

# לשכת רואי חשבון בישראל

תקן ביקורת 108 (\*)

ב ד ב ר

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

תוכן עניינים

סעיפים	
1	מבוא
2-3	תיקון תקן ביקורת 99
4	תחילה
	נספחים

---

(\*) תקן ביקורת זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 9.1.2013 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 13.1.2013.

## מבוא

1. מאז פרסומו של תקן ביקורת 99 "תיקון תקן ביקורת 90 בדבר 'הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר' " נוצר צורך לעדכן את הנוסחים שבנספחיו וכן את סעיף 9 בו בגין העניינים הבאים:

- החלפת המונח "מאזן" במונח "דוח על המצב הכספי" בתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS)<sup>(\*)</sup>.
- הוספת דרישת דיווח על הרווח הכולל כחלק מהדוחות הכספיים בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS).
- החלפת תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים), התשנ"ג-1993, בתקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התש"ע-2010.
- הצורך בהתייחסות לשתי שנות השוואה בדוחות כספיים (למעט דוח על המצב הכספי) הערוכים בהתאם לתקנות ניירות ערך.

## תיקון תקן ביקורת 99

2. הנספחים לתקן ביקורת 99 בטלים ובמקומם יבואו הנספחים המצורפים לתקן ביקורת זה.
3. בסעיף 9 בתקן ביקורת 99, במקום המונח "תקנות ניירות ערך (עריכת דוחות כספיים שנתיים)", התשנ"ג-1993" יבוא "תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים)", התש"ע-2010".

## תחילה

4. תקן ביקורת זה יחול על ביקורת של דוחות כספיים שתאריך הדוח על המצב הכספי האחרון הכלול בהם הוא 31 בדצמבר 2012 או לאחר מכן, כאשר דוח רואה החשבון המבקר נחתם אחרי 15 בינואר 2013.

<sup>(\*)</sup> בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), ניתן להשתמש בשמות אחרים לתיאור הדוחות. כאשר הדוחות מתוארים בשמות אחרים כאמור, יש להתאים גם את דוח רואה החשבון המבקר לאותם שמות.

## נספח א'

### 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<sup>1</sup> שהסתיימה באותו תאריך. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון והנהלה 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 שיושמו 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)<sup>2</sup>. [מחק את המיותר]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

[תאריך]

<sup>1</sup> כאשר תקופת הדיווח הראשונה שונה משנה, במקום "לשנה" יבוא "לתקופה".

<sup>2</sup> כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה וכן ייכלל בהם דיווח על הרווח הכולל. במקרה כזה, דוח רואה החשבון המבקר יותאם לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספחים ד'-ה').

**הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך<sup>1</sup>**

**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), התש"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)<sup>2</sup>. [מחק את המיותר]

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

<sup>1</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

לאחר נוסח זה תתווסף פיסקת קישור בהתאם לתקן ביקורת 103 כשתקן זה חל.

<sup>2</sup> כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה וכן ייכלל בהם דיווח על הרווח הכולל. במקרה כזה, דוח רואה החשבון המבקר יותאם לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספחים ד'-ה').

**הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר לא נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך<sup>1</sup>**

**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.

<sup>1</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו מספרי ההשוואה מוצגים לשנה אחת בכל הדוחות הכספיים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת על שתי שנות הדיווח.

לאחר נוסח זה תתווסף פיסקת קישור בהתאם לתקן ביקורת 103 כשתקן זה חל.

## 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).<sup>2</sup> [מחק את המיותר]

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]

---

<sup>2</sup> כאשר הדיווח הוא בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS), שמות הדוחות הכספיים עשויים להיות שונים מאלה המופיעים בנספח זה וכן ייכלל בהם דיווח על הרווח הכולל. במקרה כזה, דוח רואה החשבון המבקר יותאם לשמות הדוחות שבהם נעשה שימוש בפועל (כגון שמותיהם בנספחים ד'-ה').

**הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך<sup>1</sup>**

**דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של**

ביקרנו את הדוחות על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל<sup>2</sup>, הדוחות על השינויים בהון והדוחות על תזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות דעה על דוחות כספיים אלה בהתבסס על ביקורתנו.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל-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 שיושמו ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו על ידי הדירקטוריון וההנהלה של החברה וכן הערכת נאותות ההצגה בדוחות הכספיים בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, הדוחות הכספיים הנ"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיה, השינויים בהונה ותזרימי המזומנים שלה לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

**[תאריך]**

**[חתימת רואה החשבון המבקר]**

<sup>1</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת בדוח על המצב הכספי ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

לאחר נוסח זה תתווסף פיסקת קישור בהתאם לתקן ביקורת 103 או 104.

<sup>2</sup> כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "דוחות רווח או הפסד, הדוחות על הרווח הכולל" יבוא "דוחות רווח או הפסד ורווח כולל אחר".

**הנוסח האחיד (בלתי מסויג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים מאוחדים - כאשר נדרשת עמידה בתקנות ניירות ערך<sup>1</sup>**

**דוח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_**

ביקרנו את הדוחות המאוחדים על המצב הכספי המצורפים של \_\_\_\_\_ (להלן - החברה) לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת הדוחות המאוחדים על רווח או הפסד, הרווח הכולל<sup>2</sup>, השינויים בהון ותזרימי המזומנים לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2. דוחות כספיים אלה הינם באחריות הדירקטוריון וההנהלה של החברה. אחריותנו היא לחוות 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-\_\_\_\_\_% , כ-\_\_\_\_\_% וכ-\_\_\_\_\_% מכלל ההכנסות המאוחדות לשנים שהסתיימו בימים 31 בדצמבר 20X2, 20X1 ו-20X0, בהתאמה. הדוחות הכספיים של אותן חברות בוקרו על ידי רואי חשבון אחרים שדוחותיהם הומצאו לנו וחוות דעתנו, ככל שהיא מתייחסת לסכומים שנכללו בגין אותן חברות, מבוססת על דוחות רואי החשבון האחרים.

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל, לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התש"ל-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.

<sup>1</sup> נוסח זה מתייחס למצב בו הדוחות הכספיים כוללים מספרי השוואה המוצגים לשנה אחת בדוח על המצב הכספי ולשנתיים בדוחות הכספיים האחרים ואותו רואה חשבון מבקר ביצע את הביקורת לגבי שלוש שנות הדיווח.

לאחר נוסח זה תתווסף פיסקת קישור בהתאם לתקן ביקורת 103 או 104.

<sup>2</sup> כאשר דוחות רווח או הפסד אינם מוצגים בנפרד מהדוחות על הרווח הכולל, במקום "רווח או הפסד, הרווח הכולל" יבוא "רווח או הפסד ורווח כולל אחר".



## נספח ה' (המשך)

לדעתנו, בהתבסס על ביקורתנו ועל הדוחות של רואי חשבון אחרים, הדוחות הכספיים המאוחדים הני"ל משקפים באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את המצב הכספי של החברה והחברות המאוחדות שלה לימים 31 בדצמבר 20X2 ו-20X1 ואת תוצאות פעולותיהן, השינויים בהון ותזרימי המזומנים שלהן לכל אחת משלוש השנים בתקופה שהסתיימה ביום 31 בדצמבר 20X2 בהתאם לתקני דיווח כספי בינלאומיים (IFRS) והוראות תקנות ניירות ערך (דוחות כספיים שנתיים), התשי"ע-2010.

[תאריך]

[חתימת רואה החשבון המבקר]