

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 99 (*)

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

תוכן עניינים

סעיפים

5 - 1	מבוא
6	מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר
7	הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר
10 - 8	נהלים משלימים כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)
11	הוראות אחרות לגבי תקן ביקורת 90
12	תיקונים לתקני הביקורת האחרים
13	תחילה

נספחים : א' - ה'

(*) תקן ביקורת זה אושר על-ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל-ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 20.1.2009 ופרסומו אושר על-ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 19.1.2009.

מבוא

1. מתחילת שנת 2008 עברו תאגידי רבים לדיווח כספי בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). עקב כך, לצרכי הדיווח של אותם תאגידי, נוצר צורך בעדכון הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר וכן בנהלים משלימים הקשורים לכך.
2. במהלך השנים 2007-2008 עסקו מוסדות IFAC בהכנת תקן ביקורת בינלאומי חדש בעניין זה (ISA 700 Redrafted).

התקן הבינלאומי החדש נועד להתייחס גם להיבטים של החלת תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) במדינות רבות בעולם. כמו כן, בהתאם למערך הסמכויות החדש בהתקנת תקני הביקורת הבינלאומיים, תקן זה נועד להיות מאושר על ידי מועצת הפיקוח על האינטרס הציבורי הפועלת מטעם גופי רגולציה בינלאומיים^(*).
- התקן הבינלאומי האמור אושר על ידי מוסדות IFAC ועל ידי מועצת הפיקוח הנ"ל בדצמבר 2008 אולם באותה עת נקבע כי פרסומו יהיה רק במרץ 2009, לאחר שישולבו בו שינויים הנובעים מאישור תקן בינלאומי אחר.
3. הלשכה נערכה לפרסם תקן ביקורת חדש המבוסס על התקן הבינלאומי האמור, וזאת מיד עם פרסום התקן הבינלאומי על ידי IFAC (דבר אשר כאמור היה מתוכנן וצפוי בדצמבר 2008). עם היוודע דבר הדחייה בפרסום התקן הבינלאומי התברר שהלשכה נאלצת לדחות עקב כך גם את פרסום התקן החדש שלה עד לפרסום התקן הבינלאומי שעליו הוא מבוסס.
4. במצב שנוצר נדרש פרסומו של תקן ביקורת זה כהוראת שעה עד לפרסום תקן שיהיה מבוסס על התקן הבינלאומי החדש שיפורסם (ISA 700 Redrafted).

^(*) הגופים שמטעמם פועלת מועצת הפיקוח הינם: הארגון הבינלאומי של רשויות ניירות ערך, וועדת בזל לפיקוח על הבנקים, האיגוד הבינלאומי של מפקחים על הביטוח, הבנק העולמי, נציבות האיחוד האירופי, הפורום הבינלאומי ליציבות פיננסית.

5. מטרות תקן ביקורת זה הינן :

- לעדכן את נוסח דוח רואה החשבון המבקר, כך שיתאים גם למצב בו הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- לקבוע נהלים משלימים בקשר לדוח רואה החשבון המבקר כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- לעדכן בכל תקני הביקורת את המונחים "תקני ביקורת מקובלים" ו"כללי חשבונאות מקובלים", כך שיובהר שמונחים אלה מתייחסים לתקנים או לכללים מקובלים בישראל (סעיף 12 להלן).

מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר

6. מבנה הדוח של רואה חשבון מבקר יהיה כפי שנקבע בסעיף 8 בתקן ביקורת 90, למעט סעיף 8.6 (ציון בסיס הדיווח בדוחות הכספיים) הבטל עם כניסתו לתוקף של תקן זה.

הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר

7. במקום הנוסחים שבסעיפים 9-13 בתקן ביקורת 90 יבואו הנוסחים שבנספחים א'-ה' לתקן זה.

בנוסחים שבנספחים לתקן זה, המונח "כללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP)" **אינו** מתייחס למצב בו הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

נהלים משלימים כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)

8. סעיף 16 בתקן חשבונאות בינלאומי IAS 1 קובע כי ישות שהדוחות הכספיים שלה מקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) חייבת לתת מצג מפורש ובלתי מסוייג על כך בביאורים לדוחות הכספיים. בנוסף, הסעיף הנ"ל אוסר על ישות לתאר דוחות כספיים כמקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS), אלא אם כן הם מקיימים את **כל** הדרישות של תקנים אלה.

לפיכך, אם בדוחות הכספיים לא נכלל מצג מפורש ובלתי מסוייג שהדוחות מקיימים את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בנספחים לתקן זה.

נכלל בדוחות הכספיים מצג כאמור אך רואה החשבון המבקר אינו סבור שהדוחות מקיימים, מכל הבחינות המהותיות, את כל הדרישות של תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בנספחים לתקן זה.

9. כדי שדוח רואה החשבון המבקר יתייחס, במקרים הרלבנטיים, גם לתקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993 (להלן - התקנות), נדרש שבדוחות הכספיים עצמם ייכלל מצג שלפיו הדוחות הכספיים מקיימים את הוראות התקנות.

