבון המבקר משיג הבנה של הישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה. כאשר רואה החשבון המבקר מתקשר לצורך סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, הבנה זו מתעדכנת באמצעות בירורים שהוא עורך במהלך הסקירה, ומסייעת לו למקד את הבירורים שיש לערוך ואת נהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שיש ליישם. על רואה חשבון המתקשר לצורך עריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים ושאינו רואה החשבון המבקר של הישות (להלן - רואה חשבון) לערוך את הסקירה בהתאם לתקן

¹ ראה סעיף 154(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999: "חברה תמנה רואה חשבון מבקר שיבקר את הדוחות הכספיים השנתיים שלה ויחווה את דעתו עליהם (להלן - פעולת ביקורת)".
¹ לדוגמה, תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) כפי שמפורסמים על ידי המועצה הבינלאומית לתקנים בחשבונאות (IASB), או תקני חשבונאות של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

סקירה בדבר התקשרויות לסקירה של דוחות כספיים²¹. היות ורואה חשבון זה לא יהיה בדרך כלל בעל הבנה של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, כמו רואה החשבון המבקר של היישות, הרי שעל רואה חשבון לבצע בירורים ונהלים שונים כדי לעמוד ביעדי הסקירה.

3.א. תקן סקירה זה מכוון לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים על ידי רואה החשבון המבקר של היישות. יחד עם זאת, יש ליישמו, כשהוא מותאם כמתחייב על פי הנסיבות, בעת שרואה החשבון המבקר של יישות נוטל על עצמו התקשרות לערוך סקירה של מידע כספי היסטורי אחר של לקוח ביקורת, השונה ממידע כספי לתקופות ביניים.

עקרונות כלליים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

4. **על רואה החשבון המבקר לנהוג בהתאם לכללי ההתנהגות המקצועית המתייחסים לביקורת הדוחות הכספיים השנתיים של היישות.** דרישות כללי התנהגות מקצועית אלו מסדירות את חובותיו המקצועיות של רואה החשבון המבקר בתחומים הבאים: אי תלות, יושרה, אובייקטיביות, כשירות מקצועית וזהירות ראויה, סודיות, התנהלות מקצועית ותקנים מקצועיים.

5. **על רואה החשבון המבקר ליישם נהלי בקרת איכות המתאימים להתקשרות המסוימת.** המרכיבים של בקרת האיכות הנוגעים להתקשרות מסוימת כוללים אחריות לאיכות הכוללת של ביצוע ההתקשרות (leadership responsibilities for quality on the engagement), דרישות כללי ההתנהגות המקצועית, קבלה והמשך היחסים עם הלקוח והתקשרויות ספציפיות, איוש צוותי התקשרות, ביצוע ההתקשרות ובקרה על ביצועה.

6. **על רואה החשבון המבקר לתכנן ולערוך את הסקירה מתוך גישה של ספקנות מקצועית, בהכירו בכך שייתכנו נסיבות שבהן תידרש התאמה מהותית של המידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהם יהיו דוחות הערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.** משמעותה של גישה של ספקנות מקצועית היא שרואה החשבון המבקר עושה הערכה קריטית,

²¹. הלשכה מתעתדת לפרסם תקן סקירה נוסף בקבוצת התקנים להתקשרויות לסקירה של מידע כספי שעניינו יהיה "התקשרויות לסקירה של דוחות כספיים" (כאשר רואה החשבון אינו רואה החשבון המבקר של היישות) המבוסס על תקן סקירה בינלאומי (ISRE) : 2400 "ENGAGEMENTS TO REVIEW OF FINANCIAL STATEMENTS".

מתוך מחשבה ספקנית (questioning), של תקפות הראיות שהתקבלו והוא ערני לראיות הסותרות או המעמידות בספק את מהימנותם של מסמכים או של מצגי הנהלת הישות.

מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

7. מטרת ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים היא לאפשר לרואה החשבון המבקר להביע מסקנה אם, בהתבסס על סקירתו, בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית. רואה החשבון המבקר עורך בירורים ומיישם נהלי סקירה אנליטיים ואחרים על מנת להפחית לרמה מתונה (moderate) את הסיכון שתובע מסקנה בלתי הולמת כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מוצג באופן מוטעה מהותית.
8. מטרת הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים שונה משמעותית ממטרת ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים אינה מהווה בסיס לחוות דיעה אם המידע הכספי לתקופות ביניים משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת דיווח כספי רלבנטית.
9. סקירה, בניגוד לביקורת, לא נועדה להשיג ביטחון סביר לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו כולל הצגה מוטעית מהותית. סקירה מורכבת מעריכת בירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה עשויה להביא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניינים משמעותיים המשפיעים על המידע הכספי לתקופות ביניים, אך היא לא מספקת את כל הראיות שהיו נדרשות לביקורת.

הסכמה על תנאי ההתקשרות

10. **על רואה החשבון המבקר והלקוח להסכים על תנאי ההתקשרות.**
11. תנאי התקשרות המוסכמים מתועדים בדרך כלל במכתב התקשרות. תקשורת כזאת מסייעת למנוע אי הבנות בנוגע לאופי ההתקשרות ובמיוחד בנוגע למטרת הסקירה ולהיקפה, אחריותם של הדירקטוריון והנהלה^(*), מידת אחריותו של רואה החשבון

(*) כאשר הישות אינה חברה - במקום "הדירקטוריון והנהלה" יבואו שמות הגופים המקבילים לאלה, וכך בכל מקום אחר בו מוזכר ביטוי זה בתקן.

המבקר, הביטחון שיושג ואופי הדוח של רואה החשבון המבקר וצורתו. תקשורת כזאת מכסה בדרך כלל את העניינים הבאים:

- מטרת סקירתו של מידע כספי לתקופות ביניים.
 - היקף הסקירה.
 - אחריותם של הדירקטוריון וההנהלה למידע הכספי לתקופות ביניים.
 - אחריותם של הדירקטוריון וההנהלה להקים בקרה פנימית אפקטיבית המתייחסת לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים ולתחזוקתה.
 - אחריותה של ההנהלה להעמיד לרשות רואה החשבון המבקר את כל הרשומות הכספיות ואת המידע הקשור בהן.
 - הסכמתם של הדירקטוריון וההנהלה למסור לרואה החשבון המבקר הצהרות בכתב כדי לאשר מצגים שניתנו בעל פה במהלך הסקירה, כמו גם מצגים המשתמעים (implicit) מרשומות היישות.
 - צורת הדוח הצפוי שינתן על ידי רואה החשבון המבקר ותוכנו, לרבות זהות הנמען של הדוח.
 - הסכמתם של הדירקטוריון וההנהלה לכך שבכל מסמך המכיל מידע כספי לתקופות ביניים ומצויין בו שהמידע הכספי לתקופות ביניים נסקר על ידי רואה החשבון המבקר של היישות, ייכלל גם דוח הסקירה.
- מכתב התקשרות לדוגמה מובא בנספח 1 לתקן סקירה זה. ניתן גם לשלב את תנאי ההתקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים עם תנאי ההתקשרות לביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים.

נהלים לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

הבנה של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה

12. רואה החשבון המבקר חייב להיות בעל הבנה מספקת של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, המתייחסת לעריכת מידע כספי שנתי ומידע כספי לתקופות ביניים, שתאפשר לו לתכנן ולבצע את ההתקשרות, כדי שיוכל:

(א) לזהות סוגים אפשריים של הצגה מוטעית מהותית ולשקול את הסבירות לקיומם;

(ב) לבחור בבירורים ובהלי סקירה אנליטיים ואחרים שיוכלו לספק לרואה החשבון המבקר בסיס לדיוח אם בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור כי המידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.

13. על פי הנדרש בתקן ביקורת 93 "הבנה של הגוף המבוקר וסביבתו, והערכת הסיכונים המתייחסים להצגה מוטעית מהותית", רואה החשבון המבקר שביקר את הדוחות הכספיים השנתיים של היישות לתקופה של שנה אחת או יותר משיג הבנה של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, המתייחסת להכנת המידע הכספי השנתי, במידה המספקת לעריכת הביקורת. כאשר רואה החשבון המבקר מתכנן סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, הוא מעדכן הבנתו זאת. רואה החשבון המבקר משיג גם הבנה מספקת של הבקרה הפנימית המתייחסת להכנת מידע כספי לתקופות ביניים באשר זאת עשויה להיות שונה מהבקרה הפנימית המתייחסת למידע כספי שנתי.

14. רואה החשבון המבקר עושה שימוש בהבנתו את היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, לצורך קביעת הבירורים שיש לערוך ונהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שיש ליישם, ולצורך זיהויים של אותם האירועים, העסקאות או המצגים שביחס אליהם יש לכוון את הבירורים או ליישם את נהלי הסקירה האנליטיים או האחרים.

15. הנהלים שרואה החשבון המבקר מיישם לצורך עדכון הבנתו את היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, כוללים בדרך כלל:

- קריאת התיעוד, במידה הנחוצה, של ביקורת השנה הקודמת ושל סקירות תקופות ביניים קודמות של השנה השוטפת ושל תקופות ביניים מקבילות של השנה הקודמת, כדי לאפשר לרואה החשבון המבקר לזהות עניינים שעשויים להשפיע על המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת.
- בחינת הסיכונים המשמעותיים, לרבות הסיכון של עקיפת בקרות על ידי ההנהלה, שזוהו בביקורת הדוחות הכספיים של השנה הקודמת.
- קריאת המידע הכספי השנתי העדכני ביותר, והמידע הכספי ההשוואתי לתקופות ביניים קודמות.
- בחינת המהותיות בהקשר למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית המתייחסת למידע כספי לתקופות ביניים, כדי לסייע בקביעת אופיים והיקפם של הנהלים שיש ליישם ובהערכת השפעתן של הצגות מוטעות.
- בחינת אופיין של הצגות מוטעות מהותיות שתוקנו ושל הצגות מוטעות לא מהותיות שזוהו אך לא תוקנו בדוחות הכספיים של השנה הקודמת.
- בחינת עניינים חשובנאיים וענייני דיווח משמעותיים שעשויים להיות בעלי משמעות נמשכת כגון חולשות מהותיות בבקרה הפנימית.
- בחינת תוצאות נהלי ביקורת שיושמו בקשר לדוחות הכספיים של השנה השוטפת.
- בחינת תוצאותיהן של ביקורות פנימיות שנערכו והפעולות שבהן נקטה ההנהלה בעקבותיהן.
- בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לתוצאות הערכתם את הסיכונים לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים עלול להיות מוצג באופן מוטעה מהותית כתוצאה מתרמית.
- בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר להשפעתם של שינויים בפעולותיה העסקיות של הישות.

- בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לשינויים משמעותיים בבקרה הפנימית ובאשר להשפעתם האפשרית של שינויים כאלה על עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים.
 - בירור עם הדירקטוריון וההנהלה באשר לתהליך לפיו נערך המידע הכספי לתקופות ביניים ואמינותן של הרשומות החשבונאיות שמהוות את בסיסו ושהמידע הכספי לתקופות ביניים מתאים להן או שהוא מותאם אליהן.
16. רואה החשבון המבקר קובע את אופיים של נהלי הסקירה שיש לבצע, אם בכלל, ביחס למרכיבים השונים (components) של היישות ובמידה והדבר רלבנטי מתקשר בנוגע לעניינים אלה עם רואי חשבון מבקרים אחרים המעורבים בסקירה. הגורמים שיש להתחשב בהם כוללים את מהותיות המידע הכספי לתקופות ביניים של מרכיביה השונים של היישות, והסיכון להצגה מוטעית בהם, ואת הבנת רואה החשבון המבקר באשר למידת הריכוזיות או הביזור של הבקרה הפנימית על עריכת מידע כספי זה.
17. **כדי שיוכל לתכנן ולערוך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים, על רואה החשבון המבקר שמונה לאחרונה ושטרם ערך ביקורת של דוחות כספיים שנתיים בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, להשיג הבנה של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, ככל שהיא מתייחסת לעריכה של מידע כספי שנתי ולתקופות ביניים.**
18. הבנה זאת מאפשרת לרואה החשבון המבקר למקד את הבירורים שיערכו ואת נהלי הסקירה האנליטיים והאחרים שישמשו בעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן סקירה זה. כחלק מהשגת הבנה זו, רואה החשבון המבקר עורך בדרך כלל בירורים עם רואה החשבון המבקר הקודם, ובמקום שהדבר בר-ביצוע סוקר את תיעוד רואה החשבון המבקר הקודם ביחס לביקורת השנתית האחרונה ולתקופות הביניים הקודמות בשנה השוטפת שנסקרו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם. בעשותו כן, רואה החשבון המבקר בוחן את אופיים של הצגות מוטעות שתוקנו, והצגות מוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו על ידי רואה החשבון המבקר הקודם, את הסיכונים המשמעותיים, לרבות הסיכון של עקיפת בקורות על ידי ההנהלה ונושאי חשבונאות ודיווח המשמעותיים שיכולה להיות להם משמעות נמשכת, כגון חולשות מהותיות בבקרה הפנימית.

19. על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים, בעיקר עם האנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, וליישם נהלי סקירה אנליטיים ואחרים, כדי לאפשר לו להגיע למסקנה אם, בהתבסס על הנהלים שיושמו, בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.

20. לא נדרש בסקירה, בדרך כלל, לבדוק את הרשומות החשבונאיות באמצעות בחינה, קריאה או אימות. הנהלים לעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מוגבלים בדרך כלל לעריכת בירורים בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים וליישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים, מאשר אימות מידע שנתקבל בנוגע לעניינים חשבונאיים משמעותיים הקשורים למידע הכספי לתקופות ביניים. הבנת רואה החשבון המבקר את היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, תוצאות הערכות הסיכונים המתייחסות לביקורת הקודמת ובחינת רואה החשבון המבקר את המהותיות המתייחסת למידע הכספי לתקופות ביניים, משפיעות על אופיים והיקפם של הבירורים שיעשו ושל הנהלים האנליטיים והאחרים שיושמו.

21. רואה החשבון המבקר מיישם בדרך כלל את הנהלים הבאים :

- קריאת הפרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות^(*), של ישיבות הדירקטוריון^(*), ושל ועדות רלבנטיות אחרות כדי לזהות עניינים העשויים להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים, וכן בירורים בנוגע לעניינים שנידונו בישיבות שלגביהן אין פרוטוקולים זמינים ואשר עלולים להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים.
- בחינת ההשפעה, אם בכלל, של עניינים שגרמו לשינויים מהנוסח האחיד של דוח הביקורת או של דוח הסקירה, התאמות חשבונאיות או הצגות מוטעות שלא תוקנו במהלך הביקורת או הסקירות הקודמות.

^(*) כאשר היישות אינה חברה - במקום "בעלי המניות" או "הדירקטוריון" יבואו שמות הגופים המקבילים להם, וכך בכל מקום אחר בו מוזכרים ביטויים אלה בתקן.

- תקשורת, במקום שהדבר מתאים, עם רואי חשבון מבקרים אחרים העורכים סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של מרכיביה השונים המשמעותיים של היישות.
- בירורים אצל חברי ההנהלה האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ואצל אחרים לפי הנדרש, בנוגע לעניינים הבאים:
 - אם המידע הכספי לתקופות ביניים ערוך ומוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.
 - אם אירעו שינויים כלשהם בעקרונות החשבונאיים או בדרכים ליישומם.
 - אם חייבו עסקאות חדשות את יישומו של עיקרון חשבונאי חדש.
 - אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל הצגות מוטעות ידועות שלא תוקנו.
 - מצבים בלתי רגילים או מורכבים שייתכן והשפיעו על המידע הכספי לתקופות ביניים, כגון צירופי עסקים או מימוש מגזר עסקי.
 - הנחות משמעותיות רלבנטיות ביחס למדידה או גילוי של שווי הוגן וכוונת ההנהלה ויכולתה לבצע מהלכים ספציפיים מטעם היישות.
 - האם נרשמו כיאות עסקאות עם צדדים קשורים^(*) והאם ניתן להן גילוי נאות במידע הכספי לתקופות ביניים.
 - שינויים משמעותיים בהתחייבויות ובמחויבויות חוזיות.
 - שינויים משמעותיים בהתחייבויות תלויות לרבות התדיינויות משפטיות או תביעות.

^(*) הגדרת "צדדים קשורים" - בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, וכך בכל מקום אחר בו מוזכר ביטוי זה בתקן.

- מילוי אחר התחייבויות לעמידה בתנאים של אמות מידה פיננסיות בקשר לחובות (debt covenants).
- עניינים שעלו לגביהם שאלות במהלך יישום נהלי הסקירה.
- עסקאות מהותיות שנעשו בימים האחרונים של תקופת הביניים או בימים הראשונים של תקופת הביניים הבאה.
- ידיעה אודות תרמית או חשד לתרמית המשפיעה על היישות שמעורבים בהן:
 - ההנהלה;
 - עובדים בעלי תפקידים משמעותיים בבקרה הפנימית; או
 - אחרים, במקום בו לתרמית עלולה להיות השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.
- ידיעה אודות טענות באשר לתרמית או לחשד לתרמית המשפיעה על המידע הכספי לתקופות ביניים של היישות המועלות ע"י עובדים, עובדים לשעבר, אנליסטים, גופים מפקחים (רגולטורים) או אחרים.
- ידיעה אודות אי ציות בפועל או אפשרות של אי ציות לחוקים ולתקנות שעשויה להיות להם השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.
- יישום נהלים אנליטיים למידע הכספי לתקופות הביניים שנועד לזהות יחסים וסעיפים בודדים הנראים חריגים ואשר עשויים לשקף הצגה מוטעית מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים. נהלים אנליטיים יכולים לכלול ניתוח יחסים פיננסיים ושיטות סטטיסטיות, כגון ניתוח מגמות או ניתוח רגרסיה, ויכולים להתבצע ידנית או באמצעות טכניקות נתמכות-מחשב. נספח 2 לתקן זה כולל דוגמאות לנהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעת שהוא עורך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים.

- קריאה של המידע הכספי לתקופות ביניים, ובחינה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.

22. רואה החשבון המבקר יכול ליישם נהלי סקירה רבים בטרם עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים על ידי היישות, או בו זמנית. לדוגמה, עדכון ההבנה של היישות וסביבתה, לרבות הבקרה הפנימית שלה, והתחלת קריאה של הפרוטוקולים הרלבנטיים לפני סיומה של תקופת הביניים עשויים להיות מעשיים. יישום חלק מנהלי הסקירה מוקדם יותר בתקופת הביניים יאפשר גם זיהוי ובחינה מוקדמים של עניינים חשבונאיים משמעותיים המשפיעים על המידע הכספי לתקופות ביניים.

23. רואה החשבון המבקר העורך סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים עורך גם את ביקורת הדוחות הכספיים של היישות. לשם נוחות ויעילות, רואה החשבון המבקר עשוי להחליט על יישום נהלי ביקורת מסוימים בד בבד עם סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים. לדוגמה, ניתן להשתמש במידע שהושג מקריאת הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון בהקשר לסקירת המידע הכספי לתקופות ביניים גם לצרכי הביקורת השנתית. רואה החשבון המבקר עשוי להחליט גם על יישום, בעת סקירת הביניים (interim review), של נהלי ביקורת שיש ליישם לצורך הביקורת של הדוחות הכספיים השנתיים, לדוגמה, ליישם נהלי ביקורת בנוגע לעסקאות משמעותיות או חריגות שנעשו במהלך התקופה, כגון צירופי עסקים, ארגון מחדש או עסקאות הכנסה משמעותיות.

24. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים לא תחייב בדרך כלל לאמת את הבירורים שנעשו אודות התדיינויות משפטיות או תביעות. לפיכך, אין צורך בדרך כלל לשלוח מכתבי בירורים לעורך הדין של היישות. יחד עם זאת, ייתכן שתקשורת ישירה עם עורך הדין של היישות בנוגע להתדיינויות משפטיות או לתביעות תהיה הולמת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו להטיל ספק אם המידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, ורואה החשבון המבקר סבור כי עורך הדין של היישות עשוי להיות בעל מידע רלבנטי.

25. על רואה החשבון המבקר להשיג ראיות לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים תואם או מותאם עם הרשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות. רואה החשבון המבקר יכול להשיג ראיות שהמידע הכספי לתקופות ביניים תואם או מותאם עם הרשומות החשבונאיות שבבסיס הדוחות על ידי השוואת המידע הכספי לתקופות הביניים:

(א) לרשומות החשבונאיות, כגון מאזן בוחן, או נייר עבודה לאיחוד התואם או המותאם לרשומות החשבונאיות; וכן

(ב) לנתונים תומכים אחרים ברשומות היישות, במידת הצורך.

26. על רואה החשבון המבקר לברר אם ההנהלה זיהתה את כל האירועים שהתרחשו עד תאריך דוח הסקירה שעשויים לחייב התאמות במידע הכספי לתקופות ביניים או מתן גילוי בהם. אין צורך שרואה החשבון המבקר יישם נהלים אחרים לזיהוי אירועים שהתרחשו לאחר תאריך דוח הסקירה.

27. על רואה החשבון המבקר לברר אם הדירקטוריון והנהלה שינו את הערכתם לגבי יכולתה של היישות להמשיך כ"עסק חי". כאשר, כתוצאה מבירור זה או נהלי סקירה אחרים, רואה החשבון המבקר נהיה מודע לאירועים או למצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי באשר ליכולת היישות להמשיך כעסק חי, עליו:

(א) לברר עם הדירקטוריון והנהלה בנוגע לתוכניותיהם לפעולות בעתיד בהתבסס על הערכתם בדבר "העסק החי", בדבר היתכנותן של תוכניות אלה, ואם הדירקטוריון והנהלה סבורים כי תוצאות תכניות אלו ישפרו את המצב; וכן

(ב) לשקול את נאותות הגילוי בדבר עניינים אלה במידע הכספי לתקופות ביניים.

28. אירועים או מצבים שעשויים להטיל ספק משמעותי באשר ליכולת היישות להמשיך כ"עסק חי" ייתכן והיו קיימים בתאריך הדוחות הכספיים השנתיים או שהם יכולים להתגלות כתוצאה מבירורים עם הדירקטוריון והנהלה או במהלך יישום נהלי סקירה אחרים. כאשר אירועים או מצבים כאלה באים לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר, הוא יברר עם הדירקטוריון והנהלה באשר לתוכניותיהם לפעולות בעתיד, כגון תוכניות לממש נכסים, ללוות כספים או לארגן מחדש את מבנה ההתחייבויות, לצמצם הוצאות או לדחותן או להגדיל את ההון. רואה החשבון המבקר יברר גם בדבר היתכנות תוכניות הדירקטוריון והנהלה ואם הם סבורים כי

תוצאות תוכניות אלו ישפרו את המצב. יחד עם זאת, אין צורך בדרך כלל שרואה החשבון המבקר יאמת את היתכנות תוכניות הדירקטוריון וההנהלה ואם תוצאות תוכניות אלו ישפרו את המצב.

29. כאשר בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לבחון אם יש לערוך התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, על רואה החשבון המבקר לערוך בירורים נוספים או ליישם נהלים נוספים שיאפשרו לו להביע מסקנה בדוח הסקירה. לדוגמה, אם נהלי הסקירה של רואה החשבון המבקר גורמים לו להטיל ספק אם עיסקת מכירה משמעותית נרשמה בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, רואה החשבון המבקר יישם נהלים נוספים המספיקים כדי ליישב (resolve) את הספק שלו, כגון דיון בתנאי העיסקה עם עובדי שיווק וחשבונאות בכירים או קריאת חוזה המכירה.

הערכת הצגות מוטעות

30. על רואה החשבון המבקר להעריך, בנפרד ובמצטבר, אם הצגות מוטעות שלא תוקנו ואשר באו לתשומת ליבו, הן מהותיות למידע הכספי לתקופות ביניים.

31. סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, בניגוד לעבודת ביקורת, אינה מתוכננת להשגת ביטחון סביר שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו כולל הצגה מוטעית מהותית. יחד עם זאת, הצגות מוטעות שבאות לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר, לרבות גילויים בלתי הולמים, יוערכו בנפרד ובמצטבר כדי לקבוע אם יש צורך בביצוע התאמה מהותית במידע כספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.

32. רואה החשבון המבקר יפעיל שיקול דעת מקצועי בהעריכו את מהותיותן של הצגות מוטעות שהיישות לא תיקנה. רואה החשבון המבקר יבחן עניינים כגון האופי, הסיבה לקיומן של ההצגות המוטעות וסכומיהן, אם מקורן של ההצגות המוטעות בשנה הקודמת או בתקופת ביניים קודמת של השנה השוטפת ואת ההשפעה הפוטנציאלית של ההצגות המוטעות על תקופות ביניים או תקופות שנתיות עתידיות.

33. רואה החשבון המבקר יכול לקבוע סכום שמתחתיו אין לרכז (aggregated) הצגות מוטעות, משום שהוא מצפה כי לריכוזם (aggregation) של סכומים אלה לא תהיה בבירור השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים. בעשותו כך, רואה החשבון המבקר ישקול את העובדה שקביעת מהותיות כרוכה בשיקולים כמותיים כמו גם איכותיים, וכי להצגות מוטעות בסכומים נמוכים יחסית עדיין יכולה להיות השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים.

הצהרת מנהלים

34. על רואה החשבון המבקר לקבל הצהרה בכתב מן הדירקטוריון וההנהלה על כך:

- (א) שהם מכירים באחריותם לתכנון ויישום של בקרה פנימית כדי למנוע ולגלות תרמיות וטעויות;
- (ב) שהמידע הכספי לתקופות ביניים ערוך ומוצג בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית;
- (ג) שהם סבורים כי השפעתם של ההצגות המוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו על ידי רואה החשבון המבקר במהלך סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים בכללותם אינה מהותית, הן בנפרד והן במצטבר. ריכוז (summary) של אותם פריטים ייכלל או יצורף להצהרות בכתב;
- (ד) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל העובדות המשמעותיות הקשורות לתרמית או חשד לתרמית הידועות להם שעלולות להשפיע על היישות;
- (ה) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את תוצאות הערכתם באשר לסיכונים לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים עלול להיות מוצג באופן מוטעה מהותית כתוצאה מתרמית;²

² סעיף 35 בתקן ביקורת 92 "אחריות המבקר לשקול אפשרות קיומה של תרמית במסגרת ביקורת של דוחות כספיים" מסביר שהאופי, ההיקף והתכיפות של הערכה מעין זו משתנים מיישות ליישות וכי ההנהלה עשויה לבצע הערכות מפורטות מדי שנה או כחלק ממעקב מתמשך. לפיכך, הצהרה זו, ככל שהיא מתייחסת לדוחות כספיים לתקופות ביניים, תיגזר בהתאם לנסיבותיה הספציפיות של היישות.

(ו) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל המקרים הידועים בפועל או הפוטנציאליים לאי ציות לחוקים ולתקנות שיש לשקול את השפעתם בעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים; וכן

(ז) שהם גילו לרואה החשבון המבקר את כל האירועים המשמעותיים שהתרחשו לאחר תאריך המאזן ועד לתאריך דוח הסקירה שעלולים לחייב התאמות במידע הכספי לתקופות ביניים או מתן גילוי בהם.

35. רואה החשבון המבקר יקבל הצהרות מתאימות נוספות המתייחסות לעניינים הספציפיים לעסקי היישות או לענף שבו היא פועלת. מכתב לדוגמה של הצהרת מנהלים מובא בנספח 3 לתקן סקירה זה.

אחריותו של רואה החשבון המבקר למידע נלווה

36. על רואה החשבון המבקר לקרוא את המידע האחר הנלווה למידע הכספי לתקופות ביניים כדי לשקול אם מידע כזה אינו עולה בקנה אחד באופן מהותי עם המידע הכספי לתקופות ביניים. אם רואה החשבון המבקר יזהה אי התאמה מהותית, הוא ישקול אם יש לתקן את המידע הכספי לתקופות ביניים או את המידע האחר. אם יש צורך בתיקון המידע הכספי לתקופות ביניים וההנהלה תסרב לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול את ההשלכות על דוח הסקירה. אם יש צורך בתיקון במידע האחר וההנהלה תסרב לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול לכלול בדוח הסקירה פיסקה נוספת המתארת את אי ההתאמה המהותית, או לנקוט בפעולות אחרות, כגון עיכוב הוצאת דוח הסקירה או פרישה מן ההתקשרות. לדוגמה, ההנהלה יכולה להציג מדידות רווחים חלופיות שיציגו באור חיובי יותר את התוצאות הכספיות מאשר המידע הכספי לתקופות ביניים, ומדידות חלופיות אלו שזוכות להבלטה יתרה, אינן מוגדרות בבירור או אינן מותאמות בבירור למידע הכספי לתקופות ביניים כך שהן מבלבלות ובאפשרותן להטעות.

37. אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לסבור כי המידע האחר כולל הצגה מוטעית מהותית של עובדה, עליו לדון בעניין עם הנהלת היישות. ייתכן כי בעת קריאת המידע האחר במטרה לזהות אי התאמות מהותיות, תבוא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר הצגה מוטעית מהותית לכאורה של עובדה (דהיינו, מידע, שאינו קשור לעניינים המופיעים במידע הכספי לתקופות ביניים, המצויין או מוצג באופן מוטעה). כאשר ידון בעניין עם הנהלת היישות, רואה החשבון המבקר ישקול את

תקפותו של המידע האחר ואת תשובות ההנהלה לבירוריו, ויבחן אם קיימים הבדלים לגיטימיים בשיקול הדעת או חילוקי דעות והאם עליו לבקש מן ההנהלה להיוועץ בצד שלישי מוסמך כדי לתקן (resolve) את ההצגה המוטעית של עובדה. אם דרוש תיקון כדי לתקן הצגה מוטעית מהותית של עובדה וההנהלה תסרב לבצע את התיקון, רואה החשבון המבקר ישקול נקיטת פעולות נוספות מתאימות, כגון הודעה לדירקטוריון וקבלת ייעוץ משפטי.

תקשורת

38. כאשר, כתוצאה מעריכת סקירת מידע כספי לתקופות ביניים, בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר עניין הגורם לו לסבור כי יש צורך בהתאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, עליו לדווח עניין זה, בהקדם האפשרי, לדרג הניהולי המתאים.

39. כאשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, ההנהלה אינה מגיבה באופן מתאים תוך פרק זמן סביר, על רואה החשבון המבקר ליידיע את הדירקטוריון. התקשורת תיעשה בהקדם האפשרי בעל פה או בכתב. החלטת רואה החשבון המבקר אם לתקשר בעל פה או בכתב תושפע מגורמים כגון אופיו, רגישותו וחשיבותו של העניין שיש לתקשר ועיתויה של תקשורת זו. אם המידע מתוקשר בעל פה, רואה החשבון המבקר יתעד את התקשורת.

40. כאשר, לפי שיקול דעתו של רואה החשבון המבקר, הדירקטוריון אינו מגיב באופן מתאים בתוך פרק זמן סביר, עליו לשקול:

(א) אם לתת דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד; או

(ב) את האפשרות לפרוש מההתקשרות; וכן

(ג) את האפשרות להתפטר מהמינוי לבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.

41. בוטל.

42. על רואה החשבון המבקר לדווח לדירקטוריון על עניינים רלבנטיים בתחום המימשל התאגידי (governance) העולים מהסקירה של המידע הכספי לתקופות ביניים. כתוצאה מעריכת סקירת המידע הכספי לתקופות ביניים, ייתכן שרואה החשבון המבקר יוודע לעניינים שלדעתו הינם חשובים וגם רלבנטיים

לדירקטוריון בתחום הפיקוח על תהליך הדיווח הכספי והגילוי.
רואה החשבון המבקר ידווח על עניינים כאלה לדירקטוריון.

דיווח על האופי, ההיקף ותוצאות הסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

43. על רואה החשבון המבקר להוציא דוח בכתב שיכלול את המרכיבים שלהלן:

- (א) כותרת מתאימה.
- (ב) נמען, כנדרש לפי נסיבות ההתקשרות.
כאשר היישות הינה חברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות, דוח הסקירה יופנה אל בעלי המניות. מאידך, כאשר מידע כספי לתקופות ביניים נערך לצורך ספציפי (כגון צורך הקשור לעיסקה מהותית) ודירקטוריון החברה מבקש מרואה החשבון המבקר לסקור מידע זה, דוח הסקירה יופנה אל הדירקטוריון.
- (ג) זיהוי המידע הכספי לתקופות ביניים שנסקר, לרבות ציון הכותרת של כל אחד מהדוחות הכלולים במערכת המלאה של הדוחות הכספיים או הדוחות הכספיים התמציתיים וכן התאריך והתקופה שאליהם מתייחס המידע הכספי.
- (ד) אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי אשר נועדה להשיג הצגה נאותה, ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה הנאותה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.
- (ה) בנסיבות אחרות, ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.
- (ו) כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים ממלא גם אחר הוראות הגילוי לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 - ציון שהדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים לפי פרק ד' של תקנות אלו.

- (ו) ציון שרואה החשבון המבקר אחראי להביע מסקנה על המידע הכספי לתקופות ביניים בהתבסס על הסקירה.
- (ז) ציון שסקירת המידע הכספי לתקופות ביניים נערכה בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות", וכי סקירה כזאת מורכבת מעריכת בירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים.
- (ח) ציון כי סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לרואה החשבון המבקר להשיג ביטחון שהוא יוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת, וכי בהתאם לכך לא מובעת חוות דעת של ביקורת.
- (ט) אם המידע הכספי לתקופות ביניים כולל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי אשר נועדה להשיג הצגה נאותה, מסקנה באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית (לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר מסגרת זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS));
- (י) בנסיבות אחרות, מסקנה באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית [לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)].
- (1) כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים ממלא גם אחר הוראות הגילוי לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 - מסקנה [נוספת על זאת האמורה ב-(י) לעיל] באשר לשאלה אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות אלו (ראה פיסקה אחרונה - פיסקת מסקנה - בנספח 4.5).

דהיינו, מתווספת לדוח הסקירה פיסקה אחרונה המתייחסת לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים ממלא אחר הוראות הגילוי לפי התקנות. הוספת פיסקה זאת הינה בשל דרישת התקנות שדוח הסקירה יתייחס לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים ממלא אחר הוראות הגילוי לפי התקנות. ההתייחסות לעניין זה תיעשה בפיסקה נפרדת (היינו, לא באותה פיסקה המתייחסת לעריכת המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34) - וזאת כדי להגביר את המובנות והבהירות של המסקנה בדבר עריכת המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם לתקן החשבונאות הבינלאומי, כלפי כל קורא סביר של המידע הכספי לתקופות ביניים בארץ או מחוצה לה.

(יא) תאריך הדוח.

(יב) המקום במדינה (כגון העיר) שממנו פועל רואה החשבון המבקר.

(יג) חתימת רואה החשבון המבקר.

דוחות סקירה לדוגמה מובאים בנספח 4 לתקן סקירה זה.

44. בוטל.

סטייה ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית

45. על רואה החשבון המבקר להביע מסקנה מסוייגת או שלילית כאשר בא לתשומת ליבו דבר הגורם לו לסבור שנדרשת התאמה מהותית למידע הכספי לתקופות ביניים כדי שיהיה ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית^(*).

46. אם באו לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דברים הגורמים לו לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים מושפע מהותית, או עלול להיות מושפע מהותית, מסטייה ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, והדירקטוריון וההנהלה אינם מתקנים את המידע הכספי לתקופות הביניים, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד. השינוי יתאר את אופי הסטייה וכן, אם

^(*) תקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לחקירה בחשבונאות או תקן חשבונאות בינלאומי IAS 34, לפי העניין: להלן - מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית.

הדבר בר-ביצוע, יבטא את השפעותיה על המידע הכספי לתקופות הביניים. אם המידע שרואה החשבון המבקר סבור כי הוא נחוץ לשם גילוי הולם לא נכלל במידע הכספי לתקופות הביניים, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחד וכן, אם הדבר בר-ביצוע, יכלול את המידע הנחוץ בדוח הסקירה. השינוי מהנוסח האחד ייעשה, בדרך כלל, על ידי הוספת פיסקת הסבר (לפני פיסקת המסקנה) לדוח הסקירה והבעת מסקנה מסוייגת. דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה מסוייגת מובאים בנספח 5 לתקן סקירה זה.

47. כאשר השפעת הסטייה על המידע הכספי לתקופות ביניים הינה מהותית ונרחבת (pervasive) עד כדי כך שרואה החשבון המבקר מחליט (concludes) שמסקנה מסוייגת אינה מספקת כדי לבטא את האופי המטעה או החסר (incomplete) של המידע הכספי לתקופות ביניים, רואה החשבון המבקר יביע מסקנה שלילית. דוחות סקירה לדוגמה עם מסקנה שלילית מובאים בנספח 7 לתקן סקירה זה.