אם בדוחות הכספיים לא נכלל מצג שלפיו הדוחות הכספיים מקיימים את הוראות התקנות - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בנספח ד' או בנספח ה' לתקן זה.

נכלל בדוחות הכספיים מצג כאמור אך רואה החשבון המבקר אינו סבור שמצג זה הוא נאות - רואה החשבון המבקר לא יתן על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בנספח ד' או בנספח ה' לתקן זה.

10. הוראות תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים (IFRS) עומדות בפני עצמן ואינן תלויות בהוראות התקנות. בהתאם לכך, כאשר הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות התקנות, על הדוחות הכספיים לקיים את ההוראות של כל אחת מהמסגרות האמורות בפני עצמה.

הנחת המוצא בתקן ביקורת זה (לרבות בחוות הדעת הבלתי מסוייגת הכלולה בנספח ד' או בנספח ה') הינה שביישום ההוראות של שתי המסגרות האמורות לא תיווצר סתירה או אי-התאמה - שאיננה ניתנת ליישוב באמצעות גילוי - בכל הנוגע להכרה, מדידה או הצגה בדוחות הכספיים. במקרה בו יתברר שביישום ההוראות של שתי המסגרות האמורות נוצרת סתירה או אי-התאמה מהותית בעלת אופי כזה, אזי לא ניתן יהיה לכלול בדוחות הכספיים את שני המצגים הנ"ל יחד (זה המצויין בסעיף 8 לעיל וזה המצויין בסעיף 9 לעיל), ובמקביל לא יוכל רואה החשבון המבקר לתת על אותם דוחות כספיים חוות דעת בלתי מסוייגת כמו זו הכלולה בנספח ד' או בנספח ה' לתקן זה.

הוראות אחרות לגבי תקן ביקורת 90

11. הוראות אחרות הכלולות בתקן ביקורת 90 (אשר תקן ביקורת זה אינו מתייחס אליהן ספציפית) נשארות בתוקף, ככל שהן רלבנטיות בנסיבות העניין.

המונח "כללי חשבונאות מקובלים" הכלול בסעיף 18 של תקן ביקורת 90 ייקרא כ"כללי חשבונאות מקובלים בישראל" או כ"תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)", לפי העניין.

תיקונים לתקני הביקורת האחרים

12. בתקני הביקורת האחרים (לרבות בתקן ביקורת 72 בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחד, ובתקן ביקורת 91 בדבר מכתב התקשרות לביצוע ביקורת של דוחות כספיים):

- בכל מקום שנכלל המונח "תקני ביקורת מקובלים" - יש לקרוא אותו כ"תקני ביקורת מקובלים בישראל".

- בכל מקום שנכלל המונח "כללי חשבונאות מקובלים" - יש לקרוא אותו כ"כללי חשבונאות מקובלים בישראל" או כ"תקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)", לפי העניין.

המונח "כללי חשבונאות מקובלים בישראל" **אינו** מתייחס למצב בו הדיווח הכספי הינו בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).

תחילה

13. תקן זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך אישורם הוא אחרי 25 בינואר 2009 ותאריך המאזן האחרון הכלול בהם אינו אחרי 15 בדצמבר 2009.

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

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

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

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מיזגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישמשו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון והנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה ליום 31 בדצמבר 20XX ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לשנה שהסתיימה באותו תאריך בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). [מחק את המיותר]

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

^(*) כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "שנה" יבוא: "תקופה".

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך^(*)

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). [מחק את המיותר]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

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

הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך^(*)

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את המאזנים המאוחדים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-____% וכ-____% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-____% וכ-____% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973, על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

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

נספח ג' (המשך)

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות הבנות שלה לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים בישראל (Israeli GAAP) / בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS). [מחק את המיותר]

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך^(*)

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את המאזנים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח והפסד, הדוחות על השינויים בהון העצמי והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצעה במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מידגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה העצמי ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

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

הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך^(*)

דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של _____

ביקרנו את המאזנים המאוחדים המצורפים של _____ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח והפסד, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דיעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

לא ביקרנו את הדוחות הכספיים של חברות בנות שאוחדו אשר נכסיהן הכלולים באיחוד מהווים כ-_____% וכ-_____% מכלל הנכסים המאוחדים לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 בהתאמה, והכנסותיהן הכלולות באיחוד מהוות כ-_____% וכ-_____% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו באותם תאריכים, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973. על-פי תקנים אלה נדרש מאיתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוחות הכספיים הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוחות הכספיים. ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו ודוחות רואי החשבון האחרים מספקים בסיס נאות לחוות דעתנו.

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

נספח ה' (המשך)

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות הבנות שלה לימים 31 בדצמבר 20X1 ו-20X2 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון העצמי ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת מהשנים שהסתיימו באותם תאריכים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993.

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]