47.א. סעיף 19 בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 קובע שאם מידע כספי לתקופות ביניים ערוך בהתאם לתקן האמור, יש לתת גילוי לעובדה זאת במידע הכספי. בנוסף, הסעיף הנ"ל קובע שאין לתאר מידע כספי לתקופות ביניים כמידע כספי הערוך בהתאם לתקנים, אלא אם כן הוא עומד **בכל** הדרישות של תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

לפיכך, אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא נכלל מצג שלפיו המידע הכספי ערוך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי דוח סקירה בנוסח האחד המובא בנספחים 4.4 או 4.5 לתקן סקירה זה.

נכלל במידע הכספי לתקופות ביניים מצג כאמור אך בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי אינו עומד, מכל הבחינות המהותיות, **בכל** הדרישות של תקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי, דוח סקירה בנוסח האחד המובא בנספחים 4.4 או 4.5 לתקן סקירה זה.

47.ב. כדי שדוח הסקירה יתייחס גם לתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970 (להלן - התקנות), נדרש שבמידע הכספי לתקופות ביניים עצמו ייכלל מצג שלפיו המידע הכספי ממלא אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של התקנות.

אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא נכלל מצג שלפיו המידע הכספי ממלא אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של התקנות - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי, דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספח 4.5 לתקן סקירה זה.

נכלל במידע הכספי לתקופות ביניים מצג כאמור אך בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור שהמידע הכספי אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי הוראות פרק ד' של התקנות - רואה החשבון המבקר לא יוציא על אותו מידע כספי דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספח 4.5 לתקן סקירה זה.

47. הוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) עומדות בפני עצמן ואינן תלויות בהוראות תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970. בהתאם לכך, כאשר מידע כספי לתקופות ביניים נערך בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 וגם לפי התקנות, עליו לעמוד בהוראות של **כל אחת** מהמסגרות האמורות בפני עצמה.

הנחת המוצא בתקן סקירה זה (לרבות בדוגמת הנוסח האחיד המובאת בנספח 4.5) הינה שלא תהיה סתירה או אי-התאמה בין ההוראות של שתי המסגרות האמורות בכל הנוגע להכרה, מדידה או הצגה במידע הכספי לתקופות ביניים. אם במקרה נדיר יתברר שקיימת סתירה או אי-התאמה מהותית כזאת, אזי לא ניתן יהיה לכלול במידע הכספי את שני המצגים הנ"ל (זה המצויין בסעיף 47 לעיל וזה המצויין בסעיף 47 לעיל) יחד, ובמקביל לא יוכל רואה החשבון המבקר להוציא על אותו מידע כספי דוח סקירה בנוסח האחיד המובא בנספח 4.5 לתקן סקירה זה.

כאשר במידע הכספי לתקופות ביניים נכלל גילוי נוסף הנדרש רק לפי התקנות - ואשר לא היה נכלל במידע הכספי אלמלא התקנות - רואה החשבון המבקר ימליץ ליישות לציין במידע הכספי שגילוי זה ניתן לפי התקנות. אם קיימים מספר פרטי גילוי כאלה, רואה החשבון המבקר ימליץ ליישות לרכזם בביאור אשר בו יצויין שפרטים אלה ניתנים לפי התקנות.

אם נדרש גילוי לפי התקנות בעניין שבו נדרש גילוי גם בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 אך קיימת אי-התאמה בין אופן הגילוי הנדרש על פי כל אחת מהמסגרות, רואה החשבון המבקר ימליץ ליישות לתת בנפרד (כגון בביאור הנזכר בפיסקה הקודמת) את הגילוי הנדרש לפי התקנות תוך ציון שגילוי זה ניתן על פיהן.

הגבלה על היקף הסקירה

48. הגבלה על היקף הסקירה מונעת, בדרך כלל, מרואה החשבון המבקר להשלים את הסקירה.

49. כאשר רואה החשבון המבקר אינו יכול להשלים את הסקירה, עליו להודיע, בכתב, לדרג הניהולי המתאים ולדירקטוריון את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה, וכן עליו לשקול אם ראוי להוציא דוח.

הגבלה על היקף הסקירה המוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה

50. רואה החשבון המבקר לא יקבל התקשרות לסקירת מידע כספי לתקופות ביניים, אם ידיעתו המקדמית בדבר נסיבות ההתקשרות מצביעה על כך שהוא לא יוכל להשלים את הסקירה בגלל שתהיה הגבלה על היקף הסקירה שתוטל על ידי הדירקטוריון או ההנהלה של היישות.

51. אם אחרי קבלת ההתקשרות מוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה הגבלה על היקף הסקירה, רואה החשבון המבקר יבקש הסרת הגבלה זאת. אם הדירקטוריון או ההנהלה יסרבו לעשות כן, רואה החשבון המבקר לא יוכל להשלים את הסקירה ולהביע מסקנה. במקרים כאלה, רואה החשבון המבקר ידווח בכתב, לדרג הניהולי המתאים ולדירקטוריון את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה. יחד עם זאת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור כי נחוצה התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהם יהיו ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, רואה החשבון המבקר יתקשר בנוגע לעניינים אלה בהתאם להנחיות בסעיפים 38 - 40 לעיל.

52. רואה החשבון המבקר ישקול גם את החובות (responsibilities) החוקיות והרגולטוריות, לרבות אם קיימת דרישה שהוא יוציא דוח. אם קיימת דרישה כזאת, רואה החשבון המבקר יימנע מהבעת מסקנה, ויציין בדוח הסקירה את הסיבה שבגינה לא ניתן להשלים את הסקירה. יחד עם זאת, אם בא לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר דבר הגורם לו לסבור כי נחוצה התאמה מהותית במידע הכספי לתקופות ביניים כדי שהם יהיו ערוכים, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם למסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, הוא ידווח גם על כך בדוח הסקירה.

הגבלות אחרות על היקף הסקירה

53. הגבלה על היקף הסקירה יכולה לקרות בשל נסיבות אחרות מאשר הגבלה המוטלת על ידי הדירקטוריון או ההנהלה. בנסיבות כאלו רואה החשבון המבקר לא יוכל, בדרך כלל, להשלים את הסקירה ולהביע מסקנה והוא יונחה על ידי האמור בסעיפים 51-52 לעיל. עם זאת, ייתכנו נסיבות נדירות שבהן ההגבלה על היקף עבודתו של רואה החשבון המבקר תהיה מצומצמת בבירור לעניין מסוים אחד או לכמה עניינים מסוימים אשר, למרות מהותיותם, לדעת רואה החשבון המבקר אין להם השפעה נרחבת על המידע הכספי לתקופות ביניים. בנסיבות כאלו, רואה החשבון המבקר יוציא דוח סקירה השונה מהנוסח האחיד בכך שיצויין בו כי פרט לעניין המתואר בפיסקת הסבר (לפני פסקת המסקנה), הסקירה נערכה בהתאם לתקן סקירה זה, ובנוסף, פסקת המסקנה של רואה החשבון המבקר לא תהיה בנוסח האחיד. דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת מובאים בנספח 6 לתקן סקירה זה.

54. ייתכן שרואה החשבון המבקר הביע חוות דעת מסוייגת בביקורת הדוחות הכספיים השנתיים האחרונים בגלל הגבלה על ההיקף של אותה ביקורת. רואה החשבון המבקר ישקול אם אותה הגבלה עדיין קיימת, ואם כן, את ההשלכות על דוח הסקירה.

עסק חי ואי ודאויות משמעותיות

55. בנסיבות מסוימות, ניתן להוסיף לדוח הסקירה פסקת הדגש עניין - מבלי שהדבר ישפיע על מסקנת רואה החשבון המבקר - כדי להדגיש עניין הנדון ביתר הרחבה בביאור במידע הכספי לתקופות ביניים. עדיף שפיסקה כזאת תיכלל לאחר פסקת הבעת המסקנה והיא תאזכר, בדרך כלל, את העובדה שהמסקנה אינה מסוייגת בהקשר זה.

56. **אם במידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם לאי ודאות בדבר יכולתה של החברה לפעול כעסק חי, על רואה החשבון המבקר להוסיף פסקת הדגש עניין בדוח הסקירה כדי להדגיש אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של היישות להמשיך כעסק חי.**

57. ייתכן שרואה החשבון המבקר כלל בדוח ביקורת או סקירה קודם שינוי מהנוסח האחיד על ידי הוספת פסקת הדגש עניין כדי להדגיש אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של היישות להמשיך כעסק חי. אם אי הוודאות המהותית עדיין קיימת ובמידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם, רואה החשבון המבקר ישנה את הנוסח האחיד של

דוח הסקירה על המידע הכספי לתקופות ביניים השוטפים על ידי הוספת פיסקה שתדגיש את אי הוודאות המהותית הנמשכת.

58. אם כתוצאה מבירורים או נהלי סקירה אחרים באה לתשומת ליבו של רואה החשבון המבקר אי ודאות מהותית הקשורה לאירוע או למצב שעלול ליצור ספק משמעותי לגבי יכולתה של היישות להמשיך כעסק חי, ובמידע הכספי לתקופות ביניים ניתן גילוי הולם, רואה החשבון המבקר ישנה את הנוסח האחיד של דוח הסקירה על ידי הוספת פיסקת הדגש עניין בהקשר זה.

59. אם במידע הכספי לתקופות ביניים לא ניתן גילוי הולם לאי ודאות מהותית היוצרת (casts) ספק משמעותי לגבי יכולתה של היישות להמשיך כעסק חי, על רואה החשבון המבקר להביע מסקנה מסוייגת או שלילית, כפי שמתאים. על הדוח לכלול אזכור סציפי של העובדה שקיימת אי ודאות מהותית כזאת.

60. על רואה החשבון המבקר לשקול שינוי של דוח הסקירה על ידי הוספת פיסקה שתדגיש אי ודאות משמעותית (בנוסף לעניין העסק החי) שבאה לתשומת ליבו, אשר פתרונה תלוי באירועים עתידיים ואשר יכולה להשפיע על המידע הכספי לתקופות ביניים.

עניינים אחרים

61. תנאי ההתקשרות כוללים הסכמה של הדירקטוריון וההנהלה לכך שבכל מסמך המכיל מידע כספי לתקופות ביניים ומצויין בו שהמידע הכספי לתקופות ביניים נסקר על ידי רואה החשבון המבקר של היישות, ייכלל גם דוח הסקירה. אם הדירקטוריון וההנהלה לא יכללו את דוח הסקירה במסמך, רואה החשבון המבקר ישקול לפנות לייעוץ משפטי כדי להסתייע בקבלת החלטה בדבר הפעולות המתאימות בנסיבות העניין.

62. אם רואה החשבון המבקר הוציא דוח סקירה הכולל שינוי מהנוסח האחיד והדירקטוריון וההנהלה מפרסמים את המידע הכספי לתקופות ביניים מבלי לכלול את דוח הסקירה הכולל שינוי מהנוסח האחיד במסמך הכולל את המידע הכספי לתקופות ביניים, רואה החשבון המבקר ישקול לפנות לייעוץ משפטי כדי להסתייע בקבלת החלטה בדבר הפעולות המתאימות בנסיבות העניין, וכן את האפשרות להתפטר מהמינוי לבקר את הדוחות הכספיים השנתיים.

63. מידע כספי לתקופות ביניים המכיל דוחות כספיים תמציתיים אינו כולל בהכרח את כל המידע שהיה נכלל במערכת מלאה של דוחות כספיים, אלא עשוי להציג הסבר לאירועים ולשינויים שהם משמעותיים להבנה של השינויים במצב הכספי והתוצאות הכספיות של היישות מאז תאריך הדיווח השנתי. זאת בשל ההנחה שלמשתמשי המידע הכספי לתקופות ביניים תהיה גישה לדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים, כמו במקרה של יישויות הרשומות למסחר בבורסות לניירות ערך. בנסיבות אחרות, רואה החשבון המבקר ידון עם הדירקטוריון וההנהלה בדבר הצורך לציין במידע הכספי לתקופות ביניים שיש לקרוא אותו יחד עם הדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים. בהעדר ציון כזה, רואה החשבון המבקר ישקול אם המידע הכספי לתקופות ביניים ללא הפניה לדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים הינו מטעה בנסיבות העניין, ואת ההשלכות על דוח הסקירה.

תיעוד

64. **על רואה החשבון המבקר לתעד את הסקירה באופן מספיק ונאות כדי שיהווה בסיס למסקנתו ויספק ראיה לכך שהסקירה נערכה בהתאם לתקן סקירה זה ולדרישות חוקיות ורגולטוריות רלבנטיות.** התיעוד יאפשר לרואה חשבון מנוסה שאין לו כל קשר קודם להתקשרות, להבין את האופי, העיתוי והיקף הברורים שנערכו, ונהלי סקירה אנליטיים ואחרים שיושמו, המידע שהתקבל וכל עניין משמעותי שנבחן במהלך עריכת הסקירה, לרבות האופן בו יושבו עניינים אלה.

שינויים בתקני ביקורת אחרים

64א. (1) תקני ביקורת 47 ו-65 "סקירה של דוחות כספיים לתקופות ביניים" בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן סקירה זה.

(2) בתקן ביקורת 91 "מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים", ימחקו בסעיף 3 שבו המילים "סקירה של דוחות כספיים", כלהלן: "... אולם אין להתייחס באותו מכתב התקשרות לשרותים אחרים (כגון: סקירה של דוחות כספיים, דוחות מיוחדים וכיוצ"ב) הניתנים על-ידי רואה החשבון המבקר."

תאריך תחילה

65. תקן סקירה זה יחול על סקירת מידע כספי לתקופות ביניים שתאריך המאזן האחרון הכלול בו הוא 31.3.2009 או לאחר מכן.

נספח 1

דוגמה למכתב התקשרות לסקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

יש להשתמש במכתב שלהלן כדוגמה בהקשר לאמור בסעיף 10 של תקן סקירה זה ויש צורך להתאימו בהתאם לדרישות ולנסיבות ספציפיות.

הדוגמה שלהלן מתייחסת לחברה

תאריך _____

לכבוד חברת אבגד בע"מ

באמצעות

שם _____
מנכ"ל

שם _____
יו"ר הדירקטוריון

כתובת _____

הנדון: סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של שישה ושלושה חודשים שישתיימו ב-30 ביוני 20X1

אנו שולחים מכתב זה כדי לאשר את הבנתנו ביחס לתנאים ולמטרות של התקשרותנו לסקירת המידע הכספי הכולל את המאזן התמציתי המאוחד של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה) (*) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שישתיימו באותו תאריך.

סקירתנו תיערך בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות" במטרה לספק לנו בסיס לדיווח אם בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי לתקופות הביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לנצינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). סקירה כזו מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

סקירה אנליטיים ואחרים, ואינה מחייבת, בדרך כלל, אימות של המידע שהתקבל. סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת ובהתאם לכך, לא נביע חוות דעת של ביקורת.

אנו מצפים כי הדוח שלנו על המידע הכספי לתקופות ביניים יהיה כדלקמן:

[יש לכלול את נוסח דוח הסקירה]

האחריות למידע הכספי לתקופות ביניים, לרבות גילוי הולם, היא של הדירקטוריון והנהלת החברה. האחריות כוללת תכנון, יישום ותחזוקה של בקרה פנימית בקשר לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים שלא יכללו הצגה מוטעית מהותית, בין שמקורה בתרמית ובין שמקורה בטעות; בחירה ויישום של מדיניות חשבונאית הולמת; ועריכת אומדנים סבירים בחשבונאות בנסיבות העניין. כחלק מסקירתנו, נבקש הצהרות בכתב מאת הדירקטוריון והנהלה בנוגע למצגים שנעשו בקשר לסקירה. נבקש גם שבכל מסמך הכולל את המידע הכספי לתקופות ביניים בו יצויין כי המידע הכספי לתקופות ביניים נסקר, ייכלל גם הדוח שלנו.

סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים אינה מבטיחה שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. יתר על כן, לא ניתן להסתמך על ההתקשרות עימנו שתגלה אם קיימות תרמיות או טעויות או פעולות בלתי חוקיות. יחד עם זאת, נודיעכם על כל העניינים המהותיים שיבואו לתשומת ליבנו.

אנו מצפים לשיתוף פעולה מלא עם הצוות שלכם ואנו מניחים כי הם יעמידו לרשותנו את כל הרשומות, התיעוד ומידע אחר שיתבקש בקשר לסקירתנו.

[יש לכלול כאן מידע נוסף בנוגע להסדרי שכר טרחה וחשבונות (billings), כפי שמתאים].

מכתב זה יהיה תקף בשנים הבאות אלא אם כן תוקפו יופסק, יתוקן או יוחלף (אם רלוונטי).

אנא חתמו והשיבו לנו את העותק המצורף של מכתב זה כדי לאשר שהוא מתאים להבנתכם את ההסדרים בקשר עם סקירתנו את הדוחות הכספיים.

מאושר מטעם חברת אבגד בע"מ על ידי

_____ חתימה	_____ חתימה
_____ שם	_____ שם
_____ מנכ"ל	_____ יו"ר הדירקטוריון
_____ תאריך	_____ תאריך

נספח 2

נהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

דוגמאות לנהלים אנליטיים שרואה החשבון המבקר עשוי לשקול בעריכת סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים:

- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת עם המידע הכספי לתקופת הביניים הקודמת האחרונה, עם המידע הכספי לתקופת הביניים המקבילה בשנת הכספים הקודמת, עם המידע הכספי שהדירקטוריון והנהלה צפו (expected) בגין התקופה השוטפת ועם הדוחות הכספיים המבוקרים האחרונים.
- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת לתוצאות הצפויות, כגון תקציבים או תחזיות (לדוגמה, השוואה של תחשיבי מס ויחס בין הפרשה למס הכנסה להכנסה לפני מס במידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת למידע המקביל: (א) בתקציבים, תוך שימוש בשיעורים צפויים (ב) במידע כספי לתקופות קודמות).
- השוואה של המידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת עם מידע לא כספי רלבנטי.
- השוואה של הסכומים שנרשמו בחשבונות או של יחסים שחושבו מתוך סכומים שנרשמו בחשבונות לתחזיות שפותחו על ידי רואה החשבון המבקר. רואה החשבון המבקר מפתח תחזיות כאלה על ידי זיהוי ויישום של יחסים שסביר שיתקיימו בהתבסס על הבנת את היישות ואת הענף בו פועלת היישות.
- השוואה של היחסים ושל הנתונים הבולטים (אינדיקטורים) של תקופת הביניים השוטפת לאלה של יישויות אחרות באותו ענף.
- השוואה של יחסים בין סעיפים במידע הכספי לתקופת הביניים השוטפת ליחסים המקבילים במידע הכספי לתקופות ביניים קודמות. לדוגמה, הוצאות לסוגיהן כאחוז מהמכירות, נכסים לסוגיהם כאחוז מתוך סך כל הנכסים ואחוז השינוי במכירות לאחוז השינוי בחייבים.

- השוואה של נתונים שהופרדו (disaggregated) למרכיביהם. להלן דוגמאות לאופן בו ניתן להפריד נתונים למרכיביהם:
 - לפי תקופה. לדוגמה, הפרדת פריטי הכנסות או הוצאות לסכומים רבעוניים, חודשיים או שבועיים.
 - לפי קו ייצור או מקור ההכנסה.
 - לפי מיקום. לדוגמה, לפי מרכיבי היישות.
 - לפי הגורמים להם מיוחסת העיסקה. לדוגמה, הכנסות שנובעות ממתכננים, מאדריכלים או מאמנים.
 - לפי מספר מאפיינים של העיסקה. לדוגמה, מכירות לפי מוצר וחוּדש.

נספח 3

דוגמה להצהרת מנהלים

המכתב שלהלן אינו מיועד לשמש כמכתב אחיד. הצהרות מנהלים ישתנו מיישות ליישות ומתקופת ביניים אחת לבאה אחריה.

[נייר מכתבים של היישות]

(אל רואה החשבון המבקר) (תאריך)

הנדון: סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו ב- 30 ביוני 20X1

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל דוחות כספיים תמציתיים:

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את המאזן התמציתי המאוחד של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך, במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם ל]ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)].

אנו מכירים באחריותנו לעריכה ולהצגה של המידע הכספי לתקופות ביניים בהתאם ל]ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית].

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

פיסקאות פתיחה כאשר המידע הכספי לתקופות ביניים מכיל מערכת מלאה של דוחות כספיים שנערכו בהתאם למסגרת דיווח כספי שנועדה להשגת הצגה נאותה :

מכתב הצהרה זה ניתן בקשר לסקירתכם את המאזן המאוחד של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*) ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך במטרה להביע מסקנה אם בא לתשומת ליבכם דבר הגורם לכם לסבור שהמידע הכספי לתקופות ביניים אינו משקף באופן נאות בהתאם ל[ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית, לרבות הפניה למסגרת הדיווח הכספי כאשר זו איננה תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)], מכל הבחיות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

אנו מכירים באחריותנו להצגה נאותה של הדוחות הכספיים לתקופות ביניים בהתאם ל[ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית].

ידוע לנו כי ערכתם את הסקירה בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". כן ידוע לנו כי סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לכם להשיג ביטחון שתיוודעו לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אתם מביעים חוות דעת של ביקורת.

אנו מאשרים, למיטב ידיעתנו ואמונתנו, את המצגים הבאים :

- המידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל נערך והוצג בהתאם ל[ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית].

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

- העמדנו לרשותכם את כל ספרי החשבונות והתיעוד התומך, ואת כל הפרוטוקולים של אסיפות בעלי המניות וישיבות הדירקטוריון [דהיינו, אלה שהתקיימו ב(ציינו תאריכים)] דוחות לרשות ניירות ערך^(*), לרשם החברות^(*), לבורסה לניירות ערך^(*); ודוחות המבקר הפנימי.
- אין עסקאות מהותיות שלא נרשמו באופן נאות ברשומות החשבונאיות המהוות את בסיס המידע הכספי לתקופות ביניים.
- לא ידוע על אי ציות בפועל או אי ציות אפשרי לחוקים או לתקנות שעלולה להיות להם השפעה מהותית על המידע הכספי לתקופות ביניים במקרה של אי ציות.
- אנו מכירים באחריותנו לתכנון וליישום של בקרה פנימית כדי למנוע ולגלות תרמיות וטעויות.
- גילינו לכם את כל העובדות המשמעותיות הקשורות לתרמיות ידועות או לחשדות לתרמיות שעלולות להשפיע על הקבוצה.
- גילינו לכם את תוצאות ההערכה שלנו באשר לסיכונים לכך שהמידע הכספי לתקופות ביניים עלול להיות מוצג באופן מוטעה מהותית כתוצאה מתרמית.
- אנו סבורים כי השפעות ההצגות המוטעות שלא תוקנו אשר רוכזו בטבלה המצורפת בזה אינן מהותיות, הן בנפרד והן במצטבר, ביחס למידע הכספי לתקופות ביניים בכללותו.
- אנו מאשרים את שלמות המידע שנמסר לכם בנוגע לזיהוי הצדדים הקשורים .
- הנושאים הבאים נרשמו כיאות וכאשר נדרש, ניתן להם גילוי הולם במידע הכספי לתקופות ביניים :
 - עיסקאות עם צדדים קשורים, לרבות מכירות, רכישות, הלוואות, העברות, הסדרי שכירות וערבויות וסכומים לקבל מהם או סכומים שיש לשלם להם ;
 - ערבויות, בין בכתב ובין בעל פה, בגינן יש לקבוצה התחייבויות תלויות ;

^(*) כאשר היישות אינה חברה - במקום גופים אלה יבואו שמות הגופים המקבילים להם.

◦ הסכמים ואופציות לרכישה חוזרת של נכסים שנמכרו קודם לכן.

- ההצגה והגילוי של שווים ההוגן של נכסים והתחייבויות הם בהתאם ל[ציינו את מסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית]. ההנחות שנעשה בהן שימוש משקפות את הכוונה והיכולת שלנו לנקוט בקווי פעולה ספציפיים מטעם הקבוצה, בהקשר למדידה או גילוי של השווי ההוגן.
 - אין לנו כל תוכניות או כוונות שעלולות להשפיע מהותית על שווים בספרים או סיווגם של הנכסים וההתחייבויות המשתקפים במידע הכספי לתקופות ביניים.
 - אין לנו כל תוכניות לנטוש קווי ייצור או תוכניות או כוונות אחרות שכתוצאה מהן ייווצר מלאי עודף או מלאי מת, וכן אין מלאי המוצג בערך הגבוה מערך המימוש שלו.
 - לקבוצה בעלות נאותה על כל נכסיה ואין עיקולים או שעבודים על נכסי הקבוצה.
 - כל ההתחייבויות, בפועל או תלויות, נרשמו או ניתן להם גילוי, לפי הנדרש.
 - [הוסיפו כל הצהרה נוספת הקשורה לתקני חשבונאות חדשים המיושמים לראשונה ושיקלו כל הצהרה נוספת הנדרשת על ידי תקן ביקורת חדש - הרלבנטיים למידע הכספי לתקופות ביניים].
- למיטב ידיעתנו ואמונתנו, לא התרחשו אירועים לאחר תאריך המאזן ועד לתאריך מכתב זה העשויים לחייב התאמה במידע הכספי לתקופות ביניים הנ"ל או מתן גילוי בו.
- [הצהרת המנהלים תהיה חתומה לפחות על ידי אותם בעלי תפקידים החתומים על המידע הכספי].

שם הדירקטור/המנהל
תיאור התפקיד בקבוצה

שם הדירקטור/המנהל
תיאור התפקיד בקבוצה

שם הדירקטור/המנהל
תיאור התפקיד בקבוצה

נספח 4

דוגמאות לדוחות סקירה על מידע כספי לתקופות ביניים
[ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]

הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות

4.1 הנסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.2 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.3 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הני"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.4 הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים
בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא
לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך,
מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 .

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

4.5. הנוסח האחיד של דוח סקירה על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

מסקנה

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל - 1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

נספח 5

**דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל סטייה
ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית
[ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]**

**הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי
לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה
או על ידי בעלי מניות**

**5.1 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת
מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים -
כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים
בישראל**

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללה במידע הכספי הפרשה לירידת ערך של הרכוש הקבוע שלדעתנו יש לעשותה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. מידע זה מצביע על כך כי אילו היתה נכללת הפרשה כאמור ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה קטן ב _____ ש"ח, והרווח הנקי והרווח למניה היו קטנים ב _____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו _____ ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.2 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להוונן בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב' ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב' ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב' ש"ח, ש"ח, ש"ח ו' ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.3 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללה במידע הכספי הפרשה לירידת ערך הרכוש הקבוע שלדעתנו יש לעשותה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. מידע זה מצביע על כך כי אילו היתה נכללת הפרשה כאמור ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה קטן ב_____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו קטנים ב_____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו_____ ש"ח, בהתאמה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.4 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להוונן בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים. מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב _____ ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב _____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב _____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו _____ ש"ח, בהתאמה, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

5.5 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה, מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

בהתבסס על מידע שנמסר לנו על ידי הדירקטוריון וההנהלה, לא נכללו ברכוש הקבוע ובהתחייבויות לזמן ארוך, התחייבויות חכירה מסוימות שאנו סבורים כי יש להוונן בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים ולתקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל - 1970. מידע זה מצביע על כך שאם התחייבויות חכירה אלה היו מהוונות ליום 30 ביוני 20X1, הרכוש הקבוע היה גדל ב_____ ש"ח, ההתחייבויות לזמן ארוך ב_____ ש"ח והרווח הנקי והרווח למניה היו גדלים (קטנים) ב_____ ש"ח, _____ ש"ח, _____ ש"ח ו_____ ש"ח, בהתאמה, לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט לעניין המתואר בפיסקת הבסיס למסקנה המסוייגת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומידיים), התש"ל-1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

נספח 6

דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה מסוייגת בשל הגבלה על היקף הסקירה שלא הוטלה על ידי הדירקטוריון או ההנהלה [ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]

הדוגמאות מתייחסות לחברה העורכת באופן סדיר מידע כספי לתקופות ביניים שסקירתו נדרשת על פי הוראות חוק או רגולציה או על ידי בעלי מניות

6.1 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה חודשים חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

^(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבידור, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החיובים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. הקבוצה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החיובים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.2 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים מאוחדים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. הקבוצה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של הקבוצה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים של הקבוצה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.3 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריד) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. הקבוצה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריד]

6.4 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות הבנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפיסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. הקבוצה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

6.5 דוח סקירה עם מסקנה מסוייגת על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי מאוחד - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של חברת אבגד בע"מ החברה וחברות בנות (להלן - הקבוצה)^(*), הכולל את המאזן התמציתי המאוחד ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון וההנהלה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

לא סקרנו את המידע הכספי לתקופות הביניים התמציתי של חברות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% מכלל הנכסים המאוחדים ליום 30 ביוני 20X1, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____%, בהתאמה מכלל ההכנסות המאוחדות לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. המידע הכספי לתקופת הביניים התמציתי של אותן חברות נסקר על ידי רואי חשבון אחרים שדוחות הסקירה שלהם הומצאו לנו ומסקנתנו, ככל שהיא מתייחסת למידע הכספי בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות הסקירה של רואי החשבון האחרים.

היקף הסקירה

פרט למוסבר בפסקה הבאה, ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע

(*) במקרה ולחברה אין חברות בנות או מאוחדות במקום הקבוצה יבוא החברה או סוג היישות בה מדובר.

כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה המסוייגת

כתוצאה משריפה שאירעה במשרד של סניף ב (תאריך) שהשמידה את רשומות החייבים, לא יכולנו להשלים את סקירתנו על חייבים בסך _____ ש"ח הכלולים במידע הכספי הנ"ל. הקבוצה נמצאת בתהליך של שחזור רשומות אלה ואינה בטוחה אם רשומות אלה יתמכו בסכום הנקוב לעיל ובהפרשה לחובות מסופקים המתייחסת אליו. לו היינו יכולים להשלים את סקירתנו בעניין החייבים, ייתכן שהיו באים לתשומת ליבנו עניינים המצביעים על כך שנחוצות התאמות במידע הכספי הנ"ל.

מסקנה מסוייגת

בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות המידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקה הקודמת לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, בהתבסס על סקירתנו ועל דוחות הסקירה של רואי חשבון אחרים, פרט להתאמות במידע הכספי הנ"ל שייתכן והיינו יכולים להיוודע להן לולא המצב המתואר בפיסקת הבסיס למסקנה המסוייגת, לא בא לתשומת ליבנו דבר הגורם לנו לסבור שהמידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

**דוגמאות לדוחות סקירה עם מסקנה שלילית בשל סטייה
ממסגרת הדיווח הכספי הרלבנטית
[ראו סעיפים 43 (ט) ו-43 (י)]**

**7.1 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מערכת
מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים - כאשר הדיווח
הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל**

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את המאזן ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של חברות הבנות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לכללי

חשבונאות מקובלים בישראל. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל, מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים שלה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.2 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מערכת מלאה של דוחות כספיים לתקופות ביניים - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את המאזן ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלשה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה נאותה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של חברות הבנות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו משקף באופן נאות בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), מכל הבחינות המהותיות, את מצבה הכספי של החברה ליום 30 ביוני 20X1 ואת תוצאות הפעולות, השינויים בהון העצמי, ותזרימי המזומנים שלה לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.3 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את המאזן התמציתי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של הישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של חברות הבנות שלה, מאחר והחברה סבורה כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. דבר זה הינו בניגוד לכללי חשבונאות מקובלים בישראל. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות 14 של המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.4 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את המאזן התמציתי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים". אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניוודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של חברות הבנות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבוונאות בינלאומי IAS 34.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

7.5 דוח סקירה עם מסקנה שלילית על מידע כספי הכולל מידע כספי לתקופות ביניים תמציתי - כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 והמידע הכספי לתקופות ביניים נערך גם לפי תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970

דוח סקירה של רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

מבוא

סקרנו את המידע הכספי המצורף של _____ (להלן - החברה), הכולל את המאזן התמציתי ליום 30 ביוני 20X1 ואת הדוחות התמציתיים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים, ואת הביאור על עיקרי המדיניות החשבונאית וביאורים אחרים לתקופות של שישה ושלושה חודשים שהסתיימו באותו תאריך. הדירקטוריון והנהלה של החברה אחראים לעריכה ולהצגה של מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34 "דיווח כספי לתקופות ביניים", וכן הם אחראים לעריכת מידע כספי לתקופות ביניים אלה לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התש"ל-1970. אחריותנו היא להביע מסקנה על מידע כספי לתקופות ביניים אלה בהתבסס על סקירתנו.

היקף הסקירה

ערכנו את סקירתנו בהתאם לתקן סקירה 1 של לשכת רואי חשבון בישראל "סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון המבקר של היישות". סקירה של מידע כספי לתקופות ביניים מורכבת מבירורים, בעיקר עם אנשים האחראים לעניינים הכספיים והחשבונאיים, ומיישום נהלי סקירה אנליטיים ואחרים. סקירה הינה מצומצמת בהיקפה במידה ניכרת מאשר ביקורת הנערכת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל ולפיכך אינה מאפשרת לנו להשיג ביטחון שניודע לכל העניינים המשמעותיים שהיו יכולים להיות מזוהים בביקורת. בהתאם לכך, אין אנו מחוויים חוות דעת של ביקורת.

הבסיס למסקנה השלילית

החל מיום _____ 20X1 הפסיקה החברה לאחד את דוחותיהן הכספיים של חברות הבנות שלה, מאחר והחברה סבורה כי האיחוד הוא בלתי הולם עקב קיומן של זכויות מהותיות חדשות שאינן מקנות שליטה. אנו סבורים, כי בנסיבות העניין היעדר האיחוד אינו בהתאם לתקני חשבונאות בינלאומיים. לו היו נערכים דוחות כספיים מאוחדים, כל הסעיפים במידע הכספי לתקופות הביניים היו שונים באופן מהותי.

המסקנה השלילית

סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקה הקודמת, המידע הכספי הנ"ל אינו ערוך, מכל הבחינות המהותיות, בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי IAS 34.

בנוסף לאמור בפיסקה הקודמת, סקירתנו מצביעה על כך שמאחר והשקעת החברה בחברות הבנות לא נכללה על בסיס מאוחד, כפי שתואר בפיסקת הבסיס למסקנה השלילית, המידע הכספי הנ"ל אינו ממלא, מכל הבחינות המהותיות, אחר הוראות הגילוי לפי פרק ד' של תקנות ניירות ערך (דוחות תקופתיים ומיידיים), התשי"ל-1970.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[שם העיר או המקום], [תאריך]

**ההבדלים בין תקן סקירה 1 "סקירה של מידע כספי לתקופות
ביניים הנערכת על ידי רואה החשבון של היישות"
לבין ISRE Review of Interim Financial Information Performed by the Independent
Auditor of the Entity - 2410**

- (1) Auditor - תורגם כ"רואה חשבון מבקר".
- (2) בכל מקום שיש הפניה לתקן ביקורת בינלאומי - ההפניה בהצעת התקן היא אל תקן הביקורת של לשכת רואי חשבון בישראל. אם אין ללשכה תקן ביקורת מקביל - הושמטה ההתייחסות לכך.
- (3) המושג המופיע בתקן ובנספחים: "דוחות כספיים למטרות כלליות" איננו מוגדר. ההגדרה מופיעה בתקני הביקורת הבינלאומיים כמו למשל ב-ISA 700 על דוח המבקרים.
- (4) בסעיפים: 11, 15, 27, 28, 43-60 ובנספחים, במקום "הנהלה", נרשם: "הדירקטוריון והנהלה",
- (5) בנספח 3 במקום: "מועצת המנהלים", נרשם: "הדירקטוריון".
- (6) International Standards on Auditing - תורגם כ"תקני ביקורת מקובלים בישראל".
- (7) הוספו סעיפים 47א-47ג כדי להתאים את הוראות התקן הבינלאומי למצב הסטטוטורי בארץ.
- (8) לסעיף 43(ב) הוספו דברי סיוע יישומי כדי להתאימו למצב הסטטוטורי בארץ.
- (9) לסעיף 43 הוספו סעיפי משנה (ה1) ו-(י1) כדי להתאים את הוראות התקן הבינלאומי למצב הסטטוטורי בארץ.
- (10) סעיף 44 - הושמט - משום שאינו תקף בישראל.
- (11) הוסף סעיף 64א "שינויים בתקני ביקורת אחרים".

(12) בנספח 3 - הוספה פיסקה שלישית נוספת לפיסקאות הפתיחה וכן הוספה רשימת הדוחות שהועמדו לרשותו של רואה החשבון המבקר: "דוחות לרשות ניירות ערך, לרשם החברות ולבורסה לניירות ערך; דוחות המבקר הפנימי" כדי להתאים ההצהרה למקובל בארץ.

בנוסף הוסף המשפט האחרון והותאמה רשימת החותמים על ההצהרה למצב הסטטוטורי בארץ.

(13) בנספח 4 - ההפניה - במקום: "נמען מתאים" - נרשם: "לבעלי המניות.

(14) בסעיפים 1 ו-3 הוספו הערות שוליים 1א ו-1ב, בהתאמה